



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA**

Processo nº	10920.002582/2004-72
Recurso nº	143.947 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex(s): 2001
Acórdão nº	102-47.578
Sessão de	25 de maio de 2006
Recorrente	CARLOS EDUARDO ABDOM
Recorrida	4ª TURMA/DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2001


IRPF - AUXÍLIO COMBUSTÍVEL - INDENIZAÇÃO - A verba paga sob a rubrica "auxílio combustível" constitui ressarcimento de custos, ônus do sujeito passivo e, por força de sua natureza indenizatória, encontra-se externa ao campo de incidência do tributo.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da SEGUNDA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


SILVANA MANCINI KARAM
RELATORA

FORMALIZADO EM: 05 MAI 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Nury Fragoso Tanaka, Leonardo Henrique Magalhães de Oliveira, José Raimundo Tosta Santos, Antônio José Praga de Souza, Moisés Giacomelli Nunes da Silva e Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho.



Relatório

O interessado acima indicado recorre a este Conselho contra a decisão proferida pela instância administrativa “a quo”, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar como RELATÓRIO do presente, relatório e voto da decisão recorrida, *in verbis*:

“Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o Auto de Infração de fls. 12 a 18, por meio do qual apurou-se saldo zero de Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF a restituir, tendo em vista que o montante apurado a este título já havia sido devidamente restituído.

Em consulta à “Descrição dos Fatos”, verifica-se que a autuação originou-se da revisão da Declaração de Ajuste Anual retificadora, referente ao exercício de 2001, ano-calendário de 2000, na qual o contribuinte excluiu de tributação valores recebidos a título de indenização de transporte, os quais teriam, em verdade, caráter remuneratório, sujeitando-se assim à incidência do IRPF.

Inconformado com a exigência, o interessado apresentou a impugnação de fls. 01 a 11 na qual sustenta que a verba intitulada “AUXÍLIO COMBUSTÍVEL” ou “INDENIZAÇÃO PELO USO DO VEÍCULO PRÓPRIO” tem efetivamente caráter indenizatório, pois visa indenizar o servidor público com os gastos pelo uso do veículo próprio em atividades de inspeção e fiscalização de tributos e outras.

Afirma que verba com a mesma denominação de indenização de transporte é paga aos servidores da União, sem a incidência do imposto de renda, de forma que a União não poderia dispensar tratamento desigual entre os agentes públicos dos Estados, Distrito Federal, Municípios, e seus próprios agentes.

Cita precedentes judiciais em que as verbas destinadas a arcar com despesas de locomoção foram consideradas não tributáveis.

Alega que o Sindicato dos Fiscais da Fazenda do Estado de Santa Catarina – Sindifisco, do qual é filiado, impetrou mandado de segurança, em 21/05/2002, perante o Tribunal de Justiça do Estado de Santa Catarina, com o intuito de excluir da base de cálculo do imposto de renda a verba denominada Auxílio Combustível.

A medida liminar foi deferida e, no julgamento do mérito, a segurança foi deferida por unanimidade de votos.

O mesmo Sindifisco propôs ação de repetição de indébito contra o Estado de Santa Catarina com o objetivo de ver restituídos os valores indevidamente retidos a título de imposto de renda sobre a verba Auxílio Combustível. A ação tramita perante o Juízo da 1ª Vara da Fazenda Pública e Acidentes do Trabalho da Comarca da Capital e os autos encontram-se conclusos para sentença desde 04/05/2004.

Defende que a competência para conhecer a ação judicial na qual se discute a restituição de imposto de renda retido de servidor público estadual é da Justiça Comum e não da Federal. Argúi que a teor do art. 157, inciso I, da Constituição Federal, "o produto da arrecadação do imposto de renda sobre pagamentos a servidor público estadual é tributo estadual, portanto a União Federal não necessita integrar a lide." Ampara-se também em precedentes judiciais.

Em face das razões expostas, requer a anulação do auto de infração, com a conseqüente exoneração do pagamento do imposto lançado e retorno da situação da respectiva declaração à condição estampada em sua versão retificadora.

VOTO

A impugnação preenche os requisitos legais de admissibilidade, dela conheço.

O litígio que ora se apresenta versa sobre a incidência, ou não, do imposto de renda sobre as verbas recebidas pelo contribuinte, servidor público estadual, a título de auxílio combustível.

O imposto de renda é tributo de competência da União (CF, art. 153, III), de modo que ela tem legitimidade para compor demandas que envolvam questões relacionadas à incidência do imposto, e essas demandas devem ser submetidas à Justiça Federal, a teor do que determina o art. 109, inciso I, da Constituição Federal.

É de se esclarecer ainda que o art. 157, inciso I, da Constituição Federal, invocado pelo contribuinte, estabelece um dos critérios de repartição das receitas tributárias, conferindo aos Estados e ao Distrito Federal o produto da arrecadação do "imposto da União sobre renda e proventos de qualquer natureza, incidente na fonte, sobre rendimentos pagos, a qualquer título, por eles, suas autarquias e pelas fundações que instituírem e mantiverem." Nesse caso, os Estados e o Distrito Federal atuam como meros agentes retentores do "imposto da União", sendo que a destinação do montante arrecadado não retira da União o papel de sujeito ativo na relação jurídico-tributária.

Por isso mesmo é que cabe à Secretaria da Receita Federal decidir acerca de crédito pleiteado, ainda que decorrente de retenção indevida do imposto de renda efetuada por Estados, Distrito Federal e Municípios, e autorizar seu pagamento, conforme procedimentos estabelecidos nas Instruções Normativas SRF n.º 21, de 10/03/1997, ou n.º 210, de 30/09/2002.

Por sua vez, a União não foi parte nas ações judiciais empreendidas pelo Sindifisco, de modo que as decisões ali proferidas não a vinculam. Desta forma, deve ser observada a Decisão SRRF/9ª RF/DISIT n.º 73, de 31/06/2000, proferida em consulta formulada pelo Sindifisco acerca do assunto em discussão, posto que essa decisão, sim, estabeleceu o entendimento da Secretaria da Receita Federal, em relação aos filiados àquela entidade representativa de categoria profissional.

O entendimento exposto na referida decisão é que a verba paga pelo Estado de Santa Catarina aos Auditores Fiscais da Receita Estadual

sob o título de Auxílio Combustível tem caráter remuneratório, sujeitando-se à incidência do IRPF. Na fundamentação apresentada na decisão, foram enfrentadas várias questões abordadas pelo autuado, sendo então oportuno trazer à colação o seu conteúdo, in verbis:

No exercício da competência que lhes é constitucionalmente atribuída, as pessoas políticas, através de seu poder legiferante, estabelecem os eventos do mundo fático que se tornarão juridicamente relevantes para fazer surgir a relação jurídica de índole obrigacional, que tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

A este evento dá-se, comumente, a denominação de fato gerador. Esta é, segundo nos ensina Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 1996, pg. 161-162), uma expressão equívoca, pois alude, a um só tempo, a duas realidades distintas: a) a descrição legislativa do fato que faz nascer a relação jurídica tributária; e b) o próprio acontecimento fático, enquanto evento do mundo físico, ocorrido no contexto social. Por isso, prefere o insigne jurista a designação de hipótese tributária para a descrição legislativa, e fato jurídico tributário para o fato concreto. Aceitaremos, neste trabalho, sua sugestão.

Conforme se depreende do acima exposto, para que haja a incidência tributária, é preciso que o conceito do fato se subsuma perfeitamente ao conceito da norma. Ou seja, apenas a ocorrência do evento que preencha todas os aspectos descritos na norma é que está apto a fazer surgir entre o sujeito ativo e sujeito passivo o vínculo jurídico tributário.

Estabelecidas essas premissas, vejamos a hipótese tributária do imposto de renda, consubstanciada no art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966), verbis :

“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.”

Nota-se que não é qualquer valor recebido pela pessoa física ou jurídica, que estará sujeito à incidência do imposto de renda. Com efeito, para que haja a incidência desse tributo é necessário que o valor recebido corresponda ou a um acréscimo patrimonial, ou seja, a uma entrada no patrimônio do titular sem uma saída correspondente, ou a uma remuneração do capital ou do trabalho.

Pois bem, o art. 60 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, prevê o pagamento de indenização de transporte aos servidores públicos federais, nestes termos:

“Conceder-se-á indenização de transporte ao servidor que realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a

execução de serviços externos, por força das atribuições próprias do cargo, conforme se dispuser em regulamento."

Por sua vez, a Portaria Normativa n.º 08, de 07 de outubro de 1999, que estabelece os procedimentos a serem adotados pelos órgãos do Sistema de Pessoal Civil da Administração Federal – SIPEC para a concessão da indenização de transporte ao servidor da administração pública federal direta, autárquica e fundacional do Poder Executivo da União, estabelece, verbis :

"Art. 2º A indenização de transporte é devida ao servidor ocupante de cargo efetivo que:

I – por opção e condicionada ao interesse da administração, realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção; e

II – executar serviços externos inerentes às atribuições próprias do cargo ou função.

(...)

Art. 3º A indenização de transporte corresponderá ao valor máximo diário de R\$ 17,00 (dezesete reais).

§ 1º Para o pagamento da indenização consideram-se somente os dias de efetivo exercício em serviços externos."(grifamos)

Indenização, segundo o Dicionário Jurídico, da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Ed. Forense Universitária, 3ª edição, página 400, é o ato de fazer cessar o prejuízo causado a alguém e que deve ser suportado pelo causador.

De acordo com o Vocábulo Jurídico, De Plácido e Silva, indenizar "em sentido genérico quer exprimir toda compensação ou retribuição monetária feita por uma pessoa a outrem, para a reembolsar de despesas feitas ou para a ressarcir de perdas tidas. (...) Traz a finalidade de integrar o patrimônio da pessoa daquilo de que se desfalcou pelos desembolsos, de recompô-lo pelas perdas ou prejuízos sofridos (danos), ou ainda de acrescê-lo dos proventos, a que faz jus a pessoa, pelo seu trabalho."

Se a palavra indenização for utilizada nesta última acepção, ou seja, remuneração do trabalho, é evidente que ela configura uma renda tributável, pois se encaixa perfeitamente na hipótese tributária. Por outro lado, se a indenização tem por finalidade ressarcir o indivíduo por danos sofridos ou por despesas realizadas em benefício de terceiros, não há que se falar em tributação pelo IR, por absoluta incompatibilidade entre a hipótese tributária e o fato concreto. De fato, nestes casos não há renda, pois não constitui produto do trabalho ou do capital, como também não há acréscimo patrimonial (proventos de qualquer natureza), o que há, na verdade, é a restituição do patrimônio do titular ao status quo ante.

Na indenização paga aos servidores públicos federais anteriormente mencionada, evidencia-se o caráter compensatório da verba paga, tendo em vista sua clara finalidade de reembolsar o funcionário pelas

despesas potencialmente realizadas na execução de serviços externos. Importa ressaltar a exigência contida na norma de que a indenização seja paga apenas àqueles que realizem trabalhos "externos". Assim, não basta que o funcionário seja ocupante deste ou daquele cargo, tenha esta ou aquela função, mas é imprescindível que o trabalho a ser realizado seja efetivamente fora de sua repartição, pois o deslocamento, cuja despesa se pretende reembolsar, não é o realizado pelo servidor até seu local de trabalho, mas sim o que se exige dele durante sua realização.

Nesse passo, percebe-se que a verba paga aos servidores federais não preenche os requisitos estampados na legislação tributária para que seja considerada 'renda ou proventos de qualquer natureza', ou seja: seu pagamento não constitui um fato jurídico tributário nos termos da legislação do imposto sobre a renda.

Apesar disso, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR (Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999) traz norma específica acerca da natureza dessa verba e do seu efeito para fins de incidência do imposto de renda, que assim dispõe:

"Art. 39 – Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

XXIV – a indenização de transporte a servidor público da União que realizar despesas com a utilização de meio próprio de locomoção para a execução de serviços externos por força das atribuições próprias do cargo."

Trata-se, como pudemos observar, de um caso de não incidência, onde o conceito do fato não se subsume ao conceito da norma, por isso nenhuma relevância possui para o direito tributário. Dito de outra forma, a legislação tributária federal não atribuiu a este fato o condão de fazer surgir o vínculo jurídico tributário entre o beneficiário da verba e o ente tributante, em função disso seria desnecessária a existência de norma com esta disciplina, de forma que o dispositivo que destacamos do RIR deve-se unicamente ao preciosismo do legislador tributário, que achou por bem explicitar o que já resultaria de uma interpretação sistemática da legislação tributária federal.

Por outro lado, no que respeita à verba denominada "Auxílio Combustível" paga aos servidores do Estado de Santa Catarina, seu pagamento encontra-se regulamentado pelo art. 3º, incisos I e II do Decreto n.º 4.606, de 06 de fevereiro de 1990, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto n.º 663, de 19 de setembro de 1991. Dessa norma destacamos:

"Art. 3º - O valor da indenização pelo uso de veículo próprio de que trata o inciso VIII do § 2º do artigo 1º da Lei n.º 7.881, de 22 de dezembro de 1989, será calculado mediante a aplicação da fórmula a seguir, observados os critérios estabelecidos nos incisos I e II:

(...)

I – metade do valor apurado na forma deste artigo será atribuída pelo desempenho das atividades previstas no item I do Anexo I ou pelo exercício de cargo ou função em órgão da estrutura organizacional da Secretaria de Estado do Planejamento e Fazenda;

II – a outra metade será atribuída pelo desempenho das atividades previstas nos itens 2, e ou 4 ou pela antecipação prevista na alínea “a” da Nota III do Anexo I.”

A título exemplificativo, as atividades previstas no item I do Anexo I a que se refere o inciso I acima, são as seguintes: “Pelo exercício das funções inerentes à fiscalização de tributos, inclusive informação em processos, inscrição e alteração cadastral, verificação em máquina registradora e/ou terminal ponto de venda, plantões fiscais em: Coordenadorias Regionais, Setores Fiscais, Postos Fiscais fixos e móveis ou em volantes devidamente certificados pelo Corfe.” (grifamos)

Conforme se depreende desse texto, a legislação estadual, apesar de estabelecer distinção entre as diversas atividades exercidas pelos seus servidores a fim de definir o valor a ser pago, não estabelece como requisito para seu pagamento que as atividades sejam desenvolvidas fora da unidade de lotação, quando existiria, pelo menos potencialmente, a necessidade de despesas com locomoção para o desempenho de suas funções.

Dessa forma, tanto o servidor que realiza trabalhos externos, como o de auditoria dos livros fiscais na sede do contribuinte, quanto aquele que desempenha atividades dentro do órgão de lotação, inscrição e alteração cadastral, por exemplo, percebem o mesmo valor a título de auxílio combustível.

Apesar de a legislação atribuir a esta verba a denominação de “indenização”, o fato de ser paga indistintamente a quem efetua e não efetua gastos com transporte no exercício de suas funções exclui o caráter compensatório, de ressarcimento pela despesa incorrida a bem do serviço público. Ressalta-se, por outro lado, seu cunho remuneratório, uma vez que é paga a todos os servidores ativos que exercem funções inerentes à fiscalização, quer realizem ou não despesas com locomoção durante o exercício de suas atividades.

Portanto, ao contrário da indenização de transporte paga pela União, em relação à qual a verba paga pelo Estado de Santa Catarina apresenta profundas disparidades, não apenas no tocante às condições de desempenho das atividades exercidas pelos servidores, como também no que pertine aos seus valores, a verba intitulada “Aux. Combustível – 50%” configura-se renda do beneficiário e, por isso, está sujeita à incidência do imposto de renda.

A partir dos fundamentos apresentados, os quais ora adoto, inclusive, por força do que prescreve o art. 7º da Portaria MF nº 258/2001, abaixo reproduzido, conclui-se que a verba em discussão tem natureza remuneratória, não obstante apresentar-se sob a denominação de auxílio combustível ou indenização de transporte.

Art. 7º O julgador deve observar o disposto no art. 116, III, da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, bem assim o entendimento da Secretaria da Receita Federal (SRF) expresso em atos tributários e aduaneiros.

É de se salientar também que a verba é paga pelo simples "exercício de cargo ou função em órgão da estrutura organizacional da Secretaria de Estado do Planejamento e Fazenda", conforme previsto no inciso I do art. 3º, do Decreto nº 4.606/1990, o que indica a desvinculação com gastos com combustível ou transporte, que podem até inexistir.

Recentemente os incisos I e II do art. 3º do Decreto nº 4.606/1990 foram alterados pelo Decreto nº 2.402, de 27/08/2004, passando a apresentarem a seguinte redação:

I – aos Auditores Fiscais da Receita Estadual, em atividade no âmbito da Secretaria de Estado da Fazenda, será atribuído pelo desempenho de atividade prevista no Anexo I o dobro do valor apurado pela aplicação da fórmula do "caput" deste artigo.

II - o valor apurado na forma deste artigo devido, conforme previsão legal, a outras categorias funcionais, será atribuído em montante igual ao resultado apurado pela aplicação da fórmula do "caput"

Como se vê, a verba continua a ser paga sem vinculação alguma com gastos com transportes, mas a alteração realizada possibilita inferir que ela se prestou a incrementar os rendimentos percebidos pelos Auditores Fiscais da Receita Estadual, em atividade.

Ante o exposto, voto no sentido de considerar procedente o lançamento."

No Recurso Voluntário, o interessado em síntese, ratifica as razões anteriormente expostas.

É o relatório. 

Voto

Conselheira SILVANA MANCINI, Relatora

O recurso deve ser conhecido eis que apresentado tempestivamente e conforme os pressupostos de admissibilidade.

A matéria já é conhecida desta E. 2ª. Câmara, com diversos precedentes favoráveis neste 1º Conselho de Contribuintes, dentre os quais destacamos:

“AUXILIO COMBUSTÍVEL - INDENIZAÇÃO - A verba paga sob a rubrica “auxílio combustível” constitui ressarcimento de custos, ônus do sujeito passivo e, por força de sua natureza indenizatória, encontra-se externa ao campo de incidência do tributo” (Ac. 102-47.619, sessão de 26.05.2006).

“IRPF. AUXILIO COMBUSTÍVEL DOS FISCAIS DO ESTADO DE SANTA CATARINA – A verba paga sob a rubrica “auxílio combustível” aos fiscais de Santa Catarina, tem por objetivo indenizar gastos com uso de veículo próprio para realização de serviços externos de fiscalização. Neste contexto, é verba de natureza indenizatória, que não se incorpora à remuneração do fiscal para qualquer efeito e, portanto, está fora do campo de incidência do imposto de renda.” (Ac. 106-15280 – sessão de 26.01.2006).”

No âmbito federal, os valores pagos a título de reembolso de despesas com transporte pagos a servidor público, se encontram expressamente excluídos de tributação, conforme artigo 39, inciso XXIV do RIR/99. Registre-se ainda que, este dispositivo legal, ao se referir à mencionada rubrica classifica-a de “indenização”, em reconhecimento expressa da sua natureza jurídica.

Nestas condições, dada a incontestável natureza indenizatória dos valores discutidos nos presentes autos, é de se acolher o recurso DANDO-LHE provimento.

Sala das Sessões-DF, 25 de maio de 2006.


SILVANA MANCINI KARAM