



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10183.721446/2010-12  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-007.358 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de novembro de 2018  
**Matéria** IRPF - ISENÇÃO - AUXÍLIO MORADIA  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ARY LEITE DE CAMPOS

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

Exercício: 2009

RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. AUXÍLIO MORADIA.

São tributáveis as verbas recebidas mensalmente, em percentual fixo do subsídio, por magistrado como auxílio moradia, sem que exista qualquer controle sobre os gastos efetuados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. Votaram pelas conclusões as conselheiras Patrícia da Silva e Ana Paula Fernandes.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros Maria Helena Cotta Cardozo, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patricia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração (fls. 26/33), relativa ao Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF correspondente ao exercício 2009, ano-calendário 2008, onde, após revisão de sua declaração de ajuste anual, foram alterados os valores declarados dos rendimentos tributáveis recebidos de pessoa jurídica. Em razão disto foi apurado um imposto suplementar de R\$ 34.659,38 que, acrescido da multa de ofício de 75% e juros de mora, resultou num crédito tributário de R\$ 65.020,99.

O autuado apresentou impugnação, tendo Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS julgado a impugnação improcedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pelo autuado, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo. Em sessão plenária de 24/01/2013, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, prolatando-se o Acórdão nº **2102-002.434** (fls. ), com o seguinte resultado: "*Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em DAR provimento ao recurso, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Acácia Sayuri Wakasugi e Francisco Marconi de Oliveira que negavam provimento ao recurso.*"

O acórdão encontra-se assim ementado:

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

*Exercício: 2009*

*IMPOSTO DE RENDA. AUXILIO MORADIA PAGO PELO PODER JUDICIÁRIO A SEUS MEMBROS.*

*São isentos do tributo as verbas percebidas pelos servidores públicos integrantes do Poder Judiciário a título de auxílio moradia, nos termos do artigo 35 da Medida Provisória nº 2.15835/2001.*

*Recurso Voluntário Provido*

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional, em 02/06/2014 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional opôs no mesmo dia, portanto, tempestivamente, Recurso Especial (fls. 157). Em seu recurso visa a reapreciação da questão da isenção do auxílio-moradia pago aos Magistrados pelo Tribunal de Justiça de Mato Grosso.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº da 1<sup>a</sup> Câmara, de 23/12/2015 (fls. 167), conforme acórdão paradigma nº 2101-001.258.

- Em seu recurso alega que a discussão posta nos presentes autos consiste em saber se as verbas percebidas pelo contribuinte a título de “auxílio moradia” possuem ou não natureza indenizatória, a fim de se perquirir se as mesmas estão no âmbito de incidência do IR.
- Afirma que de acordo com o art. 43 do CTN, o Imposto de Renda possui como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, cujo conceito prende-se à noção de acréscimo patrimonial, e assim, incide IR sobre os valores que integram positivamente o patrimônio do indivíduo, caracterizando-se como riqueza nova.

- Acrescenta que, por não representarem acréscimo patrimonial algum, os valores pagos ao indivíduo como forma de recompor o seu patrimônio, violado após a perda ou a ofensa a direito de sua titularidade, estão fora do âmbito de incidência do IR; e sendo assim, as verbas recebidas a título de indenização não se enquadram no conceito de renda, razão por que não são tributadas pela antes referida exação.
- Nota que as verbas indenizatórias são somente aquelas recebidas a fim de compensar monetariamente o indivíduo pelas perdas ou prejuízos sofridos; assim, caso não estejam vinculadas a danos sofridos, as verbas deixam de ostentar caráter indenizatório, passando a representar riqueza nova e, portanto, renda tributável.
- Especificamente ao auxílio moradia, frisa que o caráter indenizatório prende-se, justamente, ao fato de tal verba possuir a finalidade de reembolsar o servidor, em substituição ao direito de utilizar imóvel funcional, pelo montante por ele efetivamente gasto a tal título, comprovado com recibo de locação ou contrato de aluguel, uma vez que aí sim estaria comprovada a característica de necessário para o trabalho.
- Conclui que não possuindo as verbas pagas as características acima elencadas (uso em substituição ao imóvel funcional e a comprovação da utilização de outro imóvel tais como contrato de aluguel e recibo), não poderão ser qualificadas como indenizatórias, ainda que recebam tal nomenclatura; ocorre que o caráter indenizatório do auxílio moradia que lhe confere a não incidência do IRPF, não é automático, uma vez que depende da comprovação da sua aplicação para suprir a correspondente despesa, conforme dispõe o art. 25 da MP nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001:
- *Art. 25. O valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia, não integrante da remuneração do beneficiário, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, considera-se como da mesma natureza deste direito, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou da declaração de ajuste.*
- Por fim, informa que foi editado o Ato Declaratório SRF nº 87, de 22 de novembro de 1999, esclarecendo que para a outorga da isenção é necessário que haja o direito de uso de imóvel funcional e ainda que o beneficiário comprove à pessoa jurídica de direito público o valor das despesas efetuadas em substituição a esse direito, mediante apresentação do contrato de locação ou recibo comprovando os pagamentos efetuados, ou seja, as despesas efetivamente incorridas é que são resarcidas.

Cientificado do Acórdão nº 2102-002.434, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN em 21/07/2016, o contribuinte não apresentou contrarrazões.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira Relatora.

**Pressupostos de Admissibilidade**

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade, fls. 167. Não havendo qualquer questionamento acerca do conhecimento e concordando com os termos do despacho proferido, passo a apreciar o mérito da questão.

**Do Mérito**

De forma objetiva a delimitação da lide, conforme consta do despacho de admissibilidade, cinge-se a incidência de IRPF sobre a verba auxílio moradia. Segundo o recorrente busca-se afastar a natureza indenizatória da verba defendida pelo acórdão recorrido.

Contudo, discordo dos fundamentos do acórdão recorrido quanto a considerar a verba como de natureza indenizatória. Entendo que o art. 25 da MP 2158-35 não respalda a não incidência de IRPF a todo valor recebido de pessoa jurídica à título de Auxílio moradia, mas tão somente quando vise a ressarcir gasto em substituição de imóvel funcional. Ou seja, apenas quando demonstrada a destinação da verba ao pagamento da moradia, estar-se-ia chancelada a natureza indenizatória da verba, o que não é o caso dos autos.

Aliás essa interpretação já encontra-se esclarecida no âmbito da SRF conforme Ato Declaratório SRF nº87, de 12 de novembro de 1999 Multivigente Vigente Original Relacional (Publicado(a) no DOU de 17/11/1999, seção , página 13)

*Dispõe sobre a comprovação valores referentes ao auxílio-moradia, quando ressarcidos por pessoa jurídica de direito público.*

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso de suas atribuições e, tendo em vista o disposto no art. 25 da Medida Provisória No 1.858-9, de 24 de setembro de 1999, declara.*

*I - Não integra a remuneração do beneficiário o valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio-moradia, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste.*

*II - Para aplicação do disposto no artigo anterior é necessário que o beneficiário comprove à pessoa jurídica de direito público o valor das despesas, mediante apresentação do contrato de locação, quando for o caso, ou recibo comprovando os pagamentos realizados.*

Entendimento semelhante encontra-se refletido no acórdão paradigma nº 2101-001.258,, ao qual passo a transcrever e adoto como razões de decidir:

*Auxílio moradia:*

*O recorrente argumenta que a não tributação dessa verba está prevista no art.25 da Medida Provisória nº 2.15835, de 24 de agosto de 2001, nos seguintes termos:*

*Art.25. O valor recebido de pessoa jurídica de direito público a título de auxílio moradia, não integrante da remuneração do beneficiário, em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, considera-se como da mesma natureza deste direito, não se sujeitando à incidência do imposto de renda, na fonte ou na declaração de ajuste.*

*O julgador de 1a instância considerou que o auxílio moradia recebido não se enquadrava nos termos do dispositivo legal acima citado, por não haver a necessidade de comprovação da destinação ou de prestação de contas, caracterizando acréscimo patrimonial.*

*O recorrente retruca que o único requisito estabelecido pela Medida Provisória nº 2.15835, de 2001, para caracterizar a não tributação do auxílio moradia, é o de que na comarca não exista residência oficial para abrigo do magistrado e de sua família.*

*Apesar da força da tese defendida no recurso, por vezes esposada pelo Poder Judiciário, creio assistir razão à decisão recorrida.*

*Segundo o art. 3º, §1º, da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, 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.*

*Por sua vez, o §4º do mesmo artigo determina que 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. Ademais, o próprio Código Tributário Nacional CTN estabelece que são irrelevantes para qualificar a natureza jurídica específica do tributo a denominação e demais características formais adotadas pela lei (art. 4º).*

*Por outro lado, o art. 176 do CTN reza que a isenção é sempre decorrente de lei, e seu art. 111, inciso II, determina que a sua outorga deve ser interpretada literalmente. Do mesmo modo, o §6º do art. 150 da Constituição Federal exige que qualquer isenção de impostos só pode ser concedida mediante lei específica.*

*Assim, quando a renda auferida pelo contribuinte for enquadrada no conceito de rendimento tributável, torna-se irrelevante a denominação que lhe foi dada, somente sendo lícito se falar em isenção quando esta for concedida de forma expressa pela lei.*

Para o pagamento em discussão, o art. 16 da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, classifica como tributáveis os salários, ordenados, vencimentos, soldos, soldadas, vantagens, subsídios, honorários, diárias de comparecimento (inciso I) e as verbas, dotações ou auxílios, para representações ou custeio de despesas necessárias para o exercício de cargo, função ou emprego (inciso X).

*Na realidade, a verba em questão corresponde a um percentual do subsídio, não tendo nenhum caráter indenizatório, pois pode ser utilizada da maneira que melhor convier ao beneficiado. Ademais, é atribuído indistintamente a todos os magistrados, não levando em consideração o custo de moradia de cada região. Nos termos em que foi pago, corresponde a um adicional de salário com todas as características de acréscimo patrimonial. Assim, considero se tratar de verba integrante da remuneração do beneficiário, e que por isso não se enquadra nos termos do art. 25 da Medida Provisória no 2.15835, de 2001.*

Acrescente-se que, ainda que se reconhecesse o caráter indenizatório do auxílio moradia, isso somente seria possível para magistrados da ativa, e nunca para aposentados, como é o caso do recorrente. Afinal, o art. 25 da Medida Provisória no 2.15835, de 2001, exige que o benefício seja pago em substituição ao direito de uso de imóvel funcional, não sendo lícito se falar nesse tipo de residência para quem não mais exerce a função. Na verdade, o fato dessa verba ser paga também a servidores aposentados reforça a convicção em sua natureza de acréscimo patrimonial tributável.

Ressalto ainda, trecho do voto do acórdão de primeira Instância que no meu entender também traduz a correta interpretação, razão pela qual adoto como razões de decidir:

*Digno de menção, também, o quanto decidido no REsp 695.499/RJ, relator Min. Herman Benjamin, 1ª Seção – Sessão de 09 de maio de 2007, no sentido de que “as indenizações que geram acréscimo patrimonial dão ensejo à incidência do imposto de renda”.(grifamos)*

Passa-se, então, a discutir a alegação de natureza indenizatória do auxíliomoradia percebidos por membros de carreira de Estado. Para tanto nos socorremos de princípios emanados do Direito Civil.

19.1. Segundo James Marins<sup>1</sup>, o conceito moderno de dano abrange:]

- “a) o desfalque patrimonial imediato, ou dano emergente (damnum emergens) causado ao indivíduo;
- b) o quantum que este deixou de ganhar em virtude do ato ilícito (lucrum cessans), isto é, o aumento que o patrimônio teria, mas deixou de ter em virtude do evento lesivo (le gain manqué)
- c) o abalo moral ou o sofrimento psíquico experimentado pelo indivíduo.”

Para que não seja passível de incidência de Imposto sobre a Renda, o rendimento que se diz possuidor de caráter indenizatório deve prestar-se ao resarcimento de desfalque patrimonial imediato ou dano emergente.

Quanto à pretensão de considerar tais verbas como sendo de natureza indenizatória, cabe lembrar, ainda, que a Doutrina, bem assim a Jurisprudência, tem firmado entendimento no sentido de que quando se trata de prestação tipicamente indenizatória, o seu pagamento não está, só por isso, automática e necessariamente fora do campo da tributação.

Em decorrência do art. 43 do CTN é fundamental a verificação da existência ou não de acréscimo patrimonial, ou seja, acréscimo consubstanciado em renda ou proventos de qualquer natureza. Assim, a incidência depende da natureza do dano a ser reparado. Nesse sentido, ensina Hugo de Brito Machado, cuja tese foi acolhida no Superior Tribunal de Justiça (STJ):

*“É possível, portanto, afirmar-se que a indenização, quando não consubstancie um acréscimo patrimonial, não enseja a incidência do imposto de renda, nem da contribuição social sobre o lucro. Certamente a incidência, ou não, desses tributos, depende da natureza do dano a ser reparado, pois é a partir da natureza desse dano que se pode concluir pela ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial. (...) A indenização por dano patrimonial pode ensejar, ou não, um acréscimo patrimonial. Isto depende do critério de sua fixação. Se fixada a indenização mediante a avaliação do dano, evidentemente não se pode falar em acréscimo patrimonial. A indenização neste caso apenas repara, restabelecendo a integridade do patrimônio. É possível, porém, que em se tratando de indenização cujo valor seja previamente fixado em lei, ou em contrato, ou resulte de acordo de vontades, ou de arbitramento, termine por implicar um acréscimo patrimonial. Neste caso, sobre o que seja efetivamente um acréscimo patrimonial incidirão os tributos que tenha neste o respectivo fato gerador.*

*(Hugo de Brito Machado, Regime Tributário das Indenizações, obra coletiva, coordenador Hugo de Brito Machado, SP, Dialética, 2000, p. 108, texto retirado do Embargos de Divergência em Agravo nº 586.583 - RJ (2005/0154907-3)/STJ, Rel. Ministro José Delgado).” (grifo nosso).*

*Para esclarecer o entendimento exposto, cita-se a Lei (Estadual - MT) nº 4.964, de 26 de dezembro de 1985, o Código de Organização e Divisão Judiciária do Estado de Mato Grosso (Coje), editada com base nas premissas e prerrogativas possibilitadas pelo art. 65 da Loman:*

*“Art. 215. Nas Comarcas em que não houver residência oficial para Juiz é concedida ajuda de custo, para moradia, de trinta por cento dos vencimentos.”*

*“Art. 216. Aos Juízes, quando nomeados, promovidos ou removidos compulsoriamente, será abonada ajuda de custo, arbitrada pelo Presidente do Tribunal de Justiça, entre um a dois meses do vencimento-base do cargo que deva assumir, para atender às despesas de mudança e transporte.*

§ 1º Quando a promoção não importar em mudança do Magistrado da sede de sua Comarca, não terá ele direito à ajuda de custo.”(grifou-se)

*A análise dos dispositivos do Coje supracitados permite-nos atentar que este instrumento legal usou o termo ajuda de custo com duas acepções distintas. No art. 216, há plena conformidade às normas emanadas do Direito Administrativo, pois a ajuda de custo em questão corresponde ao valor recebido pelo juiz que se destina a compensar as despesas de instalação, quando este for removido de sede por interesse da Administração Pública. Neste caso, fácil é reconhecer o caráter indenizatório deste rendimento, visto que visa ressarcir o servidor de redução flagrante em seu patrimônio à qual não deu causa.*

*Em contrapartida, a acepção do vocábulo quando utilizada no art. 215 do Coje, não nos parece guardar a mesma natureza indenizatória, visto não manter qualquer vínculo com despesas efetivamente realizadas e, por conseguinte, ligação com quaisquer decréscimos patrimoniais delas decorrentes. Não havendo decréscimo patrimonial, impossível cogitar dano emergente ou caráter indenizatório, sendo mais plausível entender-se esta verba como benefício indireto, caracterizando-se como rendimento tributável, portanto.*

*Ademais, da análise dos arts. 43, § 1º, 111, II, e 176 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), é possível asseverar que a incidência do Imposto sobre a Renda independe, dentre outros fatores, da condição jurídica da fonte pagadora, da origem e da forma de percepção do rendimento, e que a renúncia fiscal oriunda do instituto da isenção é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para sua concessão, exigindo interpretação literal dos dispositivos outorgadores deste benefício fiscal:*

### **Conclusão**

Face o exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira