



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 10920002663/2004-72
Recurso nº 162.461 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.295 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de maio de 2010
Matéria IRPF - Ex(s).: 2002
Recorrente JOÃO APARÍCIO BRAGA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2001

NULIDADE. INDICAÇÃO EQUIVOCADA DE DISPOSITIVO LEGAL.

Como o contribuinte demonstrou pleno conhecimento dos reais fundamentos da exigência tributária e presentes os demais artigos infringidos, não se vislumbra causa de nulidade do auto de infração.

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. INDENIZAÇÃO PELO USO DE VEÍCULO PRÓPRIO. IGUALDADE TRIBUTÁRIA.

São tributáveis os valores recebidos por servidor público estadual, na rubrica de indenização pelo uso de veículo próprio, inexistindo lei específica que lhe atribua a isenção. A isenção deve ser interpretada literalmente, sendo incabível a aplicação de equidade que resulte em falta de pagamento de tributo.

Preliminar rejeitada.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Valeria Pestana Marques - Presidente

Lucia Reiko Sakae - Relatora

EDITADO EM: 20 AGO 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros e Valéria Pestana Marques (Presidente). Ausente momentaneamente o Conselheiro Carlos Nogueira Nicácio.



Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra acórdão proferido na 1ª instância administrativa, pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento, de fls. 33/38, que considerou procedente o lançamento.

A ciência de tal julgado se deu por via postal em 31/08/2007, consoante o AR – Aviso de Recebimento – de fl. 57.

À vista da decisão, foi protocolizado, em 01/10/2007, recurso voluntário de fls. 42/53, no qual o pólo passivo questiona a decisão proferida.

Na peça recursal, o contribuinte questionando a infração apontada, contesta que nada omitira de seus rendimentos, principalmente porque chegou a efetuar pagamento em parcelas do valor apurado a título de imposto a pagar, quando da declaração original em que informou o rendimento na íntegra. Ocorre que pretendia, com a retificação de sua declaração excluir valores recebidos a título de auxílio combustível, que foram tributados indevidamente.

Considerando que a questão crucial deste processo se encontra na natureza jurídica da verba recebida, apresenta a legislação que instituiu tal benefício (fls. 46/47), entendendo que pretendia repor os gastos do servidor no desempenho de suas atividades, evidenciando a natureza indenizatória pelo uso do veículo, não representando acréscimo patrimonial.

Apresentando uma digressão sobre a tipicidade no Direito Tributário, contesta o lançamento sobre valores meramente compensatórios, questionando a violação ao princípio da legalidade, à medida que inexistindo fato gerador da obrigação, impossível a exigência de tributo.

Chamando à lume o Princípio da Igualdade Tributária, apresenta um paralelo com os servidores públicos federais afirmando que da mesma forma que eles, os servidores do Estado de Santa Catarina também recebem indenização de transporte, que não incorporam aos proventos de aposentadoria ou às pensões. Nessa linha, transcreve o inciso II do artigo 151 da Constituição, que veda à União tributar em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes.

É o relatório do essencial.



Voto

Conselheira Lucia Reiko Sakae, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo e presentes, ainda, os demais requisitos formais de admissibilidade, dele conheço.

Na decisão de 1ª instância foi mantido o lançamento nos seguintes termos:

- no tocante à nulidade argüida:

“Em análise da argumentação posta, verifica-se que não assiste razão à interessada. De se ver

No que concerne à indicação do art. 44 do RIR/1999 no enquadramento legal do Auto de Infração, não obstante se referir à percepção de rendimentos de fontes situadas no exterior, nenhum prejuízo infligiu ao direito de defesa do contribuinte. Isso porque, como bem se percebe de sua impugnação, **ele reconhece a impertinência de tal dispositivo com a autuação em comento e demonstra pleno conhecimento dos reais fundamentos da exigência tributária** que lhe foi imposta, em decorrência da detalhada descrição dos fatos constante no anexo ao Auto de Infração (fls. 30 e 31). Além disso, no enquadramento legal do Auto de Infração, constam outros dispositivos de lei que sustentam a exigência em pauta.

