

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
RECURSO Nº. : 09.965
MATÉRIA : IRPF - EX.: 1991
RECORRENTE : MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALÇAS
RECORRIDA : DRJ - SÃO PAULO - SP
SESSÃO DE : 10 DE JUNHO DE 1997
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

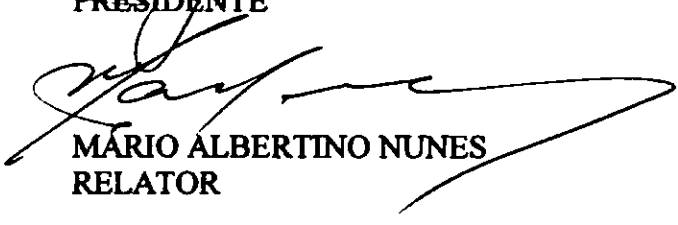
**IRPF - NÃO INCIDÊNCIA - INDENIZAÇÃO POR FÉRIAS
NÃO GOZADAS POR NECESSIDADE DE SERVIÇO** - Não
entrará no cômputo do rendimento bruto o valor da indenização
paga em função de férias não gozadas, por necessidade de serviço.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por
MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALÇAS.

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.



DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE



MÁRIO ALBERTINO NUNES
RELATOR

FORMALIZADO EM: 11 JUL 1997

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

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044
RECURSO Nº. : 09.965
RECORRENTE : MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALÇAS

RELATÓRIO

MANOEL DE QUEIROZ PEREIRA CALÇAS, já qualificado, recorre da decisão da DRJ em São Paulo - SP, de que foi cientificado em 08.06.96 (fls. 26v), através de recurso protocolado em 04.07.96 (fls. 27).

2. Contra o contribuinte foi emitida *NOTIFICAÇÃO DE LANÇAMENTO* (fls. 07), na área do Imposto de Renda - Pessoa Física, relativa ao Exercício 1991, Ano-base 1990, por: *inclusão de rendimentos recebidos de pessoas jurídicas (Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo), a título de indenização por férias não gozadas.*

3. Inconformado, apresenta *IMPUGNAÇÃO* (fls. 1 e sgs.), rebatendo o lançamento, conforme leitura, de inteiro teor, que faço em Sessão.

4. A *DECISÃO RECORRIDA* (fls. 162 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;

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;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

3

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

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

d) cita e transcreve ementas de acórdãos deste Colegiado.

5. Regularmente cientificado da decisão, o contribuinte dela recorre, conforme *RAZÕES DO RECURSO* (fls. 27 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. 147 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

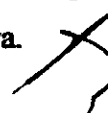
4

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

V O T O

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 férias não gozadas, declarados como não tributáveis.
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.
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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

5

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

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 Outereko 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:

“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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

6

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

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'.

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:




MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

7

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

'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 verifica uma lacuna, através do processo interpretativo.'

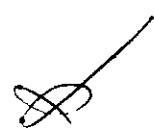
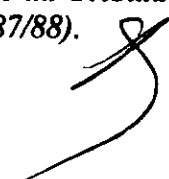
O princípio da estrita legalidade e a impossibilidade de recorrer-se à analogia para a constituição da obrigação tributária, nos conduzem a taxatividade ou numerus clausus dos fatos abrangidos pela