



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

**Processo n°** 11516.001931/2004-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-007.841 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 8 de novembro de 2019  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** FRANCISCO GUILHERME LASKE  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2001

AUTO DE INFRAÇÃO. IRPF. AUXÍLIO COMBUSTÍVEL  
INDENIZAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

Não caracterizado o efetivo caráter indenizatório do auxílio combustível, é procedente o lançamento com fulcro em omissão de rendimentos.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os conselheiros Gregório Rechmann Junior, Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)  
Denny Medeiros da Silveira - Presidente

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Paulo Sérgio da Silva, Gregório Rechmann Júnior, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini, Luis Henrique Dias Lima, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos, Ana Claudia Borges de Oliveira e Denny Medeiros da Silveira.

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário em face de decisão de primeira instância que julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário consignado no lançamento constituído mediante a Notificação de Lançamento com fulcro em omissão de rendimentos tributáveis.

Cientificado do teor da decisão de primeira instância em 24/03/2009 (e-fl. 100), o impugnante, agora Recorrente, interpôs recurso voluntário em 23/04/2009, reclamando pela improcedência do lançamento.

Sem contrarrazões.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luís Henrique Dias Lima - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos previstos no Decreto n. 70.235/1972 e alterações posteriores.

Passo à análise.

O cerne deste litígio concentra-se em omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica a título de auxílio-combustível.

Para uma melhor contextualização da lide, reproduzido o relatório da decisão recorrida:

[...]

*Trata-se de Notificação de Lançamento originada pela revisão da Declaração de Ajuste Anual do Imposto de Renda Pessoa Física do exercício 2002, ano-calendário 2001, na qual foi apurado imposto a pagar no valor de R\$ 610,53, conforme documentos de fls. 19/22.*

*Por meio do formulário "Alterações Efetuadas sem Verificação de Incidência de Infração à Legislação", de fls. 21, observa-se que houve alteração dos rendimentos recebidos do Governo do Estado de Santa Catarina, conforme DIRF da fonte pagadora, em razão dos recebimentos a título de auxílio combustível não serem isentos e não tributáveis por falta de previsão legal.*

*Inconformado com a exigência, o interessado apresentou a impugnação de fls. 01/17, na qual informa que é ocupante do cargo de Procurador do Estado de Santa Catarina, e percebe*

*mensalmente, além de seus vencimentos, indenização pelo uso de veículo próprio para o exercício de suas funções institucionais, nos termos do Decreto Estadual nº 4.131/93.*

*Após constatar que, por equívoco administrativo, os descontos mensais a título de imposto de renda estavam computando como base de cálculo do tributo a referida verba indenizatória, procedeu a retificação das declarações de ajuste anual dos últimos cinco exercícios.*

*Argumenta que o Executivo Estadual tem competência exclusiva para dispor sobre o regime jurídico de seus servidores e, por meio de processos legislativos próprios e legítimos, foram editados no Estado a Lei Complementar nº 100, de 30 de novembro de 1993, que institui a indenização pelo uso de transporte próprio, e o Decreto nº 4.131, de 22 de dezembro de 1993, que a regulamentou. Assim, diz que o legislador estadual, no exercício da competência exclusiva, afirmou que essa verba tem caráter indenizatório e, como tal, "não se incorpora ao vencimento ou remuneração para fins de adicional por tempo de serviço, férias, licenças, aposentadorias, pensão, disponibilidade ou contribuição previdenciária".*

*Alega que a Lei nº 9.003, de 16/03/95, que dispõe sobre a reestruturação da Secretaria da Receita Federal estabelece, por meio de seu art. 7º, que o valor da indenização de transporte não é percebida na inatividade ou a título de pensão, e não constitui base de cálculo para efeito de imposto de renda e contribuição de plano de seguridade, "exatamente como fizeram a Lei Complementar Estadual nº 100/03 e o Decreto estadual nº 4.131/93 em relação indenização pelo uso de veículo próprio auferida pelos Procuradores do Estado".*

*Supõe que o Agente Fiscal agiu com a errônea idéia de que seria imprescindível que a mesma Lei nº 9.003, ou qualquer outra de procedência federal, tivesse assentado o caráter indenizatório da indenização pelo uso de veículo próprio recebida pelos Procuradores do Estado e a sua não integração aos rendimentos para efeitos de incidência do imposto sobre a renda.*

*Ressalta que o Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda) contém regra específica a respeito da não incidência do tributo sobre a indenização de transporte para os servidores públicos federais que utilizam veículo próprio para a execução de serviços relacionados ao exercício do cargo. Entende, contudo, que o decreto é desnecessário, uma vez que na ausência de fato gerador é desnecessária a existência de norma estabelecendo a impossibilidade de cobrança do imposto.*

*Salienta que a incidência do imposto decorre da natureza jurídica da verba recebida, a qual, no caso em estudo, por se tratar de reparação pelos gastos efetuados pelo servidor para a realização do serviço no interesse da Administração, é exclusivamente indenizatória.*

*Alega que o entendimento do fisco de que tais rendimentos não são isentos por falta de previsão legal desconsidera a Lei e o Decreto Estaduais mencionados; ocasiona o equívoco de que seria necessário que lei federal especificasse se determinada verba auferida por servidores estaduais possui caráter remuneratório ou indenizatório; tratou desigualmente iguais, pois considerou inválida a lei estadual citada e válida norma federal (Lei nº 9.003/95, art. 7º, combinado com o art. 39, XXIV, do Decreto nº 3.000/99), sendo que ambas expressam a natureza indenizatória da verba em questão; e malferiu princípios básicos da hermenêutica constitucional, como o princípio federativo, da igualdade, da autonomia dos Estados e da legalidade.*

*Afirma que a indenização pelo uso de veículo próprio trata de mera recomposição patrimonial, não constituindo renda e, portanto, não ocorre a hipótese de incidência do tributo. Assim, como o fato ensejador do imposto decorre da natureza jurídica da verba, entende ser desnecessária a existência de lei que expressamente impeça a cobrança do tributo. Cita jurisprudências administrativas e judiciais nesse sentido.*

*Por fim, requer o recebimento da impugnação e que se declare nula a presente notificação, bem como que se processe a retificação de sua declaração anual relativa ao exercício de 2002 (ano-base 2001), com a restituição dos valores indevidamente retidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

[...]

Pois bem.

Em sede de recurso voluntário, o Recorrente reforça a natureza indenizatória da verba, aduzindo, em linhas gerais, os mesmos argumentos esgrimidos impugnação.

Nessa perspectiva, confirmo e adoto a decisão recorrida nas suas razões de decidir, abaixo reproduzidas, conforme previsto no art. 57, § 3º, do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF), aprovado pela Portaria MF n. 343, de 9 de junho de 2015, e alterações posteriores:

[...]

#### *Auxílio Combustível*

*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, ocupante do cargo de Procurador do Estado de Santa Catarina, a título de auxílio combustível.*

*A questão que ora se apresenta já foi apreciada pela Quarta Turma de Julgamento desta Delegacia, em voto proferido pelo julgador Antonio Masayuki Massuyarna, cujo teor adoto e transcrevo a seguir:*

*"I-Id que se reconhecer que é desnecessária a edição de norma que especifique a inaplicabilidade do imposto sobre valores que não figuram no campo de incidência do tributo.*

*Entretanto, o que importa no caso é perquirir se a verba intitulada Indenização pelo uso de veículo próprio' está realmente fora da hipótese tributária prevista no art. 43, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, abaixo reproduzido, pois 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' (§ 1º do art. 43, do CTN, acrescido pela Lei Complementar nº 104/2001).*

*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.*

*De acordo com o Vocabulário Jurídico, De Plácido e Silva (Forense, 12ª ed.), 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 à 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. Em evidência, 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.*

*No que se refere ao pagamento de indenização de transporte aos servidores públicos federais, o art. 60 da Lei n.º 8.112, de 11 de dezembro de 1990, prevê que:*

*Art. 60. 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 SRH/MP 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, prescreve que:*

*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 'as 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. "(grifou-se)*

*Na indenização paga aos servidores públicos federais, 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.*

*Por outro lado, no que respeita à verba denominada 'indenização pelo uso de veículo próprio' paga aos Procuradores do Estado de Santa Catarina, seu pagamento encontra-se regulamentado pelo Decreto Estadual n.º 4.131, de 22 de dezembro de 1993, conforme informado pelo impugnante, possuindo o decreto a seguinte redação:*

*Decreto n.º 4.131. de 22/12/1993:*

*Art. 1º- O valor da indenização de que trata o artigo 3º, § 3º, inciso VI, da Lei Complementar no 100, de 30 de novembro de 1993, será calculado mediante a aplicação da fórmula estabelecida no artigo 3º,*

*do Decreto no 4.606, de 6 de fevereiro de 1990, com a redação que lhe atribuiu o artigo 1º, do Decreto n.º 663, de 19 de setembro de 1991 e será paga aos Procuradores com competência para representar o*

*Estado em Juízo.*

*Parágrafo único - A vantagem de que trata este artigo:*

*I - não se incorpora ao vencimento ou remuneração para fins de adicional por tempo de serviço, férias, licenças, aposentadorias, pensão, disponibilidade ou contribuição previdenciária;*

*- indenizará as despesas pelo uso de veículo próprio em serviço, nos deslocamentos para os órgãos do Poder Judiciário, situados nas Comarcas da sede de lotação do Procurador e nas contíguas e circunvizinhas.*

*Art. 2º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de novembro de 1993, conforme artigo 15 da Lei Complementar nº 100, de 30 de novembro de 1993.*

*Porém, para o esclarecimento do assunto, é necessário trazer também à colação o estabelecido no Decreto Estadual nº 4.691, de 26 de julho de 1994, que visou dirimir dúvidas em relação à aplicação do retro citado Decreto nº 4.131:*

*Decreto nº 4.691, de 26/07/1994:*

*Dispõe sobre a aplicação do Decreto nº 4.131, de 22 de dezembro de 1993.*

*[...]*

*Art. 1º - O valor da indenização a que se refere o Decreto nº 4.131, de 22 de dezembro de 1993, durante sua eficácia, será pago no valor máximo resultante da aplicação da fórmula nele prevista.*

*Art. 2º - O Procurador-Geral do Estado é autorizado a adotar as providências necessárias à implementação do disposto neste Decreto, regularizando as situações pendentes.*

*Art. 3º - Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação*

*Conforme se depreende desses textos, a legislação estadual, apesar de prescrever a finalidade indenizatória da verba, não estabeleceu como requisito para o seu pagamento que as atividades fossem 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 realizou trabalhos externos, com deslocamentos para os órgãos do Poder Judiciário, quanto Aquele que desempenhou somente atividades dentro do órgão de lotação, inerentes a funções administrativas, por exemplo, percebem o mesmo 'valor máximo' a título de indenização pelo uso de veículo próprio.*

---

*Apesar de a legislação estadual 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 Procuradores com competência para representar o Estado em Juízo, 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 qual a verba paga pelo Estado de Santa Catarina apresenta profundas disparidades, a verba intitulada 'indenização por uso de veículo próprio' configura-se renda do beneficiário e, por isso, está sujeita à incidência do imposto de renda.*

*Revelada, assim, a natureza jurídica da verba em discussão, voto no sentido de considerar procedente o lançamento."*

[...]

Ante o exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)  
Luís Henrique Dias Lima