Ressalte-se que a jurisprudência administrativa é pacífica no sentido de que a minudente descrição dos fatos supre eventuais incorreções no enquadramento legal da infração cometida. Cita-se, como exemplo, ementa do Acórdão nº 103-13 567, de 28 de maio de 1995, *in verbis*:

AUTO DE INFRAÇÃO - DISPOSIÇÃO LEGAL INFRINGIDA - O erro no enquadramento legal da infração cometida não acarreta nulidade do auto de infração quando comprovado, pela judiciosa descrição dos fatos nele contida e a alentada impugnação apresentada pelo contribuinte contra as imputações que lhe foram feitas, que incorreu preterição do direito de defesa.

No que respeita à utilização da expressão **“omissão de rendimentos”**, tem-se que não está associada à ocultação de rendimentos, propriamente dita, mas, sim, à **exclusão indevida das verbas recebidas sob a rubrica “auxílio combustível”**. À evidência, na descrição dos fatos, anexa ao Auto de Infração (fls. 19 e 20), está devidamente esclarecido que “o contribuinte apresentou declaração retificadora em que exclui dos rendimentos tributáveis valores recebidos a título de indenização de transporte”, que, no entender da autoridade administrativa, tem caráter remuneratório. A autoridade ressalta, ainda, que o contribuinte pautou-se em decisão proferida pela Justiça Estadual, proposta contra o Secretário de Administração do Estado de Santa Catarina, responsável pela tributação na fonte da referida verba.

Nessas circunstâncias, nenhuma mácula se vislumbra no indigitado Auto de Infração.”(g.n.)

- relativamente ao cerne do litígio, ou seja, do tratamento tributário a ser dispensado para as verbas recebidas por servidor público estadual a título de auxílio combustível:



“À vista do argüido, tem-se que o litígio a ser dirimido versa sobre o tratamento tributário a ser dispensado para as verbas recebidas por servidor público estadual a título de auxílio combustível.

Como é cediço, o Imposto de Renda é tributo de competência da União (Constituição Federal, art. 153, inciso 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, 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 do Brasil 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 na Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005.

No caso presente, não consta que a União tenha sido parte na ação judicial empreendida pelo impugnante, de modo que as decisões ali proferidas não vinculam a União.

O impugnante ampara-se também em manifestação do Ministro Marco Aurélio, do Supremo Tribunal Federal, em voto proferido nos autos da ADIn nº 1.404-SC, na qual foram apreciadas questões acerca das vantagens excluídas do limite máximo de remuneração aos servidores estaduais pela Lei Complementar nº 100, de 1993. Cita o excerto abaixo reproduzido:

Inciso IV – Indenização pelo uso de veículo próprio para o desempenho de funções de fiscalização ou inspeção de tributos pagas aos integrantes do grupo de ocupação de fiscalização e arrecadação – OFA e aos Procuradores lotados na Procuradoria Geral do Estado, na forma prevista nos respectivos regulamentos.

Também o pedido formulado, quanto a esse dispositivo segue a sorte do anterior. A par de ter-se o aspecto formal com a definição da parcela como indenizatória, o destino previsto a revela, quanto ao fundo, realmente com a citada natureza. O que percebido pelo servidor não exsurge com caráter remuneratório, mas objetivando indenizá-lo pelo fato de o Estado não colocar, à respectiva disposição, o transporte, isto para o desempenho funcional pertinente. É mister ressaltar que possíveis distorções não podem ser perquiridas no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade. O mesmo se diga relativamente à remissão feita no dispositivo legal ao regulamento que lhe é próprio. Também aqui indefiro a liminar.

Assentada, desse modo, a natureza indenizatória da verba de despesas necessárias ao exercício do cargo, resulta patente, à primeira vista, a inadmissibilidade de sua integração aos proventos da inatividade, de resto, no caso, vedada pelo Decreto que lhe disciplinou a concessão.



Ressalte-se, no entanto, que em análise da manifestação do eminente Ministro, verifica-se que o último parágrafo transcrito não é de sua lavra, pelo menos não consta do inteiro teor que se obtém a partir do site www.stf.gov.br. De qualquer forma, tal manifestação não tem o condão de definir a natureza jurídica da verba efetivamente paga, posto que esse não foi o objeto da ação, que prescindiu da análise da regulamentação estabelecida. Por isso é que foi importante o Ministro ter ressaltado que “possíveis distorções não podem ser perquiridas no âmbito da ação direta de inconstitucionalidade. O mesmo se diga relativamente à remissão feita no dispositivo legal ao regulamento que lhe é próprio”.

Passando à análise da legislação que regula a matéria, verifica-se que ela não ampara a pretendida não-incidência. De se ver:

A Lei nº 7.713, de 1988, que regulamentou o Imposto de Renda das pessoas físicas, dispôs o seguinte:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

[.]

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei

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

[.]

Como se percebe, o legislador ordinário adotou conceito bastante amplo de rendimento bruto passível de incidência do imposto, mas enumerou em separado deduções e isenções para efeito de apuração da base de cálculo final; no art. 6º da citada lei, por exemplo, são previstas isenções de rendimentos, nos seguintes termos:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes 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;

II - as diárias destinadas, exclusivamente, ao pagamento de despesas de alimentação e pousada, por serviço eventual realizado em município diferente do da sede de trabalho,

III - o valor locativo do prédio construído, quando ocupado por seu proprietário ou cedido gratuitamente para uso do cônjuge ou de parentes de primeiro grau,

IV - as indenizações por acidentes de trabalho;

V - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas



vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço;

[-]

Desse modo, tem-se que nada pode ser deduzido do rendimento bruto exceto quando a lei previr expressamente o contrário.

No caso dos servidores públicos da União, existe previsão legal para a exclusão da indenização de transporte, do rendimento tributável, conforme consolidação constante no RIR/99:

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 (Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, art. 60, Lei nº 8.852, de 7 de fevereiro de 1994, art. 1º, inciso III, alínea “b”, e Lei nº 9.003, de 16 de março de 1995, art. 7º);

[-]

A referida exclusão deve ser entendida como uma isenção, já que o conceito de rendimento bruto previsto no § 1º do art. 3º, da Lei nº 7.713, de 1988, não excepcionou as indenizações, ressalvados os casos previstos em lei.

A Portaria Normativa nº 08, de 7 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, prescreveu, *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 (dezessete reais).

§ 1º Para o pagamento da indenização consideram-se somente os dias de efetivo exercício em serviços externos

[-]

(grifos acrescentados)

Na citada indenização paga aos servidores públicos federais, cuja isenção é prevista legalmente, evidencia-se também a finalidade de reembolsar o funcionário



pelas despesas 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.

No caso do auxílio combustível destinado aos fiscais estaduais verifica-se que não existe norma prevendo sua isenção, e tal isenção deveria ser veiculada por lei expressa conforme prescreve os arts. 111 e 176 do CTN. Além disso, como a base de cálculo do imposto só pode ser fixada por meio de lei emanada do poder competente (CF, art. 153, III ; CTN, art. 97, IV), entende-se que qualquer outra lei que não seja federal não pode instituir ou alterar a base de cálculo do imposto de renda.

Por outro lado, mesmo que fosse possível excluir de tributação provento tão-somente pelo fato dele possuir natureza indenizatória, a verba em análise não seria beneficiada porque tem natureza remuneratória, não obstante apresentar-se sob a denominação de auxílio combustível ou indenização de transporte.

O pagamento do auxílio combustível destinado aos servidores do Estado de Santa Catarina encontra-se regulamentado pelo art. 3º, incisos I e II do Decreto Estadual nº 4.606, de 6 de fevereiro de 1990, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto nº 663, de 19 de setembro de 1991, e pelo art. 1º do Decreto nº 2.402, de 27 de agosto de 2004. Dessa norma destaca-se: "(g n)

"Art 3º - O valor da indenização pelo uso de veículo próprio de que trata o inciso VIII do § 2º do artigo 1º da Lei nº 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:

$$I = (P/K((1 - r) + f + 5(m + s + e)) + L/c) 2.000$$

onde:

I = valor da indenização;

P = menor preço de um automóvel novo, nacional, produzido em série, vigente no último dia do mês anterior. (NR Dec. 1.210, de 12 de dezembro de 1991)

K = quilometragem, igual a 120.000 quilômetros;

r = coeficiente relativo ao valor residual do veículo, após 5 anos, igual a 0,2;

f = custo financeiro do gasto realizado na compra de um veículo novo, igual a 0,762 (12% a a);

m = coeficiente relativo às despesas de manutenção, igual a 0,2;

s = coeficiente relativo ao valor das despesas com seguros, igual a 0,1;

e = coeficiente relativo ao valor das despesas com licenciamento, igual a 0,02;

L = preço de 1 (um) litro de gasolina, vigente no último dia do mês anterior;



c = consumo médio de combustível à razão de 8 quilômetros por litro,

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”.

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.” (grifos acrescidos)

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, com a utilização de meio próprio de locomoção.

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 essa 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.

A fórmula de cálculo do benefício tem como variáveis o preço do automóvel e o do litro de gasolina, mas também não há vinculação ao gasto efetivo ou à condição de que o beneficiário tenha como atribuição própria do cargo o desempenho de serviços externos.

Mais recentemente, o art. 1º do Decreto nº 3.062, de 11 de abril de 2005, incluiu o § 3º ao art. 3º do Decreto nº 4.606, de 1990, estendendo o pagamento da verba em análise para os auditores fiscais em funções de confiança ou em comissão, na Administração Pública direta ou indireta, *in verbis*:

Art. 1º Fica acrescido, ao art. 3º, do Decreto nº 4.606, de 6 de fevereiro de 1990, o seguinte parágrafo 3º:

“§ 3º O disposto nos incisos I e II deste artigo aplica-se ao titular de cargo de Auditor Fiscal da Receita Estadual designado ou convocado para exercer cargo de confiança ou em comissão na Administração Pública direta ou indireta, inclusive cargo de Diretor em Empresa Pública ou Sociedade de Economia Mista.”



Como se vê, cargos administrativos como o de diretor em empresa pública ou sociedade de economia mista, **cuja atividade é desempenhada essencialmente no interior dos órgãos**, também foram agraciados com tal verba, indicando mais uma vez que há desvinculação do pagamento do rendimento com o efetivo desempenho de serviços externos inerentes às atribuições próprias do cargo ou função.”(g.n.)

Verifica-se que pela minuciosa análise da 1ª instância, a legislação catarinense, apesar de atribuir a denominação de “indenização pelo uso de veículo próprio” atribui tal verba indistintamente às pessoas que exerçam ou não atividade externa; ao contrário do pretendido paradigma, em que a legislação federal vincula o pagamento da indenização de auxílio transporte apenas aos que estejam na atividade de fiscalização externa, que em função de seus constantes deslocamentos para cumprimento de suas atribuições, teriam seus proventos reduzidos, se tal custo fossem arcados pelo próprio funcionário, comparativamente ao que exercesse atividade administrativa interna.

Ainda, o RIR/99 estabelece que a tributação independe da denominação que se atribua ao rendimento, como a seguir, e como o Código Tributário Nacional –CTN veda a aplicação de analogia para aplicação de isenção, assim como da equidade, que resulte em não pagamento do tributo, o pleito do contribuinte resta prejudicado

“RIR/99

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º)

Parágrafo único. Os que declararem rendimentos havidos de quaisquer bens em condomínio deverão mencionar esta circunstância (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 66)

Art. 38. 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

Parágrafo único. Os rendimentos serão tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora, mesmo mediante depósito em instituição financeira em favor do beneficiário ”(g.n)

CTN

“ Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada.

I - a analogia,

II - os princípios gerais de direito tributário,

III - os princípios gerais de direito público,



IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido

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

I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;

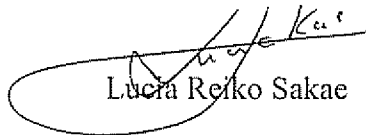
II - outorga de isenção,

III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."(g n.)

Por todo o exposto, na falta de legislação específica que isente a parcela recebida como indenização por utilização de veículo próprio por servidor público estadual, há que se manter o lançamento, nos exatos termos da decisão combatida.

Conclusão.

Ante o exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar de nulidade, e no mérito, negar provimento ao recurso.


Lucia Reiko Sakae