



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13794.002060/2009-66
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2003-003.670 – 2ª Seção de Julgamento / 3ª Turma Extraordinária
Sessão de 23 de setembro de 2021
Recorrente MAURÍCIO CARVALHO VIDAL
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005

PROVA DOCUMENTAL. MOMENTO DE APRESENTAÇÃO. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, refira-se a fato ou a direito superveniente e/ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos.

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO (CUSTAS). OFICIAL DE JUSTIÇA AVALIADOR. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA IRPF. COMPROVAÇÃO.

A rubrica denominada como “custas” tem a mesma natureza indenizatória da “gratificação de locomoção”. As duas verbas correspondem a gratificações recebidas pelos Oficiais de Justiça Avaliadores em decorrência do efetivo exercício das funções inerentes daquele cargo, de modo que seu recebimento não representa qualquer acréscimo patrimonial sujeito à tributação do imposto sobre a renda.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Ricardo Chivegatto de Lima, Savio Salomao de Almeida Nobrega, Wilderson Botto, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (Presidente).

Relatório

Trata-se, na origem, de Auto de Infração por meio do qual foi constituído crédito tributário de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF relativo ao ano-calendário de 2005, lavrado em decorrência da apuração de omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, de modo que, a partir do cotejo entre o valor do imposto a restituir apurado na declaração após a revisão (R\$ 4.960,86) e o imposto já restituído (R\$ 2.552,87) foi apurado saldo de imposto a restituir ajustado na quantia de R\$ 2.407,99 (fls. 13/16).

De acordo com a Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal de fls. 15, a autoridade fiscal entendeu por efetuar o respectivo lançamento tributário com base nos motivos abaixo delineados:

Omissão de Rendimentos do Trabalho com Vínculo e/ou sem Vínculo Empregatício

Da análise das informações e documentos apresentados pelo contribuinte, e das informações constantes dos sistemas da Secretaria da Receita Federal do Brasil constatou-se omissão de rendimentos do trabalho com vínculo e/ou sem vínculo empregatício, sujeitos 6 tabela progressiva, no valor de R\$ *****12.653,47, recebido(s) pelo titular e/ou dependentes, da(s) fonte(s) pagadora(s) relacionada(s) abaixo. Na apuração do imposto devido, foi compensado o Imposto Retido na Fonte (IRRF) sobre os rendimentos omitidos no valor de R\$ *****0,00.

Omissão de R\$ 12.653,47 referente a fonte pagadora CNPJ 28.538.734.0001-48.

CNPJ/CPF – Nome da Fonte Pagadora						
CPF Beneficiário	Rend. Recebido	Rend. Declarado	Rend. Omitido	IRRF Retido	IRRF Declarado	IRRF s/ Omissão
28.538.734/0001 - 48 - TRIBUNAL DE JUSTICA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO						
797.169.207 -25	73.613,25	60.959,78	12.653,47	13.072,24	13.072,24	0,00

O contribuinte foi devidamente intimado da autuação fiscal e entendeu por apresentar, tempestivamente, Impugnação de fls. 2/11 por meio da qual suscitou, pois, os motivos de fato e de direito, os pontos de discordância e suas razões de defesa.

Na sequência, os autos foram encaminhados para a autoridade julgadora de 1ª instância para que a impugnação fosse apreciada e, aí, em Acórdão de fls. 66/70, a 19ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro - RJ entendeu por julgá-la improcedente, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO. VALOR EM PECÚNIA. SERVIDOR PÚBLICO NÃO FEDERAL. ATO DECLARATÓRIO PGFN. RENDIMENTO NÃO TRIBUTÁVEL.

Diante da edição do Ato Declaratório PGFN no 4, de 1º de dezembro de 2008, não cabe manter a infração referente à omissão de rendimentos decorrentes de gratificação de locomoção recebida por oficial de justiça.

Não restou comprovado que a parcela sob a rubrica de “custas” constante dos contracheques juntados aos autos pelo contribuinte, tenha a mesma natureza da rubrica “gratificação de locomoção”.

Impugnação Improcedente.

Outros Valores Controlados.”

O contribuinte foi notificado do resultado da decisão de 1ª instância em 31/10/12 (fls. 74) e entendeu por apresentar Recurso Voluntário de fls. 78/79, protocolado em 28/11/2012, sustentando, pois, as razões do seu descontentamento, tendo apresentado, na oportunidade, os documentos de fls. 80/81.

Em 06/12/2012, o contribuinte entendeu por apresentar manifestação complementar de fls. 85 por meio da qual requereu a juntada de documento de fls. 86/88, emitido pela *Diretoria Geral de Gestão de Pessoas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro* a fim de instruir o pedido de reforma do acórdão recorrido.

E, aí, os autos foram encaminhados a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para que o recurso seja apreciado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico, inicialmente, que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto nº 70.235/72 e preenche os demais pressupostos de admissibilidade, daí por que devo conhecê-lo e, por isso mesmo, passo a apreciar as alegações tais quais formuladas.

Observe, de logo, que a recorrente suscita, em síntese, as seguintes alegações:

- (i) Que, nos termos do artigo 12, parágrafos 3º e 4º da Lei Estadual do Rio de Janeiro nº 793/1984, o Oficial de Justiça Avaliador faz *jus* a uma gratificação mensal de locomoção correspondente a 50% do valor das custas recolhidas relativamente aos atos que tenha praticado, a qual, a rigor, não pode ser inferior a 20% do vencimento mais elevado da categoria, sendo que, à época, a “*gratificação de locomoção*” era paga no percentual de 20% sob a rubrica de “*gratificação de locomoção*” e os outros 30% eram pagos sob a rubrica de “*custas*”; e
- (ii) Que, em 06/11/2012, entendeu solicitar, através do requerimento nº 2012.0217526, que o Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro informasse qual seria a natureza da rubrica “*custas*” pagas aos Oficiais de Justiça Avaliadores, sendo que, até o momento da interposição do recurso

voluntário, não tinha obtido respostas por conta dos dias de feriados e pontos facultativos.

Com base em tais alegações, o recorrente pleiteia pelo provimento do recurso voluntário para que a decisão recorrida seja reformada, bem assim protesta para juntada da resposta a ser concedida pelo Tribunal do Estado do Rio de Janeiro relativa ao requerimento nº 2012.0217526, que tem por objeto a apresentação de esclarecimentos sobre a natureza da rubrica “custas”, pagas aos Oficiais de Justiça Avaliadores.

Pelo que se pode observar, ainda que a omissão de rendimentos aqui discutida tenha sido apurada no montante de R\$ 12.653,47, é de se reconhecer, de plano, que o recorrente formula suas alegações apenas sobre a tributação da verba denominada “custas” no montante de R\$ 11.920,97, de modo que a diferença de R\$ 714,50 não é objeto do litígio.

Antes de adentrarmos na análise das alegações propriamente formuladas, impende destacar que o recorrente entendeu por colacionar ao seu recurso voluntário os documentos de fls. 80/81, sem contar que, quando do oferecimento da manifestação complementar de fls. 85, acabou carreando aos autos a Resposta da *Diretoria Geral de Gestão de Pessoas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro* dando conta da natureza das verbas recebidas sob a rubrica “custas”.

É bem verdade que de acordo com o artigo 16, § 4º do Decreto nº 70.235/72, a prova documental deve ser apresentada quando do oferecimento da impugnação, a menos que (a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, (b) refira-se a fato ou a direito superveniente ou (iii) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. Confira-se:

“Decreto nº 70.235/72

Art. 16. A impugnação mencionará:

§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito).”

A rigor, entendo que a apresentação dos respectivos documentos apenas em sede recursal se enquadra, com perfeição, à hipótese prevista no artigo 16, § 4º, alínea “c” do Decreto nº 70.235/72 e, portanto, não há se falar, aqui, na ocorrência da preclusão no que diz com o momento da apresentação da referida prova documental.

Por essas razões, entendo que documentos juntados em sede recursal precisam ser, de fato, analisados no intuito de perquirir se as alegações formuladas pela recorrente correspondem à realidade dos fatos.

Dito isto, passemos, então, ao exame das alegações meritórias propriamente formuladas.

Pelo que se pode observar, a discussão gira em torno da natureza jurídica dos rendimentos recebidos sob a rubrica de “*custas*”, os quais, segundo o recorrente, apresentam a mesma natureza indenizatória dos rendimentos recebidos sob a rubrica de “*gratificação de locomoção*”.

De plano, a pergunta que deve ser aqui realizada é a seguinte: os rendimentos recebidos sob a rubrica de “*custas*” apresentam natureza indenizatória por se tratar de verbas pagas a título de ressarcimento por conta das despesas suportadas pelo oficial de justiça avaliador no exercício da função? Essa a questão que buscaremos examinar.

Pois bem. De início, registre-se que o Imposto sobre a Renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza, conforme dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional, cuja redação segue transcrita abaixo:

“Lei nº 5.172/66

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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001).”

Muitos doutrinadores têm se debruçado sobre o conceito de rendas e proventos de qualquer natureza. Não se trata de questão irrelevante, já que, a partir da rígida repartição de competências adotada pelo nosso sistema constitucional, a União não pode ultrapassar a esfera que lhe foi assegurada constitucionalmente. Decerto que a mera leitura do artigo 43 do CTN revela que o legislador não optou por uma ou outra teoria econômica da *renda-produto* ou da *renda-acréscimo patrimonial*, tendo admitido, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a renda tributável.

É nesse sentido que dispõem Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera¹:

“Como o art. 146, III, “a”, do texto constitucional, remete à Lei Complementar a definição do fato gerador, da base de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, podemos examinar como o CTN posicionou-se sobre o assunto. A mera leitura do *caput* do art. 43 revela que o CTN não optou por uma ou por outra teoria, admitindo, antes, que qualquer delas seja suficiente para permitir a aferição de renda tributável (...).

[...]

¹ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. Manual da Tributação Direta da Renda. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020, p. 14-15.

Revela-se, assim, que o legislador constitucional buscou ser bastante abrangente em sua definição de renda e proventos de qualquer natureza: em princípio, qualquer acréscimo patrimonial poderá ser atingido pelo imposto; ao mesmo tempo, mesmo que não se demonstre o acréscimo, será possível a tributação pela teoria da renda-produto.

Uma leitura atenta do dispositivo, por outro lado, leva-nos à conclusão de que não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja *disponibilidade* sobre a renda ou sobre o provento de qualquer natureza.” (grifei).

Nesse contexto, observe-se que, à luz dos artigos 1º a 3º da Lei nº 7.713/1998, todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos constitui rendimento bruto, de modo que a tributação aí independe da denominação dos respectivos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, da condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou proventos. Confira-se:

“Lei nº 7.713/1998

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. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 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.

[...]

§ 4º 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.” (grifei).

A título de esclarecimentos, é de se reconhecer que o artigo 39 do Decreto nº 3.000/99 o qual se encontra vigente à época dos fatos aqui discutidos² elenca algumas verbas que escapam da incidência do imposto sobre a renda, podendo-se destacar, aqui, o inciso XXIV, que dispõe sobre a indenização de transporte a servidor público da União. Veja-se:

“Decreto nº 3.000/99

CAPÍTULO II - RENDIMENTOS ISENTOS OU NÃO TRIBUTÁVEIS

Seção I - Rendimentos Diversos

Indenização de Transporte a Servidor Público da União

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

² Confira-se que, de acordo com o artigo 144 da Lei nº 5.162/77, "o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada".

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)."

Note-se que o artigo 39, inciso XXIV do Decreto nº 3.000/99 é claro ao dispor que são isentas – numa linguagem mais técnica, diria que não se sujeitam – do imposto de renda 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.

Decerto que nem todo o dinheiro que ingressa no universo da disponibilidade financeira do contribuinte integra a base do cálculo do imposto sobre a renda, mas, sim, apenas os aportes de recursos que vão engrossar, com uma conotação de permanência, o patrimônio de quem os recebe³.

É por isso mesmo que a análise da natureza de cada verba é imprescindível, porque se é certo nem tudo que é denominado como indenização corresponde efetivamente a uma recomposição do patrimônio, também é certo que os valores recebidos a título de indenização não integram a base de cálculo do imposto sobre a Renda justamente por se tratar de valores que são pagos a título de ressarcimento ou recomposição patrimonial, os quais, aliás, não engrossam, permanentemente, o patrimônio de quem os recebe.

É nesse sentido que Roque Antonio Carrazza⁴ se manifesta:

“ (...) na indenização o direito ferido é transformado numa quantia de dinheiro. O patrimônio da pessoa lesada, longe de aumentar de valor, é simplesmente reposto no estado em que se encontrava antes da ocorrência do evento (status quo ante) ou, no caso dos lucros cessantes, ilide os efeitos detriminentos da conduta do causador do dano. Sendo assim, tributar, por meio de IR, indenização recebida acaba por desfalcá-la, tornando-a injusta. Dito de outro modo, o pagamento efetuado a título de reparação de danos, sejam emergentes, sejam negativos (lucros cessantes), embora portador de conteúdo econômico, não é evento relevante para fins de tributação por meio de IR.”

Os ensinamentos de Leandro Paulsen⁵ também seguem nessa mesma linha de entendimento:

“Está bastante sedimentada a jurisprudência no sentido de que as indenizações não ensejam a incidência de imposto de renda, pois não implicam acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio. A análise da natureza de cada verba, contudo, é que apresenta maior complexidade, implicando divergências. Isso porque nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Conforme Eduardo Gomes Philippsen, em importante artigo adiante transcrito, apenas a “indenização-reposição do patrimônio” é que ficaria ao largo da incidência do IR, o mesmo não ocorrendo com a “indenização-reposição dos lucros” (lucros cessantes) e com a “indenização-compensação” (dano moral ou extrapatrimonial) [...]”

³ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre Renda: perfil constitucional e temas específicos. 3. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p.190

⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 194/195.

⁵ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 16. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, Não paginado.

Fixadas essas premissas, aponte-se, de logo, que o artigo 12, parágrafos 3º e 4º da Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 793, de 05 de novembro de 1984, o qual deve ser aqui analisado, dispunha que o oficial de justiça fazia *jus* a uma gratificação mensal de locomoção correspondente a 50% do valor das custas recolhidas relativamente aos atos de que houvesse participado e que tal gratificação não seria inferior a 20% do vencimento mais elevado da categoria funcional da entrância a que pertencer o Oficial de Justiça. Veja-se:

“Lei do Estado do Rio de Janeiro nº 793/1984

Dispõe sobre a nova sistemática de retribuição dos servidos do Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro e dá outras providências.

Art. 12 A categoria funcional de Oficial de Justiça do Poder Judiciário do Estado passa a denominar-se Oficial de Justiça Avaliador.

§3º O Oficial da Justiça Avaliador fará jus a uma gratificação mensal de locomoção correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor das custas recolhidas relativamente aos atos de que tenha participado.

§4º A gratificação a que se refere o parágrafo anterior não será inferior a 20% (vinte por cento) do vencimento mais elevado da categoria funcional da entrância a que pertencer o Oficial de Justiça Avaliador, fazendo jus a esta gratificação mensal os Oficiais de Justiça Avaliadores que tenham a incumbência de participar de atos que não gerem custas.”

Da análise do texto legal que instituiu a “*gratificação de locomoção*”, depreende-se que a verba assim denominada é calculada em função do valor das custas recolhidas relativamente aos atos dos quais o servidor tenha participado, não podendo ser inferior a um determinado limite, calculado em 20% sobre o valor do vencimento mais elevado da categoria funcional da entrância à qual pertencer o Oficial de Justiça Avaliador.

A título de complementação, note-se, ainda, que o então Presidente do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro visando cumprir a Lei Complementar de Responsabilidade Fiscal nº 101/2000 expediu o Ato Executivo nº 298, publicado no D.O.U. do Estado do Rio de Janeiro em 02/02/2001, que dispõe em seu artigo 1º, item IV que “*é vedado o pagamento de gratificação de locomoção, instituída pela Lei estadual nº 793/84 (art. 7.º, § 3.º) ao Oficial de Justiça Avaliador que não se encontre em efetivo exercício das suas funções do cargo.*”

De fato, as verbas pagas pelo Estado do Rio de Janeiro aos Oficiais de Justiça ativos visam indenizá-lo no que diz com os gastos que suportam durante o desempenho de suas atividades laborais, nos termos das diligências próprias que têm a realizar e demais atos que se fizerem necessários para a garantia do Juízo.

Essa linha de entendimento encontra amparo, por assim dizer, na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ que, a rigor, é uníssona no sentido de que o “*auxílio condução*” concedido aos oficiais de justiça não integra a base de cálculo do imposto de renda. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. “AUXÍLIO-CONDUÇÃO”. OFICIAL DE JUSTIÇA. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. O auxílio condução consubstancia compensação pelo desgaste do patrimônio dos servidores, que se utilizam de veículos próprios para o exercício da sua atividade profissional, inexistindo acréscimo patrimonial, mas uma mera recomposição ao estado

anterior sem o incremento líquido necessário à qualificação de renda (Precedentes desta Corte: REsp 731.883/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 03.04.2006; REsp 852.572/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ 15.09.2006; REsp 840.634/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 01.09.2006; e REsp 8516.77/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 25.09.2006).

2. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial, sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba paga pela empresa sob o designativo de "auxílio-condução", a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: (a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou (b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 825.907/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 01/04/2008, DJe 12/05/2008).” (grifei).

Tendo em vista que o STJ acabou pacificando esse entendimento, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN entendeu por expedir o Ato Declaratório nº 4, de 1 de dezembro de 2008, publicado no D.O.U. em 11/12/2008, através do qual autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos no que diz com as ações que tenham por objeto a discussão sobre a incidência do imposto de renda sobre a verba recebida por oficiais de justiça a título de “auxílio-condução”. É ver-se:

“Ato Declaratório PGFN nº 4/2008

Autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante, nas ações que especifica.

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida, nos termos do inciso II do art. 19, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 2604/2008, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 8/12/2008, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir 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.’

JURISPRUDÊNCIA: RESP 645.308/RS (DJ 10.05.2007), RESP 861.045/RS (DJ 19.10.2006, RESP 866.967/PR (DJ 09.02.2007), RESP 830019/RS (DJ 02.06.2006), RESP 851.677/RS (DJ 25.09.2006 p. 241).” (grifei).

No caso concreto, observe-se que o contribuinte havia apresentado Declaração de ajuste anual retificadora na qual havia declarado o montante de R\$ 60.959,78 como rendimentos tributáveis recebidos do *Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro* (fls. 57/60), sendo que o *Tribunal* havia informado em sua Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte – Dirf que, no ano-calendário de 2005, efetuou o pagamento de rendimentos do trabalho assalariado ao recorrente no montante de R\$ 82.369,59 (fls. 65).

Ao efetuar o lançamento que ora se discute, a autoridade fiscal entendeu por excluir do referido montante informando pela fonte pagadora os valores referentes à rubrica “gratificação de locomoção”, de modo que o valor tributável foi apurado no montante de R\$ 73.613,25. A omissão de rendimentos foi apurada no valor de R\$ 12.653,47.

O contribuinte, por sua vez, encontra-se por sustentar desde o oferecimento da impugnação que essa diferença representa um ressarcimento que foi por ele suportado quando no exercício da sua atividade de oficial de *Justiça do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro* e que, no caso, foi recebido sob a rubrica de “custas”, de sorte que, tratando-se de ressarcimento, apresenta natureza indenizatória e, portanto, não deve compor a base de cálculo do imposto de renda.

No final, a autoridade julgadora de 1ª instância acabou entendendo que o contribuinte não havia comprovado a natureza de indenização no que diz com as parcelas recebidas sob a rubrica “custas”, conforme se verifica dos trechos abaixo reproduzidos, extraídos das fls. 69 da decisão recorrida:

Neste momento, todavia, é importante esclarecer que a Autoridade Fiscal ao efetuar o Lançamento (fls. 12/16), em obediência ao Ato Declaratório nº 4, de 1º de dezembro de 2008, excluiu dos rendimentos de R\$ 82.369,59 constantes da Declaração do Imposto de Renda Retido na Fonte Dirf Retificadora Ano Calendário 2005 de fl. 65, os valores referentes à rubrica 20% Gratificação de Locomoção (contracheques do contribuinte, de fls. 33/44), chegando ao valor tributável de R\$73.613,25 (...).

[...]

Quanto à parcela de R\$ 11.920,97 sob a rubrica ‘custas’, constante dos contracheques de fls. 33/44, não está comprovada no processo a sua natureza de ‘gratificação de locomoção’. O termo genérico ‘custas’ nos Comprovaantes de Rendimentos em questão não é suficiente para definir a razão do pagamento destas parcelas, não sendo possível, enfim, precisar a natureza de ‘gratificação de locomoção’.” (grifei).

A partir da análise dos contracheques juntados às fls. 34/45 e da Resposta emitida pela *Diretoria Geral de Gestão de Pessoas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro* relativa à solicitação nº 2012/217526 (fls. 86/88), conclui-se que o ora recorrente recebeu em vencimentos sob a rubrica “330 custas” relativo aos seguintes meses e valores: **(a)** 12/2004: 1.000,82; **(b)** 01/2005: R\$ 1.048,27; **(c)** 02/2005: R\$ 1.081,80; **(d)** 03/2005: R\$ 1.098,76; **(e)** 04/2005: R\$ 1.098,76; **(f)** 05/2005: R\$ 1.098,76; **(g)** 06/2005: R\$ 1.098,76; **(h)** 08/2005: R\$ 1.098,76; **(i)** 09/2005: R\$ 1.098,76 e **(j)** 11/2005: R\$ 1.098,76 + R\$ 1.98,76 = R\$ 2.197,52. No total, o recorrente recebeu R\$ 11.920,97 a título de “custas”.

Além do mais, note-se, ainda, que, segundo a *Diretoria Geral de Gestão de Pessoas*, os valores pagos sob a referida rubrica “custas” apresentavam natureza indenizatória, uma vez que eram pagos em função de mandados cumpridos e, também, tanto não incorporavam-se aos proventos de aposentadoria quanto deixavam de ser pagos aos oficiais que se afastassem de suas funções.

A título de esclarecimentos, veja-se que a *Diretoria Geral de Gestão de Pessoas do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro* dispôs na referida Resposta de fls. 86/88 que o Setor de Pagamento do Tribunal havia informado que o servidor, ora recorrente, percebera “custas” no período de novembro de 1994 a dezembro de 2005”.

Considerando, por um lado, que no ano-base de 2005 o recorrente, efetivamente, rendimentos sob a rubrica “custas” no montante total de R\$ 11.920,97 e que, por outro lado, os

referidos valores apresentam natureza indenizatória tal qual os rendimentos recebidos sob a rubrica “*gratificação de locomoção*”, uma vez que eram pagos a título de reembolsos de gastos e despesas funcionais necessárias ao regular exercício da atividade de oficial de justiça avaliador, é de se concluir que o referido montante não deve compor a base de cálculo do imposto de renda justamente porque não corresponde a *renda-produto* e muito menos a qualquer *acréscimo patrimonial*.

Confira-se que esse entendimento no sentido de que os rendimentos recebidos pelos oficiais de justiça avaliadores sob a rubrica “*custas*” apresentam natureza indenizatória encontra amparo na jurisprudência deste Tribunal Administrativo, conforme se verifica da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2004

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO (CUSTAS). OFICIAL DE JUSTIÇA AVALIADOR. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA IRPF. COMPROVAÇÃO.

A rubrica denominada como “custas” tem a mesma natureza indenizatória da “gratificação de locomoção”.

Ambas são gratificações recebidas pelos Oficiais de Justiça Avaliadores, em virtude do efetivo exercício das funções inerentes daquele cargo, não importando o seu recebimento em acréscimo patrimonial, razão pela qual não incide a tributação do imposto sobre a renda.

(Processo nº 10730.004746/2008-67. Acórdão nº 2001-004.210. Conselheiro Relator Marcelo Rocha Paura. Sessão de 28/04/2021. Acórdão publicado em 31/05/2021).

A propósito, destaque-se que a jurisprudência dessa Turma julgadora também tem sustentando nesse mesmo sentido, conforme se observa da ementa transcrita abaixo:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2004

GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO. VALOR EM PECÚNIA. SERVIDOR PÚBLICO NÃO FEDERAL. ATO DECLARATÓRIO PGFN. RENDIMENTO NÃO TRIBUTÁVEL.

Diante da edição do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 1º de dezembro de 2008, cabe reconhecer de ofício a isenção dos rendimentos decorrentes de gratificação de locomoção recebida por oficial de justiça.

(Processo nº 13727.000216/2007-14. Acórdão nº 2003-003. Conselheiro(a) Relator(a) Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez. Sessão de 23/03/2021. Acórdão publicado em 12/04/2021).”

Com base em tais fundamentos, entendo que o referido montante de R\$ 11.920,97 deve ser excluído do lançamento aqui discutido, de modo que os rendimentos omitidos tais quais apurados pela autoridade fiscal devem ser retificados.

Conclusão

Por todas essas razões e por tudo que consta nos autos, conheço do presente recurso voluntário e entendo por dar provimento para excluir do lançamento o montante de R\$ 11.920,97, recebidos pelo recorrente sob a rubrica “*custas*”.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega