

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
RECURSO Nº. : 09.064
MATÉRIA : IRPF - EX.: 1993
RECORRENTE : JOSÉ RIBEIRO BORGES
RECORRIDA : DRJ - CAMPINAS - SP
SESSÃO DE : 15 DE ABRIL DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

**IRPF - NÃO INCIDÊNCIA - INDENIZAÇÃO POR LICENÇA-
PREMIO NÃO GOZADA POR NECESSIDADE DE SERVIÇO**
- Não entrará no cômputo do rendimento bruto o valor da indenização paga em função de licença-premio não gozada, por necessidade de serviço.

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

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento parcial ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencido o Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


MÁRIO ALBERTINO NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 12 JUN 1997

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, HENRIQUE ORLANDO MARCONI, GENÉSIO DESCHAMPS, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, ROMEU BUENO DE CAMARGO e ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824
RECURSO Nº. : 09.064
RECORRENTE : JOSÉ RIBEIRO BORGES

RELATÓRIO

JOSÉ RIBEIRO BORGES, já qualificado, recorre da decisão da DRJ em Campinas - SP, de que foi cientificado em 12.03.96 (fls. 40), através de recurso protocolado em 08.04.96 (fls. 41).

2. Contra o contribuinte foi emitida *NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO* (fls. 05), na área do Imposto de Renda - Pessoa Física, relativa ao Exercício 1993, Ano-Calendário 1992, por: *inclusão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (35.102,02 UFIR, sendo 27.576,63 UFIR, por reclassificação de "Rendimentos Não Tributáveis" para "Rendimentos Tributáveis" e 7.525,39 UFIR por omissão, aferida através de DIRF (fls. 20).*

3. Inconformado, apresenta *IMPUGNAÇÃO* (fls. 32 e sgs.), rebatendo o lançamento com os seguintes argumentos, que destaco, por refletirem a tese esposada pelo impugnante:

a) que as 27.576,63 UFIR, declaradas como "Rendimentos Não Tributáveis", se referem ao pagamento de licença-premio não gozada e convertida em pecúnia, por necessidade de serviço;

b) que, tal como as férias, as licenças-premio constituem direito do servidor público, assegurado constitucionalmente, cujo gozo se destina a repor energias físicas e psíquicas, despendidas após determinado período de prestação de serviços;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

c) que, tendo havido necessidade de serviço, a licença a que teria direito não pode ser gozada, tendo o empregador (Estado de São Paulo) pago a indenização em causa;

d) que o Comprovante de Rendimentos fornecido pelo empregador (fls. 03) identifica tal rendimento como "Não Tributado";

e) que o pagamento, inclusive, só foi efetivado quando já havia sido aposentado, impossibilitando-o de efetivo gozo da licença;

f) que o Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo já teria decidido que tal indenização não constitui renda;

g) que, igualmente, decidira o STJ através das Súmulas 125 e 136, relativas, respectivamente, a férias e a licença-premio não gozadas, que o pagamento correspondente não está sujeito à incidência do Imposto de Renda;

h) que, outrossim, não se justifica a multa pretendida (*Nota: não foi exigida multa*);

i) entende ter havido equívoco ao computar 8.998,12 UFIR, percebidos a título de 13º salário, posto que o mesmo é tributado exclusivamente na fonte.

4. A *DECISÃO RECORRIDA* (fls. 36 e sgs.), mantém **integralmente** o feito, sendo de destacar os seguintes pontos que levaram a digna Autoridade "a quo" àquela conclusão:

a) começa por esclarecer como foi feita a revisão da declaração, demonstrando que não houve qualquer reclassificação do 13º salário de "Rendimento Tributado Exclusivamente na Fonte" para "Tributável na Declaração";



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

4

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

b) que, nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713/88, o montante reclassificado constitui rendimento bruto a tributar - eis que não declarada sua isenção pelo art. 6º da mesma Lei;

c) que, em matéria de isenção, deve ser atendido o disposto no art. 111 do CTN, interpretando-se literalmente;

d) que o Parecer Normativo nº 1/95 já se manifestara pela tributação de pagamentos correspondentes a férias ou licenças-premios não gozadas;

e) que Imposto de Renda é de competência da União, só ela podendo definir, através de lei, o que é matéria não tributável;

f) que a União não está obrigada a atender decisão judicial da área da Justiça Estadual;

g) que, mesmo no caso de decisões de Tribunais Federais, as decisões só aproveitam às partes envolvidas.

5. Regularmente cientificado da decisão, o contribuinte dela recorre, conforme *RAZÕES DO RECURSO* (fls. 41 e sgs.), onde reedita os termos da Impugnação, conforme leitura que faço em Sessão.

6. Manifesta-se a douta PGFN, em Contra-razões, às fls. 46 e sgs., propondo a manutenção da decisão recorrida, por entender inexistirem razões que levem à sua reforma, conforme leitura que, também, faço em Sessão.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

VOTO

CONSELHEIRO MÁRIO ALBERTINO NUNES, RELATOR

1. O recurso é tempestivo, porquanto interposto no prazo estabelecido no art. 33 do Decreto nº 70.235/72, e a parte está legalmente representada, preenchendo, assim, o requisito de admissibilidade, razão pela qual dele conheço.
2. Como relatado, permanece a discussão, perante esta instância, relativamente à reclassificação de rendimentos percebidos como pagamento de licença-premio não gozada, declarados como não tributáveis - eis que da parte relativa à omissão de rendimentos (7.525,39 UFIR) silencia o recorrente.
3. O assunto foi tratado, neste como em tantos outros casos, em que se trata da percepção de vantagens financeiras, por conta da renúncia - imposta por necessidade de serviço - ao gozo de férias ou de licenças-premio, como se fora, meramente, para decidir se tais vantagens estariam, ou não, isentas do Imposto de Renda. O mesmo ocorrendo em situações, recentemente criadas, por conta de mudanças no panorama econômico, que levam empresas privadas e públicas e, até mesmo, órgãos do Governo, a estimularem, via compensação financeira, a renúncia ao emprego, criando o que se convencionou chamar de "Programas de Demissão Estimulada".
4. Em todas essas situações - indenizações por férias ou licenças-premio não gozadas, ou por adesão a programas de demissão - o Fisco tem tratado a questão tributária pela ótica da isenção.

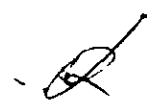
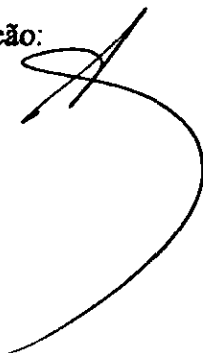


MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

5. Nesse contexto, as decisões dos Senhores Delegados da Receita Federal de Julgamento não poderiam deixar de refletir a objetividade com que devem ser tratadas as situações envolvendo isenção. Com efeito, para que haja isenção, impõe-se a prévia e expressa autorização legal, vedada qualquer interpretação extensiva.
6. Ocorre que isenção é questão a ser verificada quando já assente que existe tributação. A isenção representa renúncia expressa do Estado ao tributo que poderia ser exigido, por questões de interesse político, social ou econômico.
7. Todavia, antes de se pensar em isenção, há que verificar a questão da incidência tributária. Assim como a isenção tem que ser expressa e autorizada por ato legal, também, em defesa dos direitos de cidadania, a incidência há que ser prevista em lei, a qual deverá estabelecer as condições em que o tributo pode ser exigido, fixando fato gerador e base de cálculo. Da mesma maneira como não se pode interpretar, senão literalmente, nos casos de análise de questões de isenção, também “o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”, nos termos do parágrafo 1º do art. 108 do Código Tributário Nacional (CTN), indicando que a incidência também tem que ser observada objetivamente.
8. A esse respeito, trago a lição inestimável contida no voto, que compõe o Acórdão CSRF/01-0.422, de 16.03.84, da Excelsa Câmara Superior de Recursos Fiscais, da lavra do eminente Conselheiro e Presidente da mesma e deste Primeiro Conselho de Contribuintes, Dr. Amador Outerelo Fernandez, o qual, tratando da não incidência do Imposto de Renda sobre os ganhos decorrentes da correção monetária, calculada com base nos índices das ORTN, pagas a pessoa física, nos ensina sobre a questão da incidência, não incidência e isenção:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

“Para o correto deslinde da relevante questão jurídica em debate e sem preocupações conceituais ou estilísticas, mister se faz, recordar o significado de certas categorias (INCIDÊNCIA, NÃO INCIDÊNCIA e ISENÇÃO) e princípios que condicionam ou cercam o surgimento da própria obrigação tributária.

Diz-se que determinado evento (ato, fato ou negócio jurídico) está no campo da INCIDÊNCIA, quando tenha sido previsto idealmente na lei como necessário e suficiente para gerar a obrigação tributária.

Defrontar-nos-emos com um caso de NÃO INCIDÊNCIA quando o evento não haja sido arrolado pela lei como capaz de dar origem a uma obrigação tributária, isto é, quando ele não possui elementos que o subsumam com qualquer dos fatos geradores estipulados na lei tributária, sendo sua exteriorização absolutamente irrelevante para o direito tributário.

Finalmente, deparar-nos-emos com a ISENÇÃO quando o legislador, embora tenha situado a operação no campo genérico da incidência, por razões políticas ou econômicas, conclua, em certa hipótese específica, ou que determinada entidade, não deve pagar o tributo que seria devido, ou seja, impede que o crédito tributário seja constituído ao retirar do campo da eventual exigência, o crédito que poderia ser constituído se o legislador não houvesse estabelecido a isenção (CTN, art. 175, item I).

A forma pela qual se corporificam esses institutos tem relevante importância, pois enquanto a incidência e a isenção somente por lei poderão ser estabelecidas, a não incidência não necessita figurar em qualquer diploma legal, pois ela, em princípio, decorre da falta de previsão legal, ou seja da omissão intencional ou não do legislador.

O nascimento da obrigação tributária, que decorre da materialização do evento, sujeita-se ao princípio da reserva legal ou da estrita legalidade, prevista nos arts. 19, item I, e 153, parágrafo 29, da Constituição Federal [art. 150, item I e art. 146, item III, alínea “a”, na CF/88], e nos arts. 9º, item I, e 97, item III, do CTN.

Em razão do princípio de reserva legal, o Código Tributário Nacional em seu art. 108, parágrafo 1º, textualmente veda o recurso a analogia, ‘verbis’:

‘o emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei’.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

8

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

Igualmente a jurisprudência da mais alta Corte de Justiça do País, como se observa do voto do Ministro Cunha Peixoto no Recurso Extraordinário nº 89.791-7, quando assentou:

'Não se nega poder aplicar-se no Direito Tributário tanto a analogia por compreensão como a por extensão. O emprego da analogia, entretanto, nos termos do artigo 108, parágrafo 1º, do Código Tributário Nacional, não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

A lacuna da lei não pode ser preenchida por meio de interpretação analógica porque, do contrário, se criaria um tributo sem que a lei o estabelecesse.

Trata-se de um corolário necessário do princípio da legalidade dos tributos, inscrito na Constituição. Na verdade, se não se pode exigir tributo senão através de lei, evidente não se poder criar um tributo, se se verifica uma lacuna, através do processo interpretativo.'

O princípio da estrita legalidade e a impossibilidade de recorrer-se à analogia para a constituição da obrigação tributária, nos conduzem a taxatividade ou numerus clausus dos fatos abrangidos pela norma de incidência.

A doutrina a este respeito é uníssona, bastando os ensinamentos de Carlos Maximiliano e Alberto Xavier para confirmar o alegado, pois conforme o ensinamento do primeiro, as disposições que estabelecem impostos ou taxas:

'Muito se aproximam das penais, quanto à exegese; porque encerram prescrições de ordem pública, imperativas ou proibitivas, e afetam o livre exercício dos direitos patrimoniais. Não suportam o recurso à analogia, nem à interpretação extensiva; as suas disposições aplicam-se no sentido rigoroso, estrito.' (in Hermenêutica e Aplicação do Direito - Edição Forense - 9ª ed. - 1979, pag. 332).

e lecionando o segundo:

'Na verdade, a existência de numerus clausus embarga, de um lado, o recurso à analogia - que a final, mais não seria que a abertura daquele número, fundada embora numa igual razão de decidir; mas mais ainda tolhe - agora de outro lado - a previsão de novas situações tributáveis por obra de vontade do administrador ou do juiz, ainda que a lei ordinária as tivesse autorizado: é que tal lei, ao assim proceder, estaria ferida de inconstitucionalidade, posto a legalidade assumir no Direito dos tributos a configuração de uma reserva absoluta de lei, de que (e ora este traço se revela mais saliente) o princípio da taxatividade é revelação.' (in Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação - Edição Revista dos Tribunais - 1978 - S.P., pgs. 87/88).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

9

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

Portanto, ao contrário do que sucede com a incidência, a não incidência se cristaliza pela ausência de norma incluindo expressamente o ato, fato ou negócio no campo da incidência (princípio da reserva legal). Às vezes, entretanto, o legislador, tendo dificuldade em delimitar o campo de abrangência da norma editada ou para evitar interpretações não condizentes com o objetivo visado, declara que este ou aquele fato econômico não está no campo da incidência ou abrangência da norma que estabelece determinado gravame, utilizando-se de expressões como: 'o imposto não incide...', 'não ocorre o fato gerador...', 'não é tributável...', etc.

Trata-se do que PONTES DE MIRANDA, em seu 'TRATADO DE DIREITO PRIVADO', vol. 5º, pag. 476, intitula de 'c)... regras jurídicas explicitantes, que têm por fim por em relevo que não é contra o direito vigente (o estado atual do sistema jurídico) o que elas edictam, ou que o fazem para por em uso o que não se tem praticado.'

Quando o legislador nada esclareceu, se vierem a surgir dúvidas quanto ao alcance da norma de incidência, o Poder Executivo pode baixar atos esclarecendo a não incidência, sendo o meio mais utilizado o Regulamento e a Portaria. Em razão do princípio da reserva legal e seu consectário, que é a vedação à analogia, não lhe é lícito incluir no campo da incidência o ato, fato ou negócio não abrangido pela norma tributária.

O elenco de hipóteses de não incidência arroladas decorre dos problemas que o dia a dia já revelou, inclusive os cristalizados nas decisões dos tribunais administrativos ou judiciários e, ao contrário do que se verifica com a incidência, nunca se poderá afirmar que as hipóteses elencadas são as únicas, pois o exame de casos novos podem levar-nos a concluir que o legislador também não os incluiu entre os fatos típicos que dão origem à obrigação tributária em tese."

9. Como se pode verificar do Acórdão transcrito, o entendimento dominante na doutrina e na jurisprudência dos Tribunais e, a partir de então, também, da Excelsa Câmara de Recursos Fiscais e, por consequência, deste Primeiro Conselho de Contribuintes, é o de que a incidência há que ser expressa através de lei, tornando-se impertinentes manifestações da Administração Tributária, através de atos ou pareceres normativos em que "esclarecem" casos de incidência, em notória violação ao disposto no CTN, art. 108, parágrafo 1º. A tais atos de hierarquia menor estaria destinada a função de,



PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

observando o dia a dia da atividade fiscal, esclarecerem sobre as situações que *não* configuram incidência.

10. Isto posto, cuida-se agora de verificar se a pretensão do Fisco, de tributar os ingressos em causa (indenizações por férias ou licenças-premio não gozadas ou por renúncia ao emprego) estaria apoiada em ato legal, ou seja, se existe lei que os contemple expressamente como fatos geradores de tributo.

11. O Imposto de Renda tem fato gerador disciplinado pelo art. 43 do CTN, "verbis":

"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 entendidos 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."

12. Ora, o produto do trabalho é representado, no caso de assalariados, pelo salário. E, no caso específico de férias, pela remuneração paga - mesmo sem trabalhar - relativa ao período das mesmas. *"Todo empregado terá direito anualmente ao gozo de um período de férias, sem prejuízo da remuneração."* (CLT, art. 129) - grifei. Inclusive, essa remuneração viria a ser fixada da seguinte maneira pela CF/88: *"Art. 7º: São direitos dos trabalhadores (...) além de outros (...) XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal."* Essa remuneração, como a remuneração normal do assalariado (o salário), já é tributada, por ser renda advinda de produto do trabalho, estando, portanto, sua incidência prevista em ato legal.

13. Todavia, o ingresso de que se cogita - indenização de férias ou de licença-premio não gozadas ou por renúncia ao emprego - não se confunde com aquela remuneração. Trata-se de algo mais pago ao empregado. E esse algo mais não pode ser conceituado como rendimento do trabalho, pois os rendimentos assim conceituados (salários normais ou salários de férias) já foram tributados, justamente por serem salários.



PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

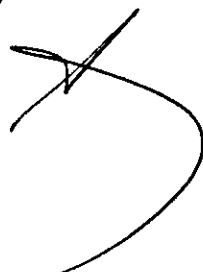
E, como se viu na transcrição do v. voto da CSRF, é proibido o uso da analogia para criar situações de incidência do imposto, ainda que possam se assemelhar àquelas mesmas condições capituladas como típicas de incidência. Isto, porque, embora assemelhadas, não fazem parte daquele *numerus clausus* que compõem as hipóteses de incidência, e o princípio constitucional da estrita reserva legal veda qualquer equiparação.

14. O que é sujeito ao imposto é, portanto, a renda proveniente do salário, fato gerador caracterizado como produto do trabalho. Nesse sentido, já terão sido tributados os valores a tal tipo recebidos, ainda que correspondentes a período em que o trabalhador não trabalhou (férias ou licença-premio). O que for pago *a mais* não é contrapartida do trabalho, mas sim indenização pela renúncia forçada a um direito (de férias, licença-premio ou emprego). Aliás, nesse sentido, é manifesta a jurisprudência do Superior Tribunal do Trabalho (TST) que, através da Súmula nº 7/69, estabeleceu o entendimento de que “a indenização pelo não deferimento das férias no tempo oportuno será calculada com base na remuneração devida ao empregado...”.

15. Nesse sentido, também, tem sido a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que, em decisão recente fixou o entendimento de que “o pagamento em dinheiro das férias não gozadas, porque indeferidas por necessidade de serviço, não é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e também não representa acréscimo patrimonial, não estando, portanto, sujeito à incidência do Imposto de Renda.”

16. Ademais, o mesmo Superior Tribunal de Justiça (STJ) já estabeleceu, através de súmulas o entendimento a respeito da matéria, tanto no que toca ao pagamento de indenização de férias, como de licença-premio não gozadas:

- “Súmula nº 125 - O pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.” (DJU, Seção I, 15.12.94, p. 38.815).



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

12

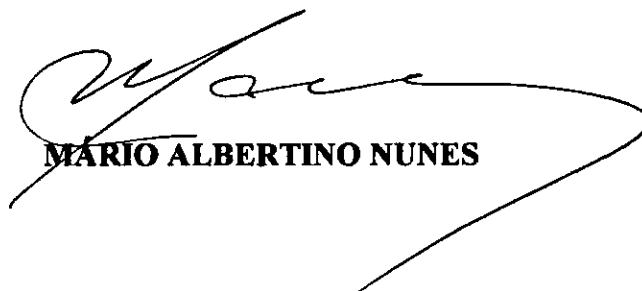
PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

- “Súmula nº 136 - O pagamento de licença-premio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.” (DJU, Seção I, 16.05.95, p. 13.549).

17. Entendo, portanto, deva ser reformada a r. decisão recorrida, para excluir da base de cálculo o valor de 27.576,63 UFIR, correspondente à indenização por licença-premio não gozada, por necessidade de serviço.

Por todo o exposto e por tudo mais que do processo consta, conheço do recurso, por tempestivo e apresentado na forma da Lei, e, no mérito, *dou-lhe provimento parcial* nos termos do item precedente.

Sala das Sessões - DF, em 15 de abril de 1997


MÁRIO ALBERTINO NUNES



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

13

PROCESSO Nº. : 10865/000.578/95-39
ACÓRDÃO Nº. : 106-08.824

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 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

Brasília-DF, em

12 JUN 1997


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

Ciente em

12 JUN 1997


RODRIGO PEREIRA DE MELLO
PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL