



MINISTÉRIO DA FAZENDA

RCG

Sessão de 20 de junho de 19 86

ACORDÃO N.º -CSRF/01-0.665

Recurso n.º RD/102-0.230

Recorrente FAZENDA NACIONAL

Recorrida 2ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

SUJEITO PASSIVO: ALCIDES TEIXEIRA AMARAL

IRPF - CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - AUXÍ  
LIO MORADIA - O auxílio moradia perce  
bido pelos servidores civis deverá ser  
classificado na cédula "C", de acordo  
com o art. 29, inciso V, do RIR/80.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de  
recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Câmara Superior de Recursos Fis  
cais, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso especial,  
nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julga  
do.

Sala das Sessões (DF), 20 de junho de 1986.

AMADOR OUTEIRO FERNÁNDEZ - PRESIDENTE

ANTÔNIO DA SILVA CABRAL - RELATOR

LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES - PROCURADOR DA FAZEN  
DA NACIONAL

Participaram, ainda, do presente julgamento os seguintes Conselheiros: RAUL PIMENTEL, JACINTO DE MEDEIROS CALMON, WALDEVAN ALVES DE OLIVEIRA, URGEL PEREIRA LOPES, LUIZ MIRANDA, MARINHO MENDES DOMENICI, CARLOS AGOSTINHO ALÉSSIO OLIVETO, JOSÉ AUGUSTO SALLES DE CARVALHO, LOURIERDES FIUZA DOS SANTOS e SEBASTIÃO RODRIGUES CABRAL.



SERVIÇO PÚBLICO FEDERAL

PROCESSO Nº 0680/017.421/82-32

RECURSO Nº: RD/102-0.230

ACÓRDÃO Nº: CSRF/01-0.665

RECORRENTE: FAZENDA NACIONAL

SUJEITO PASSIVO: ALCIDES TEIXEIRA AMARAL

R E L A T Ó R I O

A Fazenda Nacional, por intermédio de seu bastante Procurador, não se conformando com o V. Acórdão nº 102-20.369, de 16 de agosto de 1983, da 2ª E. Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, interpôs recurso a esta Câmara Superior, com fundamento no art. 3º, inciso II, do Decreto nº 83.304, de 1979, combinado com o art. 4º, inciso II, da Portaria Ministerial nº 434, de 1979 e suas alterações posteriores.

Trata-se de caso em que um Fiscal de Tributos Federais apresentou declaração de rendimentos referente ao exercício de 1982, na qual pleiteou restituição de imposto pago a maior. Ao receber a notificação respectiva, verificou que a restituição concedida tinha sido menor do que a pleiteada e, ao se dirigir à repartição, veio a saber que a importância que ele declarara como rendimento não tributável recebida a título de AUXÍLIO MORADIA tinha sido incluída pela autoridade revisora na cédula "C" da citada declaração de rendimentos.

O funcionário apresentou a respectiva impugnação, alegando, em síntese, que a não inclusão daquela quantia entre os rendimentos tributáveis na cédula "C" se devia ao fato de o art.

Acórdão nº-CSRF/01-0.665

29, inciso V, do RIR/80, ter considerado como não tributáveis ou outras vantagens que fossem recebidas pelo funcionário público em razão de sua transferência de local de trabalho.

A decisão singular confirmou a glosa levada a efeito pela revisão, já que a administração sempre considerou o auxílio moradia como rendimento tributável. Citou, a propósito, o Parecer Normativo 203/72, bem como o de nº 64/76, e a resposta específica a respeito desta matéria inserida no "Atendimento Telefônico", publicado pela Secretaria da Receita Federal, em 1982.

O caso foi levado à apreciação da 2ª Câmara deste Conselho que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso do contribuinte, no Acórdão nº 102-20.369, de 16.08.83, assim ementado:

"IRPF - Funcionário Público. Auxílio moradia. Não tributabilidade.

- Se o funcionário público, por força de transferência de local de trabalho e de domicílio, passa a perceber parcela salarial denominada "auxílio moradia", o montante recebido a esse título não constitui rendimento tributável, pois se inclui nas "outras vantagens" contempladas, como exceção de não tributabilidade, pelo art. 29, V, do RIR/80 (Dec. nº 85.450, de 04.12.80)."

O E. Procurador da Fazenda Nacional interpôs o recurso voluntário por entender que esta tese está em divergência com estes outros arestos da 4ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes:

"CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - AUXÍLIO MORADIA  
- O auxílio moradia pago aos Fiscais de Tributos Federais como vantagem por transferência de local de trabalho inclui-se na cédula "C" (Acórdão nº 104-4.456, de 12.04.84).

CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - AUXÍLIO MORADIA-  
O auxílio moradia pago aos Fiscais de Tributos Federais como vantagem por transferência de local de trabalho inclui-se na cédula "C" (Acórdão nº 104-4.430, de 10.04.84)



CÉDULA "C" - RENDIMENTOS - AUXÍLIO MORADIA-  
O auxílio moradia percebido pelos servidores civis é vantagem paga pelos cofres públicos, classificável na cédula "C", nos termos do art. 29, "caput", do RIR/80, visto como nenhum dispositivo legal a excluiu da tributação" (Acórdão nº 104-4.351, de 19.03.84).

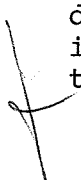
Ao justificar o recurso, o E. Procurador da Fazenda invocou, inicialmente, os dispositivos pertinentes, especialmente, o art. 29, inciso V, do RIR/80, segundo o qual:

"Art. 29 - Serão classificados na cédula "C", como rendimentos do trabalho assalariado, todas as espécies de remuneração por trabalhos ou serviços prestados no exercício de empregos, cargos ou funções, e, também, quaisquer proventos ou vantagens pagos sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista, pelas firmas e sociedades ou por particulares, tais como (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 5º, Lei nº 2.354/54, art. 10, e Lei nº 4.506/64, art. 16):

.....  
V - ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferências de local de trabalho, exceto quando pagas pelos cofres públicos (Decreto-lei nº 1.089/70, art. 4º)."

Este dispositivo tem como fonte o art. 4º do Decreto-lei nº 1.089/70, que assim dispõe:

"Art. 4º - Nos termos do artigo 21, inciso IV, da Constituição, não serão incluídas entre os rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, quando pagas pelos cofres públicos, as diárias destinadas à indenização das despesas de alimentação e pousada por trabalho realizado fora da sede, e as ajudas de custo destinadas à compensação das despesas de viagem e de nova instalação do contribuinte e de sua família em localidade diferente daquela em que residia."



Invocando novamente o entendimento do acórdão pa  
radigma, diz, ainda, o Procurador:

"O legislador, no inciso V, consubstanciou a idéia de DESLOCAMENTO, MOVIMENTAÇÃO, traduzida pelas "VIAGENS OU TRANSFERÊNCIAS DE LOCAL DE TRABALHO (art. 29 do RIR vigente), o mesmo ocorrendo com a "lex mater", que lhe serve de anteparo (art. 4º do Decreto-lei nº 1089/70), ao prever neste preceito o TRABALHO FORA DA SEDE e as VIAGENS e NOVAS INSTALAÇÕES DO CONTRIBUINTE EM LOCALIDADE DE DIFERENTE DAQUELA em que residia, ao passo que o AUXÍLIO MORADIA PROJETA UMA SITUAÇÃO DE PERMANÊNCIA, estática, o que se realça, sobremaneira, com a própria narrativa do contribuinte, quando afirma "que recebeu e que recebe" (fls. 03).

As contra-razões do interessado se encontram às fls. 71/76, que, em síntese, são as seguintes:

1º - o acórdão recorrido é de 16.08.83 e sua vista pelo DD. Procurador só ocorreu em 10.08.84. Passou-se um ano e só então o Procurador resolveu agir, ferindo o inciso II do art. 42 do Decreto nº 70.235/72;

2º - todos os acórdãos invocados como divergentes foram emanados da 4ª Câmara, em 1984, referindo-se ao exercício de 1982, enquanto no presente processo a matéria se refere ao exercício de 1982. Ora, de acordo com o inciso II do art. 3º do Decreto nº 83.304/79, caberá recurso de decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara. O pretérito perfeito, utilizado na lei, exige que a decisão divergente seja anterior à do acórdão recorrido;

3º - quanto ao mérito propriamente dito, o recurso do Procurador deu ao inciso V do art. 29 do RIR/80 interpretação errônea ao pretender excluir do texto desse dispositivo a expressão "outras vantagens", sob a alegação de que a lei matriz não a menciona. Ora, isto fere o Regulamento, que é norma jurídica a ser obedecida pelos contribuintes. Além do mais, o "auxílio moradia" não é uma vantagem permanente, mas ajuda que perdura, no máximo



Acórdão nº-CSRF/01-0.665

por cinco anos. Justamente por não ser permanente é que o auxílio moradia não entra no cômputo da remuneração para fins de aposentadoria, nem sobre ela incide a contribuição previdenciária. Cita, a propósito, parte do voto vencedor do acórdão recorrido, segundo o qual:

"9. Percebe-se, pois, que a norma do art. 29, V, que manda classificar na cédula "C" as "ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferência de local de trabalho, exceto quando pagas pelos cofres públicos", dispõe em simetria e consonância com o que estabelece o prefalado art. 22, XIX, do RIR/80. Ocorre, todavia, que essa simetria não é absolutamente rigorosa, porque o alcance do art. 22, XIX, é menor do que o do art. 29, V. Este, na verdade, indo mais longe do que aquele, dispõe que também não se incluem, como rendimento tributável, quando pagas pelos cofres públicos, não somente as diárias e ajudas de custo, mas, também, outras vantagens motivadas, da mesma forma que aquelas, por viagens ou transferência de local de trabalho."

10. Ora, o resultado desse cotejo permite ao intérprete concluir que o "auxílio moradia", percebido pelo recorrente, sobre o qual incide a controvérsia, compreendendo-se entre as outras vantagens referidas no art. 29, V, do RIR/80, não havia, efetivamente, de ter sido incluído na cédula "C" como rendimento tributável mas, sim, na rubrica própria e adequada aos rendimentos não tributáveis."

É o relatório.

V O T O

Conselheiro ANTONIO DA SILVA CABRAL - Relator

O sujeito passivo, em suas contra-razões, levanta duas preliminares contra a admissibilidade do presente recurso.

A primeira delas, diz respeito ao fato de a vista do D. Procurador da Fazenda só ter ocorrido um ano após a sessão em que foi prolatado o acórdão recorrido. A respeito da matéria, determina o § 2º do art. 3º do Decreto nº 83.304/79:

"§ 2º - O recurso especial será interposto no prazo de quinze dias, contados da ciência da decisão."

Isto é o que conta. Pouco importa que o Procurador tenha tomado ciência do acórdão recorrido após tanto tempo. Aliás, a mesma coisa poderia acontecer por parte do contribuinte, se a repartição viesse a dar-lhe conhecimento do julgado um ano após. Não é pelo fato de tomar ciência um ano após que faria com que o contribuinte perdesse o prazo para recurso.

Não houve infringência, outrossim, do disposto no art. 42 inciso II, do Decreto nº 70.235/72. Diz este dispositivo:

"Art. 42 - São definitivas as decisões:

.....

II - de segunda instância, de que não caiba recurso ou, se cabível, quando decorrido o prazo para sua apresentação."

Nada disto aconteceu no caso presente. O Procurador tomou ciência do acórdão recorrido em 10.08.84 (doc. de fls. 33), e apresentou o recurso no mesmo dia, dentro, portanto, dos 15 dias que a lei lhe concede.

A segunda preliminar assinala que os acórdãos trazidos à colação são de 1984, enquanto o acórdão recorrido é de 1983. Não se cumpriu a exigência legal, no sentido de que o acórdão paradigma seja anterior ao acórdão recorrido.

A expressão "que lhe tenha dado" não deve ser entendida, apenas, no seu sentido temporal. O legislador utilizou-se do pretérito perfeito, pois o normal é que o acórdão recorri



Acórdão nº-CSRF/01-0.665

do seja posterior ao acórdão paradigma. Acontece, no entanto, que a razão da criação do recurso especial com base em divergência de julgados foi para que a Jurisprudência se torne uniforme. Se atentarmos para a exposição de motivos nº 118, de 27.03.79, que apresentou o texto do Decreto nº 83.304/79, veremos que aí está dito o seguinte:

"7. Com a finalidade de assegurar a coerência nos julgamentos e de corrigir eventuais desvios na aplicação da legislação tributária, é ampliada a abrangência do recurso especial de forma a alcançar a uniformização da jurisprudência."

Ora, quando o Procurador da Fazenda tomou ciência do acórdão recorrido já havia pronunciamento de outra Câmara em sentido contrário. Nem podia ele deixar de elaborar o recurso, pois estava configurada a duplicidade de entendimentos dentro do próprio Conselho.

Esta não é inovação do processo administrativo fiscal. O Código de Processo Civil, no Título IX - DO PROCESSO NOS TRIBUNAIS, possui o Capítulo I assim ementado: DA UNIFORMIZAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA. Transcrevo o dispositivo que interessa ao caso:

"Art. 476 - Compete a qualquer juiz, ao dar o voto na turma, câmara, ou grupo de câmaras, solicitar o pronunciamento prévio do tribunal acerca da interpretação do direito quando:

I - verificar que, a seu respeito, ocorre divergência;

II - no julgamento recorrido a interpretação for diversa da que lhe haja dado outra turma, câmara, grupo de câmaras ou câmaras cíveis reunidas."

Também no Judiciário não conta a anterioridade da decisão paradigma. Conta, apenas, a ocorrência de divergência. A anterioridade só seria necessária se, por exemplo, a decisão que fosse prolatada em primeiro lugar devesse prevalecer sobre

a decisão que veio em depois. Ora, no recurso de divergência não é isto o que acontece, pois a decisão que foi a primeira no tempo pode ser a que não formará a jurisprudência do Tribunal.

Quanto ao mérito, entendo configurada a divergência.

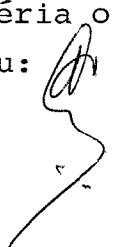
O acórdão recorrido sustenta que o auxílio moradia recebido por funcionário público, em razão de sua remoção para outro local de trabalho não se inclui entre os rendimentos tributáveis, principalmente pelos seguintes motivos:

1º - de acordo com o art. 22, inciso XIX, do RIR/80, estão fora da tributação as diárias e ajudas de custo, estas últimas recebidas para fazer face às despesas de viagem e de nova instalação do contribuinte e de sua família em localidade diferente daquela em que residia, quando pagas pelos cofres públicos. O auxílio moradia dispensaria, pois, sua inclusão na declaração de rendimentos tributáveis;

2º - a tributação das diárias, ajudas de custo e outras vantagens recebidas por quem não é funcionário público, na realidade, também não sofrem tributação. Se, de um lado, o art. 29, inciso V, do RIR/80, as inclui como rendimentos tributáveis na cédula "C", o art. 47 desse mesmo Regulamento permite sua dedução na aquela cédula;

3º - há simetria, portanto, entre os arts. 29, V, e 47. Por outro lado, o art. 29, V, vai mais longe, ao excluir da tributação as ajudas de custo, diárias e outras vantagens, quando pagas pelos cofres públicos.

O acórdão nº 104-4.430, de 10.04.84, sustenta posição diversa. Foi Relator da matéria o Conselheiro Tereso de Jesus Torres, o qual assim expressou:



Acórdão nº-CSRF/01-0.665

"A questão fundamental é a de saber se é tributado, ou não, o auxílio moradia pago aos Fiscais de Tributos Federais, por determinação do decreto nº 82.177/78.

A tese da isenção, sustentada pelo recorrente, arrima-se, essencialmente, no item V do artigo 29 do RIR/80, verbis:

"Art. 29 - São classificados na cédula "C", .....(omissis):

V- Ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferências de local de trabalho, exceto quando pagas pelos cofres públicos (Decreto-lei nº 1.089/70, art. 4º)."

Compulsando o artigo 4º do Decreto-lei 1089/70 - matriz do dispositivo transcrito - nota-se que o mesmo refere-se tão somente a diárias e ajudas de custo, nada contendo sobre isenção para "outras vantagens ou transferências de local de trabalho", expressa incluída no artigo 29, V, acima transcrito, cuja origem teria sido o Decreto-lei 1.089/70. Para conferência objetiva, reproduzo o texto pertinente deste último:

"Art. 4º - Nos termos do artigo 21, inciso IV da Constituição, não serão incluídos entre os rendimentos tributáveis pelo imposto de renda, quando pagos pelos cofres públicos, as diárias destinadas à indenização das despesas de alimentação e pousada por trabalho realizado fora da sede, e as ajudas de custo destinadas à compensação das despesas de viagem e de nova instalação do contribuinte e de sua família em localidade diferente daquela em que residia".

Do exame atento desse artigo 4º, conclui-se que ele dá suporte não à parte do item V do artigo 29 do RIR/80 que manda tributar "ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferências de local de trabalho"; ao contrário, serve de matriz tão somente para a exceção colocada ao final desse dispositivo, na parte em que cita hipóteses em que não se fará a tributação aí prevista.

Ocorre, porém, que o item V do artigo 29 tributa (3) itens diferentes (ajudas de

Acórdão nº-CSRF/01-0.665

custo, diárias e vantagens), enquanto que o Decreto-lei 1.089/70 só exclui da tributação dois (2) desses itens (ajudas de custo e diárias).

Desse modo, não obstante pareça o contrário à primeira vista, a não-incidência prevista no item V do artigo 29 do RIR/80 refere-se tão somente a ajuda de custo e diárias, não englobando as "outras vantagens". Estas, assim, serão sempre tributadas."

Como solucionar a questão?

O "auxílio moradia" não foi considerado como ajuda de custo nem, muito menos, como diária. Em todos os acórdãos há unanimidade em reconhecer que esse auxílio se incluiria na rubrica "outras vantagens" que são concedidas pelos cofres públicos em razão de remoção do funcionário de um local para outro.

Note-se, por outro lado, que o art. 22, XIX, do RIR/80, citado no acórdão recorrido, só se reporta a diárias e ajudas de custo, excluindo, portanto, as "outras vantagens" recebidas pelo funcionário em razão de seu deslocamento.

Teve razão o Relator do acórdão paradigma ao dizer, portanto, que o art. 29, inciso V, do RIR/80 só consolidou o art. 4º do Decreto-lei nº 1.089/70, quando se referiu à exceção, e não quando diz o que é tributável.

Se se tomar o dispositivo que regia a matéria no RIR/66, veremos que o art. 47, alínea "e", mandava simplesmente que fosse incluídas na cédula "C":

"ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferências de local de trabalho".

Surgiu, depois, o RIR/75, que, em seu art. 31, alínea "e", determinou que se incluíssem na cédula "C":

"ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagens ou transferências de local de trabalho, exceto quando pagas pelos cofres públicos."

Este Regulamento inseriu como Lei fundamental o art. 4º do Decreto-lei nº 1.089/70. Ora, este dispositivo não se referiu a "outras vantagens", mas apenas a ajudas de custo e a diárias. Note-se, além do mais, que o art. 4º, em referência, se reportou, por sua vez, ao art. 21, inciso IV, da Constituição Federal e este mandamento constitucional diz o seguinte:

"Art. 21 - Compete à União instituir imposto sobre:

.....

IV - renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diárias pagas pelos cofres públicos, na forma da lei."

Ora, a lei que, no caso, é o art. 4º do Decreto-lei nº 1.089/70 só se reportou a ajudas de custo e a diárias, e não a "outras vantagens".

Argumenta o sujeito passivo que o art. 29, inciso V, do RIR/80, como diploma interpretativo da lei poderia ter estendido o entendimento do art. 4º do Decreto-lei nº 1.089/70 às outras vantagens que o funcionário recebe em razão de sua transferência de local de trabalho. Acontece, no entanto, que o art. 99 do C.T.N. estabelece a seguinte norma:

"O conteúdo e o alcance dos decretos restringem-se aos das leis em função das quais sejam expedidos, determinados com observância das regras de interpretação estabelecidas nesta lei."

Deve-se observar, ainda, que o Regulamento do Imposto de Renda tem por hábito seguir a mesma sistemática adotada pela Consolidação das Leis do Trabalho, isto é, atém-se, quase só, a consolidar num só diploma as diversas leis esparsas sobre imposto de renda. É evidente, pois, que o RIR/80 não pretendeu modificar o conteúdo ou o alcance do Decreto-lei nº 1.089/70.

Falou-se, nos autos, em isenção e em não incidência dos recursos recebidos dos cofres públicos. Há que se notar,

no entanto, que a matéria é objeto de imunidade, que é mais do que isenção e não-incidência, pois é uma "não-incidência especial". Se a Constituição permitiu que a lei dispusesse em que circunstâncias as diárias e ajudas de custo pagas pelos cofres públicos gozariam de imunidade, não permitiu que se estendesse mais o alcance do mandamento constitucional, para aí se incluir, também, "outras vantagens", mesmo que pagas pelos cofres públicos.

Pela tradição brasileira, as diárias, ajudas de custo e outras vantagens vêm sendo tributadas na cédula "C", pois representam um pagamento feito pelo empregador em benefício do empregado.

O art. 10 da Lei nº 2.354, de 29 de novembro, já determinara:

"Art. 10 - Substitua-se o art. 5º do Decreto nº 24.239, de 22 de dezembro de 1947, pelo seguinte e acrescente-se-lhe o § 7º:

Art. 5º - Ressalvado o disposto nos §§ 4º e 5º do art. 24, serão classificados, na cédula "C", os rendimentos do trabalho provenientes do exercício de empregos, cargos e funções, tais como vencimentos, soldo, subsídios, ordenados, salários, percentagens, comissões, gratificações, diárias, cotas-partes de multas, ajudas de custo, representações e quaisquer proventos ou vantagens pagos, sob qualquer título e forma contratual, pelos cofres públicos federais, estaduais ou municipais, pelas entidades autárquicas, paraestatais e de economia mista, e pelas firmas e sociedades ou por particulares."

Na mesma linha de pensamento, a Lei nº 4.506/64, especificou, em 11 itens, quais os rendimentos que deveriam ser incluídos na cédula "C", ressaltando-se o item V, assim redigido:

"ajudas de custo, diárias e outras vantagens por viagem ou transferência do local de trabalho."

O art. 18 da mesma Lei nº 4.506/64, por outro lado, permitia a dedução, entre outros itens, das:

"VII - ajudas de custo e diárias pagas por cofres públicos ou qualquer empregador, destinadas à indenização de gastos de transferência e de instalação do contribuinte e de sua família em localidade diferente daquela em que residia."

Já aí, a Lei nº 4.506/64 fazia distinção entre ajudas de custo, diárias e outras vantagens, só permitindo a dedução dos rendimentos brutos das importâncias recebidas a título de ajudas de custo e de diárias.

Ora, pretender que o art. 29, inciso V, do RIR/80, tivesse querido estender a imunidade para as "outras vantagens" recebidas em razão do deslocamento do funcionário não só haveria de ferir a Constituição Federal como, até, a própria tradição, que sempre foi no sentido de considerar toda e qualquer vantagem recebida em razão da transferência de local de trabalho como tributável na cédula "C".

Por isso mesmo é que a lei abriu exceção para os militares das Forças Armadas, e só para estes, ao permitir que estes não incluíssem entre os rendimentos tributáveis o auxílio moradia (Lei nº 5.787/72, art. 33, consolidado no art. 22, inciso XX, do RIR/80).

Pretende o sujeito passivo que igual benefício teria sido concedido aos funcionários públicos, por questão de isonomia.

Entendo que a isonomia consiste em tratar de maneira igual os iguais e de maneira desigual os desiguais. Ora, a lei determina que os militares das Forças Armadas gozem do privilégio de não terem que oferecer à tributação o montante recebido a título de "moradia". A situação deles é especial, pois servem em zonas de fronteira, em lugares inóspitos, etc., o que lhes traz situação mais difícil do que a dos demais servidores públi-

Acórdão nº-CSRF/01-0.665

cos. Foi a lei quem o disse e determinação diversa só em virtude de outra lei.

O caso dos militares das Forças Armadas, aliás, é elucidativo. Para eles, a não tributação do auxílio moradia é hipótese de INDENIZAÇÃO de despesa. Para prová-lo, cito o art. 33 da Lei nº 5.787, de 1972, que serviu de base para o art. 22, inciso XX, do RIR/80, segundo o qual:

"Art. 22 - A Gratificação de Serviço Ativo é devida ao militar pelo desempenho de atividades específicas de seu Corpo, Quadro, Arma ou Serviço em uma das situações definidas nos artigos 23, 24 e 25, desta Lei.

Parágrafo único. A gratificação de que trata este artigo compreende 3 (três) tipos: 1, 2 e 3."

O auxílio moradia, como se vê, está incluído nesta lei como ressarcimento de despesa imposta pelo exercício de sua atividade. O militar das Forças Armadas tem o direito a moradia conforme se lê no art. 59 da mesma Lei nº 5.787/72, nestes termos:

"Art. 59. O militar, em atividade, faz jus a:

1 - alojamento, em organização militar, quando aquartelado ou embarcado;

2 - moradia, para si e seus dependentes, em imóvel sob responsabilidade da União, de acordo com a disponibilidade existente;

3 - indenização, mensal, para moradia, quando não houver imóvel de que trata o item 2, acima.

§ 1º O pagamento da indenização referida no item 3, deste artigo, será regulado pelos respectivos Ministros Militares.

§ 2º Suspende-se, temporariamente, o direito do militar à indenização para moradia, enquanto se encontrar em uma das situações previstas no artigo 6º desta Lei."

O art. 6º, por sua vez, diz o seguinte:



"Art. 6º - Suspende-se, temporariamente, o direito do militar ao soldo, quando:

1 - em licença para tratar de interse particular;

2 - agregado para exercer atividades estranhas às Forças Armadas, estiver em exercício de cargo público civil temporário e não eletivo ou em função de natureza civil, inclusive de administração indireta, respeitado o direito de opção;

3- na situação de desertor."

No caso dos militares, por conseguinte, o auxílio moradia se apresenta como verdadeira indenização. Ora, as indenizações, conforme sobejamente provado no Acórdão CSRF/01-0.260, de 26 de outubro de 1982, não estão sujeitas a tributação. Na ementa deste acórdão, que reconheceu aos Fiscais de Tributos Federais o direito de não pagarem tributo sobre a indenização de transporte, foi elaborada no seguinte sentido:

"INDENIZAÇÃO DE TRANSPORTE - A indenização de transporte paga aos Fiscais de Tributos Federais, nos termos do estabelecido no Decreto-lei nº 1.525/77, regulamentado pelo Decreto nº 79.966/77, como reembolso parcial de gastos não se subsume ao conceito de renda ou proventos de qualquer natureza; em consequência não está no campo da abrangência da incidência, seja na fonte, seja na declaração."

O auxílio moradia recebido pelos fiscais de tributos federais, ao contrário, tem a natureza de VANTAGEM. De acordo com Hely Lopes Meirelles:

"VANTAGENS PECUNIÁRIAS - Já vimos que os servidores públicos são estipendiados por meio de vencimento. Além dessa retribuição estipendiária podem, ainda, receber outras parcelas em dinheiro, constituídas pelas vantagens pecuniárias a que fizerem jus, na conformidade das leis que as estabelecem. Neste tópico veremos a natureza e efeitos das vantagens pecuniárias bem como as espécies e modalidades em que geralmente se repartem."



Acórdão nº-CSRF/01-0.665

Vantagens pecuniárias são acréscimos de estipêndio do funcionário, concedidas a título definitivo ou transitório, pela decorrência do tempo de serviço (ex facto tem poris), ou pelo desempenho de funções especiais (ex facto officii), ou em razão das condições anormais em que se realiza o serviço (proper laborem), ou, finalmente, em razão de condições pessoais do servidor (propter personam). As duas primeiras espécies constituem os adicionais (adicionais de vencimento e adicionais de função), as duas últimas formam a categoria das gratificações (gratificações de serviço e gratificações pessoais). Todas elas são espécies do gênero retribuição pecuniária, mas se apresentam com características próprias e efeitos peculiares em relação ao beneficiário e à Administração.

Certas vantagens pecuniárias se incorporam automaticamente ao vencimento (v.g. por tempo de serviço) e o acompanham em todas as suas mutações, inclusive quando se converte em proventos da inatividade (vantagens pessoais subjetivas); outras, apenas são pagas com o vencimento mas dele se desprendem quando cessa a atividade do servidor (vantagens de função ou de serviço); outras, independem do exercício do cargo ou da função, bastando a existência da relação funcional entre o servidor e a Administração (v.g. salário-família), e, por isso mesmo, podem ser auferidas mesmo na disponibilidade e na aposentadoria, desde que subsista o fato ou a situação que as geram (vantagens pessoais objetivas).

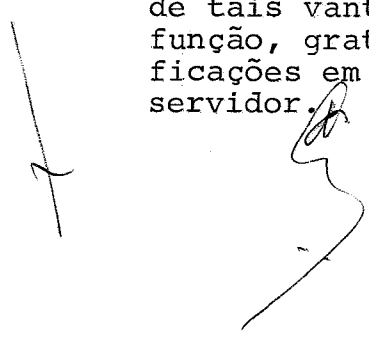
Em princípio as vantagens pecuniárias são acumuláveis, desde que compatíveis entre si e não importem repetição do mesmo benefício concedido pela lei. Não há confundir acumulação de cargos, com acumulação de vantagens de um mesmo cargo ou de cargos diversos constitucionalmente acumuláveis. Desde que ocorra o motivo gerador da vantagem nada impede a sua acumulação, se duplicadas forem as situações que a ensejam. Outra observação que se impõe é a de que a concessão das vantagens pecuniárias só por lei pode ser feita, e por lei de iniciativa do Executivo, porque acarretando despesas, como necessariamente acarretam, ficam sujeitas às

Acórdão nº-CSRF/01-0.665

mesmas restrições constitucionais relativas aos aumentos estipendiários (Constituição da República, art. 57, II).

As vantagens pecuniárias podem ser cedidas tendo-se em vista unicamente o tempo de serviço, como podem ficar condicionadas a determinados requisitos de duração, modo e forma da prestação de serviço (vantagens modais ou condicionais). As primeiras tornam-se devidas desde logo e para sempre com o só exercício do cargo pelo tempo fixado em lei; as últimas (modais ou condicionais), exigem, além do exercício do cargo, a ocorrência de certas situações, ou o preenchimento de determinadas condições ou encargos estabelecidos pela Administração. Exemplo típico de vantagem dependente apenas do tempo de serviço são os adicionais por biênio, triênio, quinquênio etc.; exemplos de vantagens condicionais ou modais, temo-los nos adicionais de tempo integral, de dedicação plena, e de nível universitário, como também nas gratificações por risco de vida e saúde, no salário-família, na licença-prêmio conversível em pecúnia e outras dessa espécie.

O que convém fixar é que as vantagens por tempo de serviço integram-se automaticamente no padrão de vencimento, desde que consumado o tempo estabelecido em lei, ao passo que as vantagens condicionais ou modais, mesmo que auferidas por longo tempo em razão do preenchimento dos requisitos exigidos para a sua percepção, não se incorporam ao vencimento, a não ser quando essa integração for determinada por lei. E a razão dessa diferença de tratamento está em que as primeiras (por tempo de serviço) são vantagens pelo trabalho já feito (pro labore facto), ao passo que as outras (condicionais ou modais) são vantagens pelo trabalho que está sendo feito (pro labore faciendo), ou, por outras palavras, são adicionais de função (ex facto officii) ou são gratificações de serviço (propter laborem) (96) ou, finalmente, são gratificações em razão de condições pessoais do servidor (propter personam). Daí por que quando cessa o trabalho, ou quando desaparece o fato ou a situação que lhes dá causa, deve cessar o pagamento de tais vantagens, sejam elas adicionais de função, gratificações de serviço, ou gratificações em razão das condições pessoais do servidor.



Além dessas vantagens, que encontram justificativa em fatos ou situações de interesse administrativo, por relacionadas direta ou indiretamente com a prestação do serviço ou com a situação do servidor, as Administrações têm concedido vantagens anômalas, que refogem completamente dos princípios jurídicos e da orientação técnica que devem nortear a retribuição do funcionalismo. Estas vantagens anômalas, não se enquadram quer como adicionais, quer como gratificações, pois não têm a natureza administrativa de nenhum destes acréscimos estipendiários, apresentando-se como liberalidades ilegítimas que o legislador faz à custa do erário, com o só propósito de cortejar o funcionalismo.

A legislação estatutária federal, estadual e municipal apresenta-se com lamentável falta de técnica na denominação das vantagens pecuniárias de seus servidores, confundindo e baralhando adicionais com gratificações, o que vem dificultando o Executivo e o Judiciário no reconhecimento dos direitos de seus beneficiários. Essa imprecisão conceitual do Legislativo é que responde pela hesitação da jurisprudência, pois que, em cada Estatuto, em cada lei, em cada decreto a nomenclatura é diversa, e não raro errônea, designando uma vantagem com o nome jurídico da outra. Urge, portanto, a adoção da terminologia certa e própria do Direito Administrativo, para unidade de doutrina e exata compreensão da natureza, extensão e efeitos das diferentes vantagens pecuniárias que a Administração concede aos seus funcionários.

Feitas essas considerações de ordem geral sobre o gênero, vantagens pecuniárias, vejamos as suas espécies, isto é, os adicionais e as gratificações e suas várias modalidades.

96. Veja-se, precedentemente, a distinção entre cargo e função, e não se confunda também, função e serviço. Enquanto a função é o conjunto de atribuições decorrentes de um cargo, ou estabelecidas independentemente de cargo, o serviço é a atividade realizada pelo servidor. Dessa distinção entre função e serviço, é que surge a diferença entre vantagens de função (adicionais) e vantagens de serviço (gratificações)."

Que o auxílio moradia é para os Fiscais de Tribu

Acórdão nº-CSRF/01-0.665

tos Federais uma vantagem, prova-o o art. 4º do Decreto número 75.817, de 3 de junho de 1975, que teve por objetivo regulamentar o auxílio moradia, ao denominar de "vantagem" tal auxílio. Ao contrário dos militares, o funcionário público não tem direito a moradia fornecida pelo Estado e a concessão deste auxílio moradia se dá em razão de o funcionário ter sido mandado servir fora da sede originária de serviço e não ocupar, na nova sede de serviço, próprio nacional. Pouco importa, como no caso em julgamento, que o funcionário possua imóvel próprio no local onde vai trabalhar, já que tal auxílio não é indenização, mas vantagem concedida em razão da mudança de local de trabalho.

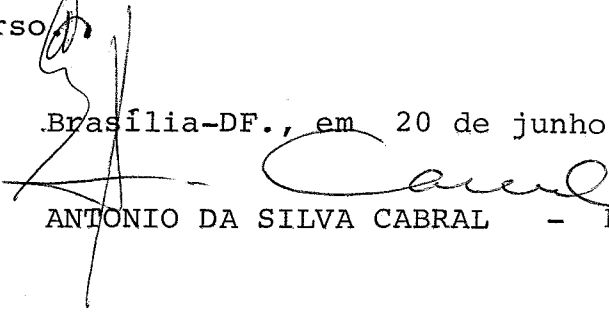
O auxílio moradia não se compara, pois, a igual benefício concedido aos militares, mas à complementação salarial recebida pelo empregado da empresa privada, quando é mandado servir em outro local. Diz o § 3º do art. 469 da CLT:

"Em caso de necessidade de serviço o empregador poderá transferir o empregado para localidade diversa da que resultar do contrato, não obstante as restrições do artigo anterior, mas, nesse caso, ficará obrigado a um pagamento suplementar, nunca inferior a 25% (vinte e cinco por cento) dos salários que o empregado percebia naquela localidade, enquanto durar essa situação."

Não há dúvida de que essa quantia irá compor o salário e será tributável na cédula "C" do beneficiário como complementação salarial. Assim é o auxílio moradia recebido pelos Fiscais Federais.

Assim sendo, voto no sentido de se negar provimento ao recurso.

Brasília-DF., em 20 de junho de 1986.

  
ANTONIO DA SILVA CABRAL - RELATOR