



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

Processo nº 11516.001939/2004-30
Recurso nº 177.037 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.903 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2010
Matéria IRPF
Recorrente GIAN MARCO NERCOLINI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2002

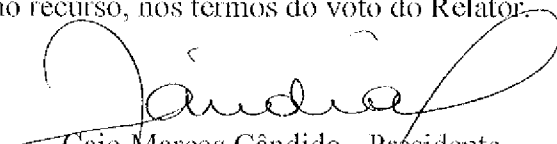
AUXÍLIO COMBUSTÍVEL INDENIZAÇÃO.

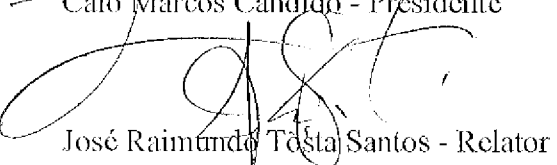
A verba paga sob a rubrica "auxílio combustível" tem por objetivo indenizar gastos com uso de veículo próprio para realização de serviços externos de fiscalização. Neste contexto, é verba de natureza indenizatória, que não se incorpora à remuneração do fiscal para qualquer efeito e, portanto, está fora do campo de incidência do IRPF.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.


Caio Marcos Cândido - Presidente


José Raimundo Tosta Santos - Relator

EDITADO EM:

11 FEV 2011

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido, José Raimundo Tosta Santos, Alexandre Naoki Nishioka, Gonçalo Bonet Allage, Odmir Fernandes e Ana Neyle Olímpio Holanda.

Relatório

O recurso voluntário em exame pretende a reforma do Acórdão nº 5.383 (fl. 57), que, por maioria de votos, julgou procedente o Auto de Infração.

A infração indicada no lançamento e os argumentos de defesa suscitados na impugnação foram sintetizados pelo Órgão julgador a quo nos seguintes termos:

Trata-se de Auto de infração originado pela revisão da Declaração de Ajuste Anual do exercício 2002, ano-calendário 2001, no qual foi apurado Imposto de Renda Pessoa Física - Suplementar de R\$ 416,50, mais multa de ofício de 75% e juros de mora, conforme documentos de fls. 12/20.

Contra o contribuinte acima identificado foi lavrado o auto de infração de fls. 17 e 18, através do qual exige-se o pagamento da importância de R\$5.037,83, a título de Restituição Indevida a Devolver Corrigida do imposto de renda pessoa física do ano-calendário 2000.

Em consulta às informações contidas no documento, verifica-se que a autuação decorreu da retificação dos rendimentos tributáveis, promovida pelo contribuinte, que veio a ser glosada.

Inconformado com a exigência, o interessado apresentou impugnação, 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 estatuído na Lei Complementar nº 100/93 e no 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 referida verba indenizatória, procedeu a retificação das declarações de ajuste anual dos últimos cinco exercícios.

Com amparo no art. 30, § 30, inciso VI, da Lei Complementar nº 100, de 30/11/93, regulamentado pelo Decreto estadual nº 4.131, de 22/12/1993, afirma que a chamada "indenização pelo uso de veículo próprio" visa recompor o Procurador do Estado do desgaste/depreciação causado ao veículo de sua propriedade no exercício de suas funções institucionais (realização de audiências nos Juízos em que foi parte da demanda o Estado de Santa Catarina), possuindo, portanto, caráter de indenização, de ressarcimento de danos patrimoniais.

Salienta que o caráter indenizatório fica evidente ao se verificar que a verba não se incorpora aos vencimentos/proventos para nenhum efeito, não é percebida nas férias, licenças e outros afastamentos legais, não é considerada para o cálculo dos proventos de aposentadoria e pensões, nem incide sobre décimo-terceiros salários e adicionais por tempo de serviço.

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, abaixo reproduzido, 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 à indenização pelo uso de veículo próprio auferida pelos Procuradores do Estado".

Art. 7º O valor da indenização de transporte a que se referem o art. 60 da Lei nº 8.112, de 11 de dezembro de 1990, e a alínea b



do inciso III do art. 1º da Lei nº 8.852, de 4 de fevereiro de 1994, não integrará o rendimento bruto para efeito de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, não constituirá base de cálculo para a contribuição do plano de seguridade social, nem será incorporado aos proventos de aposentadoria ou às pensões.

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 desmerecida 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.

Desta forma, a União, por meio do lançamento impugnado, estaria aplicando tratamento discriminatório entre os servidores públicos federais e estaduais, em afronta ao princípio da isonomia tributária, uma vez que entende passível de tributação para os servidores estaduais verba também percebida pelos servidores federais e que, para eles, é considerada rendimento não tributável.

Rebate o argumento de que incide o imposto na inexistência de lei específica tratando da questão, porque: (a) inexistente o fato gerador, do imposto; (b) mesmo que se fizesse necessária a edição de lei, a norma federal não poderia dispor a respeito de servidor público estadual e a norma estadual não poderia reger a respeito de imposto da competência da União, sob pena de violação ao princípio federativo.

Cita precedentes administrativos que expressam o entendimento de que a incidência do imposto de renda depende exclusivamente da natureza da verba. Reporta-se também a precedentes judiciais em que há manifestação pela não incidência sobre verbas destinadas a ressarcir o desgaste de veículo próprio utilizado no exercício das atribuições de cargo público.

Em face das razões expostas, requer o recebimento da impugnação e o seu acolhimento, determinando-se a anulação do lançamento e o conseqüente acolhimento da retificação procedida.

Em seu apelo ao CARF, às fls. 85/95, o recorrente reitera as mesmas questões suscitadas perante o Órgão julgador *a quo*.

É o relatório.

Voto



Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, Relator

O recurso atende os requisitos de admissibilidade.

A matéria em litígio já foi exaustivamente debatida na extinta Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que sempre manifestou entendimento favorável ao sujeito passivo, quanto à natureza indenizatória e, portanto, não tributável, do auxílio combustível.

Em caso análogo, recursos de divergência interpostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, versando sobre a mesma matéria, foram recentemente julgados pela 4ª Turma da CSRF, sessões de 13/04/2010 e 11/05/2010 (Acórdãos nºs 9202-00.767 e 9202-00.858, respectivamente). Por unanimidade de votos, a Câmara Superior manifestou o entendimento de que a verba paga sob a rubrica "auxílio combustível" constitui ressarcimento de custos e por força de sua natureza indenizatória, encontra-se externa ao campo de incidência do tributo. Eis os fundamentos do voto condutor:

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

Jurisprudência das Câmaras do 1º Conselho de Contribuintes são no sentido de que verba paga sob a rubrica 'auxílio combustível' 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 IRPF.

De modo que, a fim de evitar tautologia, reporto-me a excertos do voto condutor do Acórdão 106-15.455, de 23/03/2006, de relatoria do conselheiro Wilfrido Augusto Marques, que apreciou o tema com a atenção que merece:

No mérito, a discussão cinge-se em torno da natureza da verba percebida pelo contribuinte. Para a fiscalização o auxílio combustível tem natureza remuneratória, enquanto que para o contribuinte cuida-se de verba indenizatória.

O entendimento do Fisco foi vazado em vista a percepção de que o "auxílio combustível" seria recebido por todos os Auditores Fiscais do Estado de Santa Catarina, independente da realização ou não de serviço externo. Em sendo assim, não haveria que se falar em indenização por uso de veículo próprio para prestação de serviços públicos em decorrência do trabalho desempenhado e, de fato, se estaria diante de uma verba de cunho remuneratório.

Ocorre que não é esse o caso. Não há percepção indistinta, por todos os funcionários, do auxílio combustível. Ao revés, apenas aqueles que pertencem ao quadro do OFA, Grupo de Operações de Fiscalização e Arrecadação, é que percebem a referida verba.

De fato, o dispositivo que prevê a forma de pagamento da referida indenização, já deixa antever que há nítida co-relação entre o serviço externo desempenhado e a indenização recebida. Dispõe o art. 3º do Decreto nº 4.606/90, do Estado de Santa Catarina:

Art. 3º- A 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, fica limitada a 25% (vinte e cinco por cento) do valor máximo da remuneração nele previsto e será conferida mediante a utilização dos seguintes critérios:

I — 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) pelo desempenho das atividades previstas no item I do Anexo I ou pelo exercício de função em órgão da estrutura organizacional de Secretaria da Fazenda,

II — 12,5% (doze inteiros e cinco décimos por cento) pelo desempenho das atividades previstas nos itens 3 ou 4 pela antecipação prevista na alínea "a" da Nota III do Anexo I ou pelo exercício de cargos de Inspetor Auxiliar de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito, Assessor de Coordenador Regional da Fazenda Estadual ou Coordenador Regional da Fazenda Estadual ou da Função de Supervisor do Posto Fiscal

Pois bem, mesmo no caso do inciso I, as atividades realizadas pelos fiscais compreendem uso de veículo próprio para serviço externo, conforme demonstra a transcrição abaixo

ANEXO I FISCAL DE TRIBUTOS ESTADUAIS E FISCAL DE MERCADORIAS EM TRÂNSITO

TAREFA DESENVOLVIDA

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 Corte.

Por outro lado, o pagamento é diferenciado conforme a carga de serviço externo seja maior ou menor, variando entre o percentual de 12,5% a 25% do valor máximo de remuneração recebida

Não há que se falar, portanto, em verba paga a todos os funcionários indistintamente. O "auxílio combustível" somente é pago àqueles que efetivamente realizam serviço externo, e apenas a um grupo determinado de Fiscais. Isso é que se extrai do art. 1º, §2º, inciso VIII da Lei 7.881/89 do Estado de Santa Catarina:

Art. 1º - Ressalvados os casos de acumulação lícita, nenhum servidor ativo e inativo da Administração Direta, Indireta, de Autarquia ou Fundação instituída pelo Estado, poderá receber mensalmente, a qualquer título, dos cofres públicos estaduais, importância superior ao valor percebido como remuneração, em espécie, a qualquer título, por Deputado Estadual, Secretário de Estado e Desembargador.

§2º - Fica excluídas do limite previsto neste artigo as importâncias percebidas a título de:

VIII indenização pelo uso de veículo próprio, pra desempenho de funções de inspeção ou fiscalização de tributos, por ocupantes dos cargos de Grupo. Fiscalização e Arrecadação — FAR e cargos isolados de Inspetor de Exatidão e Inspetor Auxiliar de Fiscalização de Mercadorias em Trânsito, no âmbito da região administrativo-fiscal, na forma a ser prevista em regulamento.

Há várias decisões do Tribunal de Justiça de Santa Catarina sobre o tema, conforme identificou o contribuinte em Impugnação e Recurso Voluntário, e pude confirmar no endereço eletrônico do Tribunal. Essas decisões, foram vazadas em vista as provas colacionadas aos autos, e todas são contestes no sentido de tratar-se de verba de cunho indenizatório.

A hipótese de incidência do imposto de renda está prevista no artigo 43 do CTN. Segundo referido dispositivo não é a disponibilidade de qualquer renda ou proventos que representa hipótese de incidência do Imposto de Renda, mas apenas aqueles que provoquem acréscimo patrimonial. Na lição de Sacha Calmon, in Curso de Direito Tributário Brasileiro, pág. 448

Seja lá como for, quer a renda, produto do capital, do trabalho e da combinação de ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, devem traduzir um aumento patrimonial dentre dois momentos de tempo. É o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui substância tributável pelo imposto.

No caso, a verba percebida pelo Recorrente tem natureza de rendimentos, cabendo analisar somente se ocorreu ou não hipótese de acréscimo patrimonial que permita a incidência do imposto de renda.

Com efeito, no sistema tributário pátrio não é todo e qualquer acréscimo patrimonial que permite a incidência do IR. Somente os acréscimos patrimoniais a título oneroso estão sujeitos a incidência do imposto de renda, já que todos os demais são considerados como de natureza indenizatória e, portanto, fora do campo de incidência.

Neste sentido, segue lição de Henry Tilbery in Comentários ao Código Tributário Nacional, pág. 289

A pesquisa citada conclui pela manutenção do conceito oneroso de imposto de renda no atual sistema constitucional, conclusão essa que nos parece correta.

Por outro lado a possibilidade da interpretação do art. 43 do CTN em sentido mais amplo não é totalmente afastada, embora a referência expressa do Projeto ao acréscimo patrimonial a título gratuito na redação final tenha sido eliminada. Por outro lado o teor do art. 43, inciso II, não distingue, o que, em princípio, abriria a faculdade para um entendimento fiscalista, abrangendo todos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior — sejam onerosos ou gratuitos

Repetimos, tal alargamento, todavia, não se coaduna com o conceito tradicional constitucional que vem das Constituições



anteriores e foi mantido na Magna Carta vigente, sem alterações

O Plenário do Supremo Tribunal Federal, no mesmo Recurso Extraordinário nº 117.887-6 (ementa retrotranscrita). Rel. Min. Carlos Mário Velloso, em decisão de 25-5-1988, confirmou a intributabilidade dos acréscimos patrimoniais gratuitos nos seguintes termos:

"Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial, que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso (DJ de 23-4-1993, p. 6923).

O auxílio combustível recebido visa ressarcir gastos do Auditor Fiscal com a realização de serviço externo em veículo próprio. Tem, assim, nítida feição indenizatória, assim como o auxílio combustível recebido pelos servidores da União. Está, portanto, fora do campo de incidência do imposto de renda.

Frise-se, ademais, que tal verba não se incorpora para qualquer efeito a remuneração do Fiscal, o que evidencia ainda mais seu caráter indenizatório, e denota a impossibilidade de incidência do imposto de renda.

Ante o exposto, conheço do recurso e dou-lhe provimento.

É cediço que o fato gerador do Imposto de Renda é a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e de proventos de qualquer natureza, a teor do art. 43 do CTN.

Por certo, as verbas de caráter indenizatório (reposição ou recomposição patrimonial) não se submetem a tal tributo. Partilho do entendimento de que aqui se trata de não-incidência, e não de isenção, o que, se correto for, dispensaria, de fato, a edição de lei com a finalidade de não se cobrar o tributo. Não há por que isentar aquilo que está fora do campo de incidência.

Trago à colação as ementas de dois julgados do 1º Conselho de Contribuintes, que decidiram exatamente na linha do reconhecimento da não incidência do IR sobre o "auxílio combustível":

"AUXÍLIO COMBUSTÍVEL — INDENIZAÇÃO — A verba paga sob a rubrica 'auxílio combustível' 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 IRPF." (Acórdão nº 102-47.982, de 19.10.2006, da 2ª Câmara do 1º CC)

"INDENIZAÇÃO POR UTILIZAÇÃO DE VEÍCULO PRÓPRIO

TRIBUTAÇÃO — A tributação independe da denominação dos rendimentos bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título, situação que não se verifica em relação à indenização pelo uso de veículo próprio para o desempenho de funções de inspeção ou fiscalização de tributos recebidas por ocupantes do 'cargo de Auditor Fiscal de Tributos Estaduais, posto que de mesma natureza jurídica daquela paga a Servidor Público da União.' (Acórdão nº 106-15287, de 26.01.2006, da 6ª Câmara do 1º CC)

Por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional

Acrescento a estes fundamentos que a natureza do valor percebido tem a ver com a sua origem: se é produto do trabalho, do capital, ou de ambos, ou ainda, se decorrente de proventos de qualquer natureza entre estes os acréscimos patrimoniais de origem não identificada. Sendo resultado de qualquer uma dessas origens, o valor percebido é de natureza tributável e somente pode ser excluído do campo de incidência quando presente norma que o coloque externo a esses limites.

A concessão do referido auxílio significa que a Administração Pública Estadual de Santa Catarina não disponibiliza veículo para o desenvolvimento das atividades inerentes ao cargo. O uso do veículo particular não conduz apenas a custos com combustível, mas a outros como o óleo lubrificante do motor, o filtro de ar, o filtro de óleo do motor, o filtro de combustível, a depreciação do veículo pelo acúmulo de distâncias percorridas, popularmente conhecido como "quilometragem", entre tantos a diminuir esse patrimônio da pessoa. Assim, considerando que essa verba não integra a remuneração do servidor, e que os custos correspondentes constituem imposições depreciativas do patrimônio de referência, apesar dela não constituir valor em correspondência unívoca ao efetivo gasto, tem natureza indenizatória.

Como já afirmado no início deste voto, sempre manifestei o mesmo entendimento em julgamentos de que participei no extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (Acórdãos nºs 102-48.046, 102-47.619, 102-49.331, 102-47.390, 102-47.759, 102-47.579), razão pela qual dou provimento ao recurso.


José Raimundo Costa Santos