

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

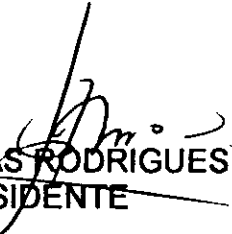
Processo nº. : 10830.008250/93-60
Recurso nº. : 06.002
Matéria : IRPF – Ex.: 1993
Recorrente : LUIZ CARLOS RIBEIRO BORGES
Recorrida : DRJ em CAMPINAS – SP
Sessão de : 10 DE JUNHO DE 1997
Acórdão nº. : 106-09.040

**IRPF – FÉRIAS NÃO GOZADAS – NATUREZA INDENIZATÓRIA – NÃO
TRIBUTAÇÃO** - Sobre a remuneração paga, por férias não gozadas, não
incide o imposto de renda, diante de sua natureza indenizatória.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
LUIZ CARLOS RIBEIRO BORGES.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de
Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e
voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro Dimas Rodrigues de
Oliveira (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Wilfrido Augusto
Marques.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 25 AGO 1999

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. :10830.008250/93-60
ACÓRDÃO Nº. :106-09.040

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros:
MÁRIO ALBERTINO NUNES, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, HENRIQUE ORLANDO
MARCONI, GENÉSIO DESCHAMPS e ROMEU BUENO DE CAMARGO. Ausente o
Conselheiro ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

Recurso nº. : 06.002
Recorrente : LUIZ CARLOS RIBEIRO BORGES

RELATÓRIO

LUIZ CARLOS RIBEIRO BORGES, nos autos em epígrafe qualificado, mediante recurso de fls. 31 a 34, protocolizado em 03/03/95, se insurge contra a decisão de primeira instância de que foi cientificado em 14/02/95.

Contra o contribuinte, em 10/12/93, foi emitida Notificação de Lançamento de fls. 6, para exigência de imposto de renda da pessoa física, exercício de 1993, ano-calendário de 1992, incidente sobre a parcela de 3.370,23 UFIR, incluída na respectiva declaração de rendimentos como não tributável e reclassificada pelo Fisco como rendimento tributável, recaindo a base legal, entre outras, sobre as Leis nºs 7.713/88 e 8.134/90.

Por não se conformar com a exigência, em 30/12/93 o Contribuinte apresenta a impugnação de fls. 1 e 2, aduzindo como suas razões de sua irresignação, em síntese, o seguinte:

a) que os rendimentos considerados tributáveis pelo Fisco correspondem a valores recebidos a título de "indenizações férias/l. prêmio";

b) que as férias constituem um direito do servidor público, assegurado constitucionalmente e que, sendo esse direito sacrificado por indeferimento do gozo das férias por necessidade do serviço público, a exemplo do caso em questão, a correspondente indenização em pecúnia, que repara o dano sofrido pela não fruição do benefício, não se sujeita à incidência do imposto de renda;

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

c) que essa verdadeira natureza indenizatória dos pagamentos que em tais conjunturas são efetuados aos servidores, tem sido reconhecida pelo E. TRIBUNAL DE JUSTIÇA DO ESTADO DE SÃO PAULO que os tem proclamado insuscetíveis de tributação pelo imposto de renda. Nesse sentido, faz transcrever às fls. 2, ementas de julgados deste Tribunal, bem assim do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA;

d) aduz ainda que mesmo a multa seria inaplicável, haja vista que não houve falta de recolhimento, falta de declaração ou de declaração inexata, já que a inclusão dos valores como não tributáveis se baseou em sólida orientação jurisprudencial.

Após analisar as razões expostas pelo impugnante, decidiu o julgador *a quo* pelo indeferimento parcial do pleito, cancelando a exigência relacionada com a multa de ofício, nos termos sinteticamente reproduzidos a seguir:

- a) que a Lei nº 7.713/88, em seu artigo 3º, parágrafo 1º, dispõe que *"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"*, dispondo o artigo 6º do mesmo diploma legal sobre os rendimentos isentos do imposto, não incluindo entre eles, as indenizações ora discutidas;
- b) que o artigo 111 do CTN determina a obrigatoriedade da interpretação literal de qualquer norma que verse sobre outorga de isenção (grifo do original) e,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

- c) que a administração da Secretaria da Receita Federal já se manifestou no sentido de que as indenizações por férias não gozadas no período regulamentar, são direitos desvinculados da garantia de emprego e, assim, não estão isentas do imposto.

No recurso interposto, o recorrente contesta as razões de decidir do julgador singular, reitera os argumentos expendidos na fase impugnatória e, em abono à tese que defende, traz à cognição dois recentes decisórios do E. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, cujas ementas estão transcritas às fls. 33/34 e que leio em Sessão. Ao final de sua peça recursal formula seu petitório propugnando pelo provimento do apelo de forma a se considerar indevido o imposto suplementar exigido nestes autos.

É o relatório.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

VOTO VENCIDO

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

Consoante relatado, é posta à discussão perante este Colegiado, matéria relacionada com a tributação de valores recebidos pela pessoa física a título de indenização por férias não gozadas por necessidade do serviço.

É entendimento do Fisco que os valores da espécie, recebidos nessas condições e a esse título, constituem rendimentos sujeitos à tributação, por ausência de disposições legais que determinem sejam eles excluídos do campo de incidência do imposto.

A seu turno, o recorrente argumenta que tais valores, recebidos a título de indenização como forma de compensação pelo não-gozo oportuno de suas férias, face a exigências do serviço público, **por não corresponderem a efetivo acréscimo patrimonial**, não se sujeitam à tributação pelo imposto de renda, deduzindo raciocínio no sentido de que as indenizações não são rendimentos mas tão-somente reparações por perdas sofridas, **deixando claro seu entendimento no sentido de que se trata de hipótese de não incidência tributária.**

Em abono à tese que defende, traz a lume decisões do Egrégio Superior Tribunal de Justiça onde é manifestado entendimento no mesmo sentido.

Para melhor compreensão do raciocínio que será desenvolvido, mister se faz sejam traçadas algumas considerações acerca do significado, no âmbito do direito tributário, da expressão "incidência", e de sua negativa "não incidência".

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

O termo incidência, na terminologia fiscal, segundo DE PLÁCIDO E SILVA, na sua consagrada obra Vocabulário Jurídico, tem o significado de "*alcance* ou de *chegada efetiva* do imposto sobre a pessoa que deve pagar ou contribuir com o encargo que lhe é atribuído. É a *tocadura* do imposto naquele que o deve cumprir".

Assim, quando a lei elege um determinado fato como sujeito à tributação, pode-se dizer que aquele fato, por força da norma legal, passa a se situar no campo de incidência de determinado imposto, taxa ou contribuição.

No caso do imposto de renda, o seu campo de incidência é delimitado pelo artigo 43 do CTN, e o fato imponible está perfeitamente delineado pela Lei nº 7.713/88, no seu artigo 3º, parágrafo 1º combinado com o 4º. Dispositivos legais a seguir transcritos, *verbis*:

CTN:

"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."

Lei nº 7.713/88:

"Art. 3º. – O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º e 14 desta Lei.

§ 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.

§ 2º. – omissis.

§ 3º. – omissis.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

§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.” (o grifo não é do original).

Frente aos dispositivos da Lei Complementar (CTN), é de se formular as seguintes indagações: seria o recebimento em pecúnia de férias não gozadas por necessidade do serviço “*aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda produto do capital*”? Não. Tais verbas não constituem rendimentos de capital. Na sequência, caberia a pergunta: seria “*produto do trabalho*”? Já aqui entendo que sim, pelo simples fato de que se não fosse o vínculo empregatício, que tem por pressuposto a prestação de serviço pela pessoa natural e, portanto, o trabalho desenvolvido pelo contratado (servidor) e a prestação pecuniária por parte do empregador (O Estado), impossível seria a ocorrência de pagamentos da natureza ora discutida. Ainda que haja entendimentos em contrário, haveria que se consultar o transcrito inciso II, que trata de outros acréscimos patrimoniais. A aquisição do valor correspondente ao recebimento em pecúnia pela não fruição das férias, em termos econômicos, inquestionavelmente, elevou o patrimônio do beneficiário na mesma dimensão representada pela quantidade de unidades monetárias percebidas.

Nessas circunstâncias, a se considerar que, para efeitos de tributação pelo imposto de renda, o termo patrimônio, necessariamente, há que ser compreendido sob o prisma essencialmente econômico (bens direitos e obrigações), se me afigura infundado o entendimento de que na hipótese dos autos não teria ocorrido a figura do acréscimo patrimonial. Sobre o termo “patrimônio” novamente cabe invocar os abalizados esclarecimentos de DE PLÁCIDO E SILVA, na obra já citada.

“No sentido jurídico, seja civil ou comercial, ou mesmo no sentido do Direito Público, patrimônio entende-se o conjunto de bens, de direitos e obrigações, apreciáveis economicamente, isto é, em dinheiro, pertencentes a uma pessoa, natural ou jurídica, e constituindo uma universalidade.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

O patrimônio, assim, integra o sentido de um complexo de direitos ou de relações jurídicas, apreciáveis em dinheiro ou com valor econômico, em qualquer aspecto em que seja tido, isto é, como valor de troca, valor de uso ou como um interesse, de que possa resultar um fato econômico."

Por extremamente pertinente ao assunto, me permito transcrever lição de HUGO DE BRITO MACHADO, *in* Temas de Direito Tributário, RT, 1994, pp. 197/99, *ad litteram*:

"No âmbito do imposto de renda, em nosso sistema jurídico-tributário, os conceitos de patrimônio e de renda são rigorosamente conceitos econômicos, de natureza material. Não há patrimônio moral, para fins tributários, nem o imposto de renda incide sobre algo que tenha apenas valor moral. O tributo é prestação pecuniária e incide sobre riqueza expressa em moeda. (...) Não integram o patrimônio, para fins tributários, os elementos de valor exclusivamente moral, ainda que eventualmente possam ser convertidos em elementos de valor econômico. (...) O direito ao lazer, do qual é manifestação o direito à licença prêmio, ou às férias, é direito que não integra o patrimônio, no sentido estrito que lhe atribui o Direito Tributário. Direito de conteúdo moral pode, é certo, ter esse conteúdo convertido em pecúnia, pelo recebimento da indenização, que neste caso é indubitavelmente auferimento de renda, vale dizer, acréscimo patrimonial, ou acréscimo do patrimônio, no sentido que lhe atribui o Direito Tributário." (Grifei).

A clareza da exposição de quem tem a seu favor a lucidez, a vivência jurídica de Magistrado e a percuciência que lhe é peculiar, não deixa dúvidas sobre o aspecto do ocorrência de acréscimo patrimonial na hipótese aqui versada.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

À luz desses esclarecimentos ressalta clara a sujeição à tributação dos valores recebidos a título de indenização por férias não gozadas por necessidade do serviço, sobretudo se se considerar a expressa previsão legal que elege tal fato como imponible pelo imposto de renda. É o que preceitua o já transcrito artigo 3º e parágrafos, da Lei nº 7.713/88, cujos contornos do fato hipotético são complementados pelo parágrafo 4º, ao estabelecer: *"bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título"*.

Portanto o acolhimento da tese da "não incidência", implica necessariamente em criar uma lacuna inexistente na legislação tributária. Seria emprestar interpretação vulneradora dos princípios que devem presidir o isenta função de aplicação do Direito, no caso o Direito Tributário, onde o princípio da reserva legal, é imanente ao ramo do direito. Assim, seria *ex-lege* a decisão que albergasse tal tese.

Cabe consignar ainda, a nítida preocupação do legislador em estabelecer restrições quando se está a lidar com exclusões da tributação, seja ela a título de isenção ou mesmo da chamada não incidência, haja vista o disposto no artigo 111 do CTN. A interpretação da legislação tributária, num caso ou noutro, conforme já salientado, há de se conduzir com observância ao aludido princípio da reserva legal. Da mesma forma que não se pode preencher lacuna de lei para efeitos de exigência tributária com a aplicação do recurso da analogia *"o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei"* (parágrafo 1º do art. 108 do CTN), a declaração de "não incidência" há que se fundar em clara ausência de disposição legal definidora do fato hipotético, o que, conforme sobejamente demonstrado, não é a hipótese dos autos.

Assim, em que pesem as fundadas razões expostas pelo postulante, alicerçadas que foram em sedimentada jurisprudência sobre o assunto, em sede do Direito Tributário, efetivamente, o emprego da analogia, da equidade, do mesmo

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

modo que a interpretação extensiva da norma de forma a abrigar tese que defenda a exclusão de fatos do campo de incidência do imposto, devem se ater aos termos literais da Lei.

Entendo justificável tamanha truculência jurídica. Está-se a lidar com prestação compulsória imposta pelo Estado ao cidadão, que se vê forçado a subtrair parte do seu patrimônio e destiná-la à composição das receitas públicas. Frente a esta realidade, inúmeros são os recursos empregados para fuga à imposição legal. A prevalecer a tese esposada pelo Recorrente, todas as formas de indenização seriam beneficiadas pela **não incidência de impostos ou pela isenção**, o que, convenhamos, seria um absurdo. Estar-se-ia excluindo da incidência, por exemplo, as indenizações pela liquidação antecipada de empréstimo, ou seja, o capitalista que recebesse essa modalidade de pagamento se veria desobrigado de pagamento de imposto de renda; e mais: indenização por término antecipado de contrato, indenização por lucros cessantes, indenizações por atrasos em pagamentos, etc. Poder-se-ia evoluir mais no campo dos exemplos. No entanto, bastaria, para fechar esse parênteses, lembrar que a criatividade humana imediatamente faria com que, tantos quanto possíveis, os pagamentos seriam feitos a título de **indenização**, por motivos óbvios.

Por essas razões, inobstante a respeitável jurisprudência oferecida à cognição, **a menos que se declare a inconstitucionalidade dos dispositivos transcritos da Lei nº 7.713/88**, torna-se desnecessário maiores esforços de hermenêutica para se concluir no sentido de que se situam no campo de incidência do imposto de renda da pessoa física, os valores recebidos a título de indenização por férias não gozadas por necessidade do serviço.

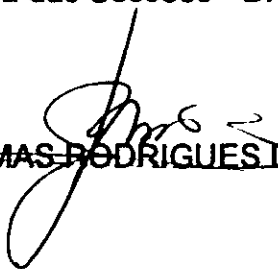
Entendo, pois, não caber qualquer reparo na judiciosa decisão lançada pelo julgador singular.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

Pelo exposto, e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e interposto de conformidade com as normas legais e regimentais vigentes e voto no sentido de NEGAR-LHE provimento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1997


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

VOTO VENCEDOR

Conselheiro WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, Relator-Designado

O recurso é tempestivo, na conformidade do prazo estabelecido pelo artigo 33 do Decreto n. 70.235 de 06 de março de 1972, tendo sido interposto por parte legítima, pelo que dele tomo conhecimento.

A exigência em questão decorreu de glosa na declaração de rendimentos apresentada pelo contribuinte no exercício de 1993, pelo que foram tributados os rendimentos decorrentes de "indenização de férias/licença-prêmio".

A matéria sob análise já mereceu manifestação desta Câmara, cujo entendimento vem se consolidando no sentido da natureza indenizatória da aludida verba, excluindo-a, portanto, da tributação, na forma do precedente abaixo versado:

**" IRPF – FÉRIAS – TRIBUTAÇÃO – INDENIZAÇÃO POR FÉRIAS
NÃO GOZADAS POR NECESSIDADE DE SERVIÇO – NÃO
INCIDÊNCIA - O pagamento de férias não gozadas por necessidade
de serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.**

**Recurso provido" (Ac. n. 106-08.678, Recte: José Augusto Marin,
Recda: DRJ em Campinas – SP, recurso provido, unânime, DOU,
Seção 1, 31/12/97, p. 31840).**

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

Indispensável aduzir os lúcidos fundamentos expendidos pelo ilustre Cons. Romeu Bueno de Camargo, por ocasião do julgamento do Recurso n. 06.100, nos seguintes termos:

" O ilustre professor Amauri Mascaro do Nascimento, nos ensina em seu livro CURSO DE DIREITO DO TRABALHO que o pagamento de férias vencidas tem natureza indenizatória, além disso, inúmeras decisões do Tribunal Superior do Trabalho referem-se expressamente ao pagamento de férias não gozadas como sendo indenização.

Nesse sentido, o pagamento em dinheiro de férias não gozadas não pode ser entendido, como prevê o Código Tributário Nacional para efeitos do fato gerador do imposto de renda, como sendo produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, bem como também não representa acréscimo patrimonial.

É indiscutível que o que deve ser tributável são os acréscimos patrimoniais e o produto do capital e do trabalho, não qualquer verba recebida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, sem que antes tenha-se identificado a real natureza jurídica dessa verba, para se constatar se houve ou não a ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

No meu entendimento, tenho como incontroverso a natureza indenizatória das verbas pagas por ocasião de férias não gozadas por necessidade de trabalho. A indenização implica em compensação por dano sofrido, e não aumento de patrimônio".

Na esfera judicial, veja-se o julgado a seguir ementado, da lavra do Exmo. Sr. Min. JOSÉ DE JESUS FILHO, *verbis*:

" IMPOSTO DE RENDA. FÉRIAS NÃO GOZADAS POR NECESSIDADE DO SERVIÇO. INDENIZAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.

I – O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço tem natureza indenizatória, portanto, não é renda nem proventos de qualquer natureza, mas, sim, uma recomposição a um prejuízo anteriormente sofrido pela pessoa que as recebe, não redundando em acréscimo patrimonial, por isso que não está sujeita à incidência do imposto de renda.

II – Recurso desprovido" (STJ, 2ª Turma, Recurso especial n. 26998-6/SP, Recorrente: Fazenda do Estado de São Paulo, Recorridos: José Roberto Ferreira Gouveia e outros, decisão unânime, DJU de 28.2.94, p. 2881).

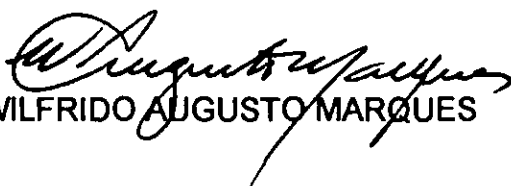
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

Diante destes argumentos e considerando a jurisprudência e doutrina aplicável à espécie, entendo que a decisão recorrida deva ser reformada.

Assim sendo, conheço do recurso, por tempestivo e interposto na forma da lei, ao que, no mérito, dou-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 10 de junho de 1997.


WILFRIDO AUGUSTO MARQUES

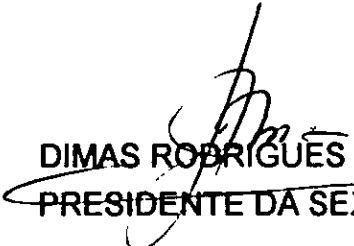
**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 10830.008250/93-60
Acórdão nº. : 106-09.040

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 44, do Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes, Anexo II da Portaria Ministerial nº 55, de 16/03/98 (D.O.U. de 17/03/98).

Brasília - DF, em 25 AGO 1999


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE DA SEXTA CÂMARA

Ciente em

20/3/2000


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL