



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº	15471.000175/2008-11
Recurso	Voluntário
Acórdão nº	2402-007.907 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de	8 de novembro de 2019
Recorrente	SANDRA MARIA FERREIRA SANTOS
Interessado	FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2004

GRATIFICAÇÃO DE LOCOMOÇÃO. OFICIAL DE JUSTIÇA. IMPOSTO DE RENDA. RESSARCIMENTO. COMPROVAÇÃO.

A verba recebida a título de “gratificação de locomoção”, por Oficial de Justiça, somente não estará sujeita a incidência de Imposto de Renda se restar demonstrado, mediante prova hábil e idônea, que foi paga para ressarcir despesa havida no exercício da função.

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 (relator), Renata Toratti Cassini, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Ana Cláudia Borges de Oliveira, que deram provimento ao recurso. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Denny Medeiros da Silveira.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente e Redator Designado

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira (presidente), Luis Henrique Dias Lima, Gregório Rechmann Junior, Paulo Sérgio da Silva, Ana Cláudia Borges de Oliveira, Francisco Ibiapino Luz, Renata Toratti Cassini e Rafael Mazzer de Oliveira Ramos.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário em face da decisão da 6^a Tuma da DRJ/RJ2, consubstanciada no Acórdão nº 13-26.629 (fl. 42), que julgou improcedente a impugnação apresentada.

Nos termos do relatório da r. decisão, tem-se que:

Contra o contribuinte acima qualificado foi lavrado o Auto de Infração do ano-calendário 2004 em virtude da apuração da seguinte infração:

OMISSÃO DE RENDIMENTOS RECEBIDOS DE PESSOA JURÍDICA

Proveniente da diferença de R\$ 7.735,66, entre o valor informado pela fonte pagadora (R\$ 54.702,68) para o valor declarado (R\$ 46.967,02) na Declaração entregue.

O enquadramento legal consta à fl. 10. O lançamento alterou o resultado apurado de saldo de imposto a restituir de R\$ 3.701,41 para saldo de imposto a restituir de R\$ 1.574,11.

A interessada apresentou a impugnação onde traz os argumentos a seguir sintetizados. O Defende que a expressão “gratificação” usada para identificar esse valor pago não reflete o numerário, que, na verdade, seria uma reposição dos valores pagos pelos Oficiais de Justiça no cumprimento dos deveres a eles conferidos, e, nesse aspecto, o que interessa em termos tributários não é a nomenclatura mas sim o regime jurídico.

Esclarece que o valor recebido em seu contracheque intitulado Gratificação de Locomoção foi criado pela Lei Estadual nº 793, de 05/11/1984, em seu art. 12, § 3º, tratando-se de uma gratificação mensal correspondente a 50% do valor das custas recolhidas relativamente aos atos de que tenha participado.

Registra que a Lei nº 2.524, de 22/01/1996, em seu art.3, item II, define como receita do Fundo Especial do Tribunal de Justiça, - FETJ, “Custas e Emolumentos Judiciais” e que o Ato Executivo nº 298, publicado no Diário Oficial do Rio de Janeiro, de 02/02/2001, veda o pagamento, em seu art. Ig, item IV, “da gratificação de locomoção instituída pela Lei Estadual nº 793/84 (art. 7º, §3º) ao oficial de Justiça Avaliador que não se encontre em efetivo exercício das suas funções do cargo.

Citando a Constituição Federal, o Código Tributário Nacional e a Lei nº 7.713, de 1988, defende que sem o efetivo acréscimo patrimonial, não há renda, nem provento.

No caso dos oficiais de justiça, a gratificação de locomoção nada acresce ao patrimônio, constituindo unicamente meio econômico que lhes permitam o satisfatório desempenho de suas funções.

Faz referência à União e à Súmula 190 do STJ, que prevê que “Na execução fiscal, processada perante a Justiça Estadual, cumpre à Fazenda Pública antecipar o numerário destinado ao custeio das despesas com o transporte dos oficiais de justiça”.

Sobre a desnecessidade de comprovação das despesas, ressalva que a própria legislação do Imposto de Renda admite a presunção de despesas no imposto pago pela pessoa física, como é o caso da dedução de 20% na declaração simplificada (art. 84 do Decreto Nº 3.000, de 26 de março de 1999 - RIR/99).

Faz digressão sobre verbas indenizatórias e, finalizando, cita o art. 6º, inciso I, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e afirma que o STJ já decidiu que todas as verbas indenizatórias recebidas são isentas de Imposto de Renda, posto que não são produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Requer reconsideração do lançamento, para reconhecer tais rendimentos como isentos, e liberação da restituição apurada em sua Declaração de Ajuste Anual.

Posteriormente, anexou aos autos cópia do Ato Declaratório PGFN nº 04/2008 (fls. 27 a 36).

A DRJ, por meio do susodito Acórdão nº 13-26.629 (fl. 42), julgou improcedente a impugnação apresentada, nos termos da ementa abaixo reproduzida:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005

APRESENTAÇÃO DE PROVAS.

Cabe ao Contribuinte apresentar, junto a sua impugnação, todos os elementos necessários e suficientes a sustentar sua argumentação.

Impugnação Improcedente

Cientificada da decisão exarada pela DRJ, a Contribuinte apresentou o recurso voluntário de fl. 48, reiterando os termos da impugnação apresentada.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Gregório Rechmann Junior, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende os demais requisitos de admissibilidade. Deve, portanto, ser conhecido.

Conforme exposto no relatório supra, a presente discussão diz respeito apenas a um ponto, qual seja: a incidência ou não de Imposto de Renda sobre as verbas recebidas a título de "gratificação de locomoção".

Cumpre destacar o disposto no art. 43 do CTN, que descreve o fato gerador do Imposto de Renda:

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).

Podemos dizer que o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade de acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou de qualquer outra causa.

Porém, nem todo ingresso acresce como esclarece Roque Antônio Carrazza:

... nem todo dinheiro que ingressa no universo da disponibilidade financeira do contribuinte integra a base de cálculo do IR, mas única e exclusivamente os aportes de recursos que vão engrossar, com uma conotação de permanência, o patrimônio de quem os recebe... (CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre Renda. 3^a ed. Malheiros, 2009, p.190)

O tema das verbas de "gratificação de locomoção", recebidas por Oficial de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, com base na Lei nº 793/84, já foi apreciado no âmbito deste Tribunal, merecendo guarida a pretensão do contribuinte, consoante restou muito bem

explicitado no voto condutor do Acórdão n.º 2101001.966, o qual me filio, da lavra do Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, exarado pela 1^a Turma Ordinária da 1^a Câmara da 2^a SEJUL, nos autos do processo n.º 10640.001368/200615, de onde peço vénia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

[...]

O cerne da questão, portanto, reside em aquilatar se a verba denominada “gratificação de locomoção” representa acréscimo ao patrimônio da recorrente, de modo a ensejar a incidência do imposto sobre a renda.

A Lei do Estado do Rio de Janeiro n.º 793, de 1984, à qual alude o recorrente, ao instituir a “gratificação de locomoção” aos Oficiais de Justiça Avaliadores naquele Estado, assim dispôs em seu artigo 12:

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.

[...]

Já o Presidente do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro, visando ao cumprimento da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar n.º 101, de 2000), por meio do Ato Executivo n.º 298, publicado no Diário Oficial do Rio de Janeiro de 2 de fevereiro de 2001, em seu artigo 1º, item IV, assim resolveu:

Art. 1º Vedar o pagamento:

[...]

IV. de gratificação de locomoção, instituída pela Lei estadual n.º 793/84 (art. 7.º, § 3.º) ao Oficial de Justiça Avaliador que não se encontre em efetivo exercício das suas funções do cargo.”

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. Verifica-se ainda, do texto do Ato Executivo n.º 298, que o pagamento dessas verbas só é feito somente àqueles servidores que estejam no efetivo exercício das suas funções no cargo.

Fica assim, a meu ver, caracterizado que a “gratificação de locomoção” é devida somente àqueles servidores que tenham incorrido em despesas a esse título, em razão do efetivo desempenho de suas funções. Por esse motivo, a verba recebida pela contribuinte não apresenta natureza salarial.

Sendo certo que tais verbas são pagas pelo Estado do Rio de Janeiro ao servidor (Oficial de Justiça ativo), no desempenho da atividade, 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: 2000

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 especial negado.

(Acórdão nº 9202003.499, referente ao processo administrativo nº 10920.003269/200451, julgado na sessão do dia 14 de dezembro de 2014)

Ademais, 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."

Portanto, tratando-se 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.

Na mesma linha de entendimento, é uníssona a jurisprudência do STJ, confira-se a ementa a seguir transcrita (REsp 825907 RS Relator Ministro LUIZ FUX Julgamento em 31/03/2008 Órgão Julgador: T1 PRIMEIRA TURMA – Publicação: DJ 12.05.2008 p. 1):

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. "AUXÍLIOCONDUÇÃO". OFICIAL DE JUSTIÇA. NÃOINCIDÊNCIA.

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).

Neste diapasão, as despesas acima referidas são necessárias para que o servidor possa desempenhar o seu mister, tratando-se de verba de natureza indenizatória, ou seja, estando fora do campo de incidência do imposto de renda.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Gregório Rechmann Junior

Voto Vencedor

Conselheiro Denny Medeiros da Silveira, Redator Designado.

Com a *maxima venia*, divirjo do Ilustre Relator quanto à não incidência de Imposto de Renda sobre a verba recebida pela Recorrente a título de “gratificação de locomoção”.

Antes de considerações outras, vejamos, inicialmente, o que dispõe o art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25/10/66, sobre o fato gerador do Imposto de Renda:

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.

Conforme se observa, o recebimento de qualquer renda ou provendo não compreendido no conceito de renda, mas que importe em acréscimo patrimonial, se consubstancia em fato gerador da exação em comento.

Por sua vez, o Ato Declaratório nº 4, de 1º/12/08, da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), citado pelo Relator e pela própria Recorrente, assim dispõe:

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 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.”

(Destaque no original)

Segundo se extrai da transcrição acima, a PGFN autorizou a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos recursos já interpostos nas ações voltadas a não incidência de Imposto de Renda sobre verba recebida a título de “auxílio-condução”, destinada a **recompor perdas experimentadas** no exercício da função, com a utilização do veículo próprio.

Portanto, se a verba paga visar à recomposição do patrimônio do beneficiário, desfalcado no exercício da função, de fato, não haverá acréscimo patrimonial e, por conseguinte, não se terá por configurada a ocorrência do fato gerador do Imposto de Renda. Todavia, não é essa a situação verificada no caso em tela.

Restou assim consignado tanto na impugnação, fls. 2 a 7, quanto no recurso voluntário, fls. 48 a 52:

O valor recebido nos contra-cheques intitulado Gratificação de Locomoção, criado pela Lei Estadual 793 de 05/11/1984, em seu Art. 12, § 3º: “O Oficial de Justiça Avaliador fará jus a uma gratificação mensal de locomoção correspondente a 50% (cinquenta por cento) do valor das custas recolhidas aos atos de que tenha participado.” (*sic*)

Pois bem, para melhor análise da questão, convém trazermos à baila os dispositivos dessa mencionada Lei Estadual nº 793, de 5/11/84, que tratam da gratificação sob análise:

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 exegese desses dispositivos, tem-se que tal gratificação de locomoção nunca será inferior à 20% do maior vencimento da categoria e poderá chegar a 50% das custas recolhidas nos atos de que tenha participado o servidor. Dessa forma, o recebimento da gratificação ocorrerá independentemente de o servidor ter tido ou não despesas no exercício da função. E, a bem da verdade, segundo a cópia dos contracheques, carreada aos autos, fls. 60 a 71, em relação aos meses de dezembro de 2003 a outubro de 2004, a Recorrente recebeu, em todos esses meses, um valor fixo de R\$ 636,96, inclusive no mês de junho de 2004, em cujo contracheque consta indicação de férias:

dez/03	636,96
jan/04	636,96
fev/04	636,96
mar/04	636,96
abr/04	636,96
mai/04	636,96
jun/04	636,96
jul/04	636,96
ago/04	636,96
set/04	636,96
out/04	636,96
nov/04	667,22

Ora, tendo em vista que o pagamento dessa verba independe da comprovação das despesas havidas pelo servidor, no exercício da função, e considerando que foi paga em valor fixo em 11 dos 12 meses do ano-calendário de 2004, mesmo em mês com registro de férias, deduz-se, facilmente, que seu pagamento pode ter ocorrido, em um ou mais meses, sem que a Recorrente tenha, efetivamente, experimentado qualquer perda patrimonial, em especial pela não exigência de comprovação das despesas, o que, inevitavelmente, retira dessa verba a sua concreta natureza indenizatória.

Nessa linha foi a decisão proferida por esta Turma no Acórdão nº 2402-007.256:

AUXÍLIO COMBUSTÍVEL. NATUREZA REMUNERATÓRIA.

A verba paga sob a rubrica “auxílio combustível”, quando paga indistintamente a servidores que realizem ou não suas atividades fora da repartição e, ainda, não tendo sido comprovada, pelo contribuinte, nos autos, como utilizada em gastos efetivos de locomoção quando da realização de atividades externas, tem natureza remuneratória, devendo, assim, sofrer a incidência de imposto de renda.

Pondere-se que o lançamento, devidamente motivado, é ato administrativo que goza do atributo de presunção relativa de legalidade e veracidade e, portanto, cumpria à Recorrente o ônus de afastar, mediante prova robusta e inequívoca em contrário, essa presunção (vide art. 16, inciso III, do Decreto nº 70.235, de 6/3/72).

Se a verba visa a um resarcimento, para se afastar a tributação, esse resarcimento precisa ser demonstrado e comprovado, porém, nenhuma prova hábil e idônea foi apresentada nesse sentido.

Conclusão

Isso posto, voto por **NEGAR PROVIMENTO** ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira