



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Recurso nº. : 14.157
Matéria : IRPF - Ex: 1995
Recorrente : OSVALDO HENRIQUE VILLELA DOS SANTOS
Recorrida : DRJ em JUIZ DE FORA - MG
Sessão de : 19 de fevereiro de 1998
Acórdão nº. : 104-16.005

IRPF - NÃO INCIDÊNCIA - FÉRIAS OU LICENÇA PRÊMIO NÃO GOZADAS
- Não se situam no campo de incidência do imposto de renda os valores recebidos a título de férias ou licença prêmio não gozadas por necessidade de serviço.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
OSVALDO HENRIQUE VILLELA DOS SANTOS

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, **DAR** provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO
PRESIDENTE


ROBERTO WILLIAM GONÇALVES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 20 MAR 1998

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros **NELSON MALLMANN**, **MARIA CLÉLIA PEREIRA DE ANDRADE**, **JOSÉ PEREIRA DO NASCIMENTO**, **ELIZABETO CARREIRO VARÃO**, **JOÃO LUÍS DE SOUZA PEREIRA** e **REMIS ALMEIDA ESTOL**.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005
Recurso nº. : 14.157
Recorrente : OSVALDO HENRIQUE VILLELA DOS SANTOS

RELATÓRIO

Inconformada com a decisão do Delegado da Receita Federal de Julgamento em Ribeirão Preto, SP, que considerou procedente o lançamento eletrônico de fls. 28, o contribuinte em epígrafe, nos autos identificado, recorre a este Colegiado.

Trata-se de glosa do salário família, diárias e ajuda de custo e ressarcimento pecuniário de férias não gozadas por necessidade de serviço, declarados como isentos ou não tributáveis.

Ao impugnar a exigência a contribuinte argumenta com a Instrução Normativa SRF nº 02/93, relativamente a salário família, Parecer Normativo COSIT nº 01/94, sobre a isenção da ajuda de custo, e manifestações do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais e emenda à Constituição do Estado de Minas Gerais nº 13, a respeito de férias indenizadas por necessidade de serviço (fls.13/26).

A autoridade monocrática exclui da incidência tributária os valores atinentes a salário família e diárias e ajuda de custo.

Mantém a glosa relativa a férias-prêmio, não gozadas e indenizadas por necessidade de serviço, sob os argumentos, em síntese, de que o artigo 45, incisos II e III, do RIR/94 prevê, como tributáveis as férias, inclusive pagas em dobro, transformadas em pecúnia ou indenizadas. Tal dispositivo seria referendado pelo Acórdão CSRF nº 01.-1.888/91 e RE 39.627-1- SP, do STJ, de 29.11.93.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

- a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória;

- na forma do Decreto nº 73.529/74 é vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação administrativa.

Na peça recursal a contribuinte reitera os argumentos impugnatórios, argumentando inclusive com a Súmula nº 125 do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

A P.F.N. instada a se manifestar pugna pela manutenção da decisão recorrida, fls. 56.

É o Relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

VOTO

Conselheiro ROBERTO WILLIAM GONÇALVES, Relator

Conheço do recurso, dada sua tempestividade.

Em preliminar, impõe-se reconhecer da nulidade do lançamento litigado, dado não atender ao disposto no artigo 11, IV e seu § único, do Decreto nº 70.235/72, que regulou o processo administrativo fiscal.

Entretanto, fundado no artigo 59, § 3º, do mesmo decreto, introduzido pelo artigo 1º da Lei nº 8.746/94, supero essa preliminar, pelas razões a seguir.

Também em preliminar, a emenda constitucional nº 13, promulgada pela Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, autoriza a conversão em pecúnia de licença prêmio de três meses, direito adquirido após cada cinco de efetivo exercício, à opção do servidor.

Tal dispositivo, embora enquadre tal ressarcimento monetário como indenização de direito adquirido, não avocou a si, e nem poderia avocar, competência privativa da União, qual seja a de legislar em matéria tributária federal, conforme artigo 153, III, da Carta Constitucional de 1988.

Não fundamenta, portanto, "per se", eventual isenção tributária, como pretendido!



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Ainda em preliminar, a autoridade recorrida estribou-se no artigo 142, § único do C.T.N. para referendar a exação, sob o argumento de sua vinculação administrativa.

Evidentemente, os pressupostos da hierarquia, da disciplina e da unicidade de ação administrativa, sob os princípios da igualdade de direitos (CF/88, artigo 5), da legalidade, legitimidade, impessoalidade e moralidade (CF/88, artigos 37 e 70), entre outros, que devem plasmar atos administrativos impõem tal vinculação. Mormente na área tributária, na qual o Estado, ante o inafastável princípio da reserva legal, privativamente (CTN, artigo 142), é autorizado a dispor de parte da renda ou do patrimônio do cidadão.

Entretanto, os mesmos princípios que sustentam e impõem a vinculação da atividade administrativa impulsionam o dever funcional de representação contra atos que exorbitem do contexto da legislação que os sustentem, ou, que a esta contradigam, para nos situarmos apenas em duas hipóteses de racionalidade que deve envolver tal vinculação.

Mesmo porque, principalmente em matéria tributária, a defesa dos interesses da administração não pode olvidar o princípio de sua economicidade (CF/88, artigo 70), e a inequívoca condenação da mesma a encargos judiciais e honorários de sucumbência, acaso as decisões fundadas em atos administrativos não devidamente amparados nos princípios da imposição tributária venham a adentrar a esfera judicial!

No mérito, o fundamento da exação, artigo 45 do Decreto nº 1.041/94, em seus incisos II e III, ambos "in fine", não tem amparo legal. Basta atentar para os inafastáveis pressupostos da determinação e exigência de créditos tributários em favor da União: legalidade objetiva e verdade material.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Os fundamentos legais do referenciado artigo 45 são a Lei nº 4.506/64, artigo 16, artigo 3º, § 4º, da Lei nº 7.713/88 e artigo 74 da Lei nº 8.383/91.

Descarte-se, por não dizer respeito à pendenga, o artigo 74 da Lei nº 8.383/91, que trata da tributação de remuneração indireta de administradores, diretores, gerentes e assessores de pessoas jurídicas.

No texto legal, Lei nº 4.506/64, artigo 16, são conceituados como rendimentos do trabalho assalariado todas e quaisquer remunerações por trabalhos ou serviços prestados. Isto é, constitui renda da trabalho a contraprestação pecuniária, ou não, por serviços prestados.

O artigo 29 do RIR/80, reproduziu distintas situações, de pecúnia e/ou vantagens, diretas ou indiretas que integravam o conceito. Exceto as pensões e aposentadorias (artigo 29, XI) todas direta e integralmente vinculadas ao exercício ativo do labor.

O fundamento da incidência sobre férias ou licença prêmio não gozadas, objeto de indenização em pecúnia, por necessidade de serviço não foi objeto das explicas situações expressas em lei.

A eventual omissão legal entretanto, não afastava o princípio da vinculação direta do rendimento como contraprestação de serviço prestado, essência da imposição.

Nem ensejaria a tributação daquelas pecúnias sob o pretexto da analogia, dada a expressa vedação da lei complementar para o emprego da analogia na exigência de tributo (CTN, artigo 108, § 1º).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

A introdução da incidência tributária sobre férias ou licença prêmio não gozadas, convertidas em pecúnia ou indenizadas, por necessidade de serviço foi introduzida no Regulamento do Imposto de Renda com fundamento no artigo 3º, § 4º da Lei nº 7.713/88.

Ora, a disposição ínsita no § 4º, artigo 3º, da Lei nº 7.713/88, fundamento legal, portanto, da decisão recorrida, não pode ser tomada isoladamente do contexto em que está inserida. Haja vista que a legislação tributária deve ser interpretada de maneira integrada e harmônica, expressamente sem redundar em qualquer prejuízo ao sujeito passivo (C.T.N., artigo 112).

O artigo em questão, ao definir a incidência do imposto, então sobre o rendimento bruto, sem quaisquer deduções, e ganhos de capital, coerente com o artigo 43 do C.T.N., enquadra no conceito, como tributáveis:

- o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e os proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondente aos rendimentos declarados;

- os ganhos de capital, assim entendidas as diferenças positivas entre o valor de transmissão de bens ou direitos de qualquer natureza e os respectivos custos de aquisição.

Nesta exata delimitação legal se insere o parágrafo 4º. Isto é, em se tratando de renda advinda do trabalho, do capital, da combinação de ambos, de proventos de qualquer natureza ou de ganhos de capital, a incidência do tributo. "in casu", independe, da denominação dos rendimentos.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Porquanto, tomado isoladamente, o § 4º, em comento, traduziria verdadeiro cheque em branco à administração tributária, a qual, a seu exclusivo talante, nele fundada, poderia exigir tributo de qualquer cidadão, em qualquer circunstância.

Ora, evidentemente, tal dispositivo isolado não só colidiria com os artigos 9º a 14 da própria Lei nº 7.713/88, como, principalmente, com o primado da reserva legal (CTN, art. 97) e da legalidade estrita (CTN, art. 99) e o princípio da tipicidade cerrada do fato gerador (CTN, art. 97, III), dos quais decorre, formadores da obrigação tributária.

Inegável, portanto, que o artigo 45, II e III, ao estender "extra legis" a tributação também para férias ou licença prêmio indenizadas exorbitou de seus limites como ato administrativo (C.T.N., artigo 99), configurando inequívoca contradição com o artigo 97, III, da Lei nº 5.172/66!

Equivocado, portanto, o entendimento recorrido, de fundar o decisório em dispositivo que tal, inócuo e inconseqüente, "per se", por ofensa aos mais mezinhos princípios da imposição tributária.

Por outro lado, o direito a férias ou a licença prêmio, uma vez cumpridas as condições à sua obtenção, é exercido no gozo da atividade, isto é, por período determinado, o empregado recebe como se em atividade estivesse. Neste contexto o exercício do direito se enquadra como renda do trabalho, porquanto a contraprestação laboral subsiste em caráter suspensivo temporal por disposição constitucional, legal ou regulamentar.

Entretanto, o não exercício do direito adquirido, no interesse do empregador, e sua reparação, mediante ressarcimento monetário, por esse mesmo motivo, retira-o do conceito de rendimento do trabalho, como contraprestação de serviços.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Evidentemente que, a postergação de férias anuais, que não são acumuláveis por mais de dois períodos, por necessidade de serviço, ato unilateral do empregador, coíbe o empregado do exercício de um direito constitucional.

Igualmente a licença prêmio, uma vez cumpridas as condições a seu usufruto, se objeto dos mesmo fundamentos a seu gozo, constitui violação de direito. Seu ressarcimento pecuniário evidencia tão somente a reparação do direito cassado.

Ora, a disponibilidade econômica ou jurídica de renda só se concretiza no exercício do direito, fato dotado de conteúdo econômico. Coibido aquele não há que se falar em renda tributável.

Por fim, uma vez adquirido o direito a férias ou licença prêmio, tal passa a integrar o patrimônio jurídico do empregado. Sua reparação pelo empregador, que lhe coíbe o usufruto, não constitui provento de qualquer natureza, assim conceituado o aumento patrimonial a descoberto. Tal patrimônio é preexistente, não, riqueza nova! E, intributável, uma vez não exercido o direito, não adentrando, pois, o campo da incidência, na ótica de rendimento do trabalho, com antes exposto.

Neste sentido, equivocada também qualquer pretensão de se tributar o ressarcimento financeiro de férias ou licença prêmio não gozadas, patrimônio jurídico, direito adquirido cujo exercício é coibido por interesse do empregador, como proventos de qualquer natureza - aumento patrimonial a descoberto - , como pretendido na decisão recorrida.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Mesmo no conceito de proventos de qualquer natureza, acaso a contribuinte utilize o eventual ressarcimento financeiro de férias ou licença prêmio, não gozadas por necessidade de serviço, para a aquisição de bens e/ou direitos, consignáveis em sua declaração de bens, tal incremento patrimonial estará amplamente coberto por rendimentos de origem conhecida e declarada, sobre os quais não há hipótese de incidência tributária.

Outrossim, o ressarcimento pecuniário de férias ou licença prêmio não gozadas por necessidade de serviço também não é objeto do campo das isenções tributárias, porque omissa, na matéria, a legislação.

“Last but not least”, são exatamente a reserva legal, a legalidade estrita, e a conseqüente tipicidade e tipicidade do fato gerador que definem as incidências tributárias, ou não. Isto é, no amplo contexto jurídico/econômico em que navega a tributação sobre a renda impõe-se nele sejam vislumbrados três campos distintos: da incidência, das isenções e aquele da não incidência.

Ora, se as isenções são expressas em lei, também o campo das incidências é “ex lege” (CTN, artigo 97), inadmitido outro fundamento da imposição tributária, ainda que por analogia (CTN, artigo 108, 1º). De um lado porque o Estado, polo ativo da relação jurídico-tributária, é autor e beneficiário único dessa relação. De outro lado, porque este poder tributante é mera outorga da comunidade que o mesmo Estado representa.

Daí, tal poder - de, em nome da mesma comunidade, se apropriar o Estado de parte da renda ou do patrimônio do cidadão/contribuinte - sofrer restritas limitações.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Dai, a inadmissibilidade um Estado moderno "Leviatã", que a tudo tomasse, a tudo destruísse, a que nos reporta Hobbes. Assim não fosse e retomar-se-ia à barbárie, ao "L'Etat c'est moi!", de Napoleão Bonaparte, contexto no qual o interesse do Estado se confundia com os humores do senhorio de plantão!

Quanto à isolada decisão judicial aposta no RE 39.627-1-SP/93, S.T.J, citada no decisório recorrido, posteriores e reiterados decisórios em contrário levaram o mesmo Superior Tribunal de Justiça a fixar a jurisprudência a respeito da matéria, retratada nas Súmulas 125 e 136 do STJ, "verbis":

Súmula 125: O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda (D.J.U. de 15.12.94, página 34.815).

Súmula 136: O pagamento de licença prêmio não gozadas por necessidade de serviço, não está sujeito ao imposto de renda (D.J.U. de 17.05.95, página 13.740).

Finalmente, a ancoragem do decisório recorrido no contexto do Decreto nº 73.529/74 é não só contraditória, "contrario sensu" com o fundamento anteriormente comentado da própria decisão (só valeria a extensão de decisões judiciais favoráveis à orientação administrativa), como se ampara em retrógada e ultrapassada manifestação do ápice de autoritarismo, por vezes irresponsável que, infelizmente, permeou momento da história pátria.

Mesmo antes da Carta Constitucional de 1988 e da lei nº 9.430/96, artigo 77 (este reconhecendo da inocuidade e ônus financeiros da insistência administrativa contrária a decisões judiciais irrecorríveis), a própria administração pública federal cuidou de rechaçar no tempo os efeitos do decreto em comento.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

Desde o Parecer CGR 261-T, de 30.04.53, do Consultor Geral da República Carlos Maximiano, reiterado por décadas, por aqueles que o sucederam em tão eminente cargo, entre os quais citamos os Doutores:

- Leopoldo Cezar de Miranda Lima Filho (Parecer CGR-15, de 13.12.60),
- Romeo de Almeida Ramos (Parecer CGR I-222, de 11.06.73),
- Luiz Rafael Mayer (Parecer CGR L-211, de 04.10.78),
- Paulo Cesar Cataldo (Parecer CGR P-33, de 14.04.83),
- Ronaldo Rebello Polletti, (Parecer CGR R-9, de 12.03.85),
- Paulo Brossard (D.O.U. de 13.02.86, página 2.403, Seção I),

A então Consultoria Geral da República, hoje Advocacia Geral da União (CF/88, artigo 131), tem reiterado, "verbis":

"teimar a administração em aberta oposição a norma jurisprudencial firmemente estabelecida, consciente de que seus atos sofrerão reforma, no ponto, por parte do poder judiciário, não lhe renderá mérito, mas desprestígio, por sem dúvida. Fazê-lo, será alimentar ou acrescer litígios, inutilmente, roubando-se, e à justiça, tempo utilizável nas tarefas ingentes que lhes cabem como instrumento de realização do bem coletivo". (L.C.M. Filho, Parecer CGR-15, de 13.12.60);

"Nem teria sentido, quer do ponto de vista jurídico quer do ponto de vista pragmático, insistir e resistir em uma posição enquistada que não responde ao bom e harmonioso relacionamento dos Poderes, constituindo-se em fomento de demandas judiciais e insegurança e procrastinação das soluções administrativas". (Luiz Rodolfo Mayer, parecer CGR L-211, de 04.10.78).

Basta atentar à preliminar de que se decreto, ato administrativo do Poder Executivo, vincula a administração, Parecer emanado da Consultoria Geral da República (hoje Advocacia Geral da União), aprovado pelo Presidente da República e publicado do Diário Oficial da União tem o mesmo efeito vinculante!



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA**

Processo nº. : 13661.000003/96-18
Acórdão nº. : 104-16.005

A própria Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, através do ilustre Subprocurador Geral da Fazenda Nacional, Doutor Luiz Fernando Oliveira de Moraes, no Parecer PGFN/CSR nº 439, de 02.04.96, reitera ser "a convergência entre os atos da Administração e as decisões judiciais um objetivo sempre a ser perseguido".

Aliás, pela mesma motivação, este Conselho de Contribuintes, como sói acontecer, não se fossilizou no tempo. Na mesma linha de Poder Judiciário, através dos Acórdãos nºs. 106.8667 e 106.8668, ambos de 18.03.97, e diversas manifestações recentes, unânimes, desta 4a. Câmara, definiram como fora do campo da incidência tributária os valores recebidos a título de férias ou licença prêmio não gozadas por necessidade de serviço.

Na esteira dessas considerações, referendo, na íntegra, as manifestações, antes mencionadas, a respeito da matéria. Dou provimento ao recurso. Cancelo a exigência em lide, dado nela falecer o princípio da estrita legalidade.

Sala das Sessões - DF, em 19 de fevereiro de 1998

ROBERTO WILLIAM GONÇALVES