



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

**Processo nº** 13009.000643/2005-38  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 2101-001.531 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de março de 2012  
**Matéria** IRPF  
**Recorrente** MAGDA DO AMARAL SANTOS  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2000

IRPF. GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO DE OFICIAL DE JUSTIÇA. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

Devido ao caráter indenizatório da verba paga sob a rubrica "gratificação de locomoção", constituindo resarcimento de despesas gastas "para o trabalho", apenas recompondo o patrimônio do contribuinte, não há que se falar em acréscimo patrimonial, não incidindo, pois, no presente caso, o imposto sobre a renda.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Presidente

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Documento assinado digitalmente conforme MCT nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 21/03/2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 21/03/2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 23/03/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA SANTOS

Impresso em 02/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

Participaram do julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), José Raimundo Tosta Santos, Celia Maria de Souza Murphy, Gilvanci Antônio de Oliveira Sousa e Gonçalo Bonet Allage.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 61/65) interposto em 15 de julho de 2008 contra acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento no Rio de Janeiro II (RJ) (fls. 53/56), do qual a Recorrente teve ciência em 16 de junho de 2008 (fl. 60), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração de fls. 06/09, lavrado em 30 de junho de 2005, devido à apresentação de declaração retificadora, no ano de 2003, que reduziu os rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício, relativamente ao ano-calendário de 1999.

O acórdão teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF

Ano-calendário: 1999

IRPF. RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO.

É tributável a verba recebida em pecúnia a título de gratificação por locomoção e paga de forma generalizada, haja vista tratar-se de um percentual fixo do salário mensal.

Lançamento Procedente” (fl. 53).

Não se conformando, a Recorrente interpôs o recurso voluntário de fls. 61/65, no qual alega ter requalificado determinados rendimentos, anteriormente informados como tributáveis, uma vez que se trata de “*gratificação de locomoção*” que tem caráter indenizatório, não havendo que se falar, dessa modo, em tributação de referidos valores pelo imposto sobre a renda.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Alexandre Naoki Nishioka, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Cumpre esclarecer que a contribuinte apresentou, inicialmente, sua declaração de ajuste informando, como rendimentos tributáveis, no ano-calendário de 1999, o montante de R\$ 36.817,09 (fls. 17/20), DIRPF esta posteriormente retificada para requalificar determinados rendimentos,<sup>20</sup> anteriormente informados como tributáveis, para isentos ou não-

Documento assinado digitalmente em 21/03/2012 por ALEXANDRE NAKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 21/03/2012 por ALEXANDRE NAKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 23/03/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA

SANTOS

Impresso em 02/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

tributáveis, reduzindo, portanto, a base de cálculo do imposto de renda para o valor de R\$ 17.157,49, e, consequentemente, aumentando o valor do imposto a restituir para o montante de R\$ 3.507,82 (fls. 21/25).

A requalificação de determinados valores efetuada pela Recorrente em sua declaração de ajuste retificadora apresentada em 08/12/2003 ensejou a autuação ora em discussão, pois a fiscalização entendeu ter ocorrido omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica, decorrentes de trabalho com vínculo empregatício.

Vale frisar que é entendimento deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, quando há a apresentação de declaração de ajuste anual em consonância com o entendimento do Fisco e, posteriormente, há apresentação de declaração retificadora de forma a subtrair rendimentos à tributação, o termo de início do prazo decadencial desloca-se da data do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I, do CTN). Veja-se:

“Exercício: 2002. DECADÊNCIA - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - DECLARAÇÃO RETIFICADORA.

No caso de Declaração de Ajuste Anual apresentada em consonância com o entendimento do Fisco, porém posteriormente retificada, de forma a subtrair rendimentos à tributação, o termo de início do prazo decadencial desloca-se da data do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CNT).

GLOSA DE DEDUÇÕES INDEVIDAS - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - ERRO NO ACÓRDÃO DA DRJ - INOCORRÊNCIA.

Inexistindo expressa contestação das glosas de deduções indevidas, correto o julgamento da DRJ ao considerá-las matérias não impugnadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO POR TERCEIRO - AUTORIZAÇÃO DADA PELO CONTRIBUINTE - INCLUSÃO DE DESPESAS INEXISTENTES - PROPÓSITO DE AUMENTAR O SALDO DO IMPOSTO A RESTITUIR - PROCEDÊNCIA.

A retificação da Declaração de Ajuste Anual, com a inclusão de deduções sabidamente inexistentes, tão-somente com o propósito de aumentar o saldo de imposto a restituir, ainda que efetuada por terceiro, porém com a autorização do contribuinte, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição da multa de ofício qualificada.

JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC - APLICAÇÃO.

A partir de 1º. de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Recurso Voluntário Negado.”

(CARF, 2ª Seção, 1ª Turma Especial, Acórdão 2801-00.252, de 21/09/2009)

“Exercício: 2002 DECADÊNCIA - RENDIMENTOS SUJEITOS AO AJUSTE ANUAL - DECLARAÇÃO RETIFICADORA .

No caso de Declaração de Ajuste Anual apresentada em consonância com o entendimento do Fisco, porém posteriormente retificada, de forma a subtrair rendimentos à tributação, o termo de início do prazo decadencial desloca-se da data do fato gerador para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I, do CTN).

GLOSA DE DEDUÇÕES INDEVIDAS - MATÉRIA NÃO IMPUGNADA - ERRO NO ACÓRDÃO DA DRJ - INOCORRÊNCIA.

Inexistindo expressa contestação das glosas de deduções indevidas, correto o julgamento da DRJ ao considerá-las matérias não impugnadas.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA - RETIFICAÇÃO DE DECLARAÇÃO POR TERCEIRO - AUTORIZAÇÃO DADA PELO CONTRIBUINTE - INCLUSÃO DE DESPESAS INEXISTENTES.

Propósito de aumentar o saldo de imposto a restituir - Procedência - A retificação da Declaração de Ajuste Anual, com a inclusão de deduções sabidamente inexistentes, tão-somente com o propósito de aumentar o saldo de imposto a restituir, ainda que efetuada por terceiro, porém com a autorização do contribuinte, caracteriza o evidente intuito de fraude, justificando a imposição da multa de ofício qualificada.

#### JUROS MORATÓRIOS - TAXA SELIC - APLICAÇÃO.

A partir de 1º. de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula nº 4 do Primeiro Conselho de Contribuintes).

Recurso Voluntário Negado.”

(CARF, 2ª Seção, 1ª Turma Especial, Acórdão 2801-00.267, de 22/09/2009. Nesse sentido, ainda, Acórdão 2801-00.266)

Assim, deve-se esclarecer que, apesar de não ter sido suscitada, não houve a decadência do direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito em discussão, aplicando-se, *in casu*, a regra do art. 173, I, do CTN, ainda que se tenha iniciado o pagamento antecipado da exação.

No que toca, propriamente, ao mérito do recurso, cinge-se a contribuinte a arguir que os rendimentos por ela percebidos a título de “*gratificação de locomoção*”, previstos no âmbito da Lei Estadual n.º 793/84, teriam caráter indenizatório, razão pela qual não sofreriam a incidência do imposto sobre a renda.

Nesse sentido, conforme mencionado, a contribuinte que apresentou, inicialmente, sua declaração de ajuste informando, como rendimentos tributáveis, o montante de R\$ 36.817,09 (fls. 17/20), retificou sua DIRPF para requalificar a verba recebida a título de “*gratificação de locomoção*”, anteriormente informada como tributável, declarando os mencionados valores como isentos ou não-tributáveis, reduzindo, portanto, a base de cálculo do imposto sobre a renda.

Entendo que, no mérito, assiste razão à Recorrente, no sentido de que as verbas percebidas a título de “*gratificação de locomoção*” têm, nitidamente, caráter indenizatório, não podendo sobre elas incidir o imposto sobre a renda.

De fato, a questão controvertida passa por desvendar a natureza jurídica da referida gratificação, lembrando-se sempre que não importa, para o direito tributário, o *nomen iuris* do instituto (art. 4º, I, do CTN), para que se possa, somente após este percurso epistemológico necessário, concluir-se a respeito do regime tributário a ele aplicável.

Antes de verificar propriamente a natureza da gratificação em comento, é preciso analisar o fato gerador do imposto sobre a renda, uma vez que o que se alega é que tais verbas não comporiam sua base de cálculo. Vejamos: o artigo 43 do CTN, exercendo o múnus constitucional que foi atribuído pela combinação dos artigos 153, III, e 146, III, “a”, delineou o critério material da hipótese de incidência do imposto de renda da seguinte maneira:

“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.”

É bem de ver, com base no estatuído pelo Código Tributário Nacional, que auferir renda, nos termos postos constitucionalmente e descritos pelo estatuto adrede colacionado, pressupõe acréscimo patrimonial, ou, como querem alguns autores, “riqueza nova”, de modo que eventuais ingressos de capital que não se amoldem, perfeitamente, ao conceito de “riqueza nova” não poderiam ser tributados pela União Federal, eis que lhe falece competência para tanto.

A partir desta premissa, temos que meras indenizações, por apenas recompor o patrimônio do contribuinte, permitindo o retorno ao seu *status quo ante*, não configuram acréscimo patrimonial, jamais podendo ser alcançadas pelo imposto. Assim é que o reembolso de “cópias reprográficas”, “despesas com combustíveis”, “fornecimento de materiais de escritório”, dentre outros, não constitui riqueza do contribuinte, uma vez que, sendo despesas gastas “para o trabalho” e não rendimentos auferidos em decorrência do trabalho, não importam em renda, não se enquadrando no conceito de “remuneração”.

Aliás, oportuno lembrar que a Constituição Federal, cujas disposições impregnam todo o ordenamento, estabelece, como preceito basilar da tributação, expresso em seu art. 145, §1º, o princípio da capacidade contributiva que, como limite objetivo, aponta para a necessidade de escolha, pelo legislador, de critérios materiais de imposto que configurem fatos signos presuntivos de riqueza, como forma de preservar, também, o direito fundamental de propriedade dos cidadãos, a teor do que dispõe o art. 5º, XXII, da Lei Maior.

Exatamente por isso é que o pagamento, a título de reembolso de gastos, não configura rendimento tributável, uma vez que, se o fosse, feriria de morte o princípio da vedação ao confisco, transposto aos lindes do direito tributário por força do art. 150, IV, da Carta Magna.

Sendo certo que tais verbas são pagas pelo Estado do Rio de Janeiro ao servidor denominado como “Oficial de Justiça Avaliador”, ativo, no desempenho da atividade de proceder à estimativa prévia dos valores dos bens que sejam objeto de penhora, arresto ou sequestro nos termos das diligências próprias que realizar, e demais atos que se fizerem necessários para a garantia do Juízo, destinam-se, portanto, a indenizá-lo pelos gastos incorridos em virtude do desempenho de suas funções laborais. Constituem, em verdade, vantagem “*propter laborem*”, de cunho inapelavelmente indenizatório.

A corroborar com o raciocínio acima demonstrado, a Câmara Superior deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao julgar Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional que alegava, em síntese, ter a verba em discussão natureza remuneratória, não obstante a denominação de auxílio combustível, assim decidiu:

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

Exercício: 2003

IRPF - AUXÍLIO COMBUSTÍVEL - INDENIZAÇÃO

**A verba paga sob a rubrica "auxílio combustível" constitui resarcimento de custos e por força de sua natureza indenizatória, encontra-se externa ao campo de incidência do tributo.**

Recurso especial negado.”

(CARF, Câmara Superior, Acórdão 9202-00.767, de 13/04/2010. Nesse sentido, ainda, Acórdão 9202-00.858)

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional também já se manifestou nesse sentido, ao publicar o Ato Declaratório nº 4, de 1º de dezembro de 2008, autorizando a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante “nas ações judiciais que visem obter declaração de que não incide imposto de renda sobre verba recebida por oficiais de justiça a título de ‘auxílio-condução’, quando pago para recompor as perdas experimentadas em razão da utilização de veículo próprio para o exercício da função pública.”

Além disso, a Fazenda Nacional reconhece a natureza indenizatória das parcelas pagas para o custeio do transporte dos servidores públicos federais (art. 39, XXIV, do Decreto nº 3000/99) e dos trabalhadores da iniciativa privada (artigo 5.º, I, da IN nº 25/96), devendo tratar da mesma forma os servidores públicos estaduais, sob pena de violação ao direito fundamental do contribuinte previsto no artigo 150, II, da Constituição Federal, de acordo com o qual é vedado à União “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Defende a decisão recorrida que a gratificação é paga de forma generalizada, e, em sendo assim, não haveria que se falar em indenização. No entanto, da simples leitura do

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001  
e, em sendo assim, não haveria que se falar em indenização. No entanto, da simples leitura do

Autenticado digitalmente em 21/03/2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 21/03/

2012 por ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Assinado digitalmente em 23/03/2012 por LUIZ EDUARDO DE OLIVEIRA

SANTOS

Impresso em 02/05/2012 por VILMA PINHEIRO TORRES - VERSO EM BRANCO

art. 12, §3º, da Lei do Estado do Rio de Janeiro n.º 793/84, que prevê o pagamento da “*gratificação de locomoção*”, depreende-se que a verba não é paga a todos os funcionários indistintamente; a gratificação somente é percebida pelo servidor denominado “Oficial de Justiça Avaliador” que, devido à natureza da sua função, realiza serviços externos, o que, justamente, deu ensejo à previsão da “*gratificação de locomoção*”.

Tratando-se, portanto, a “*gratificação de locomoção*”, de autêntico e genuíno reembolso de gastos, eis que, pelo teor do dispositivo legal, substituiu o pagamento das despesas funcionais necessárias à própria atividade laboral, jamais poderia ser alcançada pelo imposto.

Conclui-se, portanto, que, não integra a base de cálculo do imposto sobre a renda, por não apresentar o requisito necessário de “riqueza nova”, a teor do que dispõe o art. 43, do CTN, já que ingressam tais valores no patrimônio da ora Recorrente.

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

*(assinado digitalmente)*

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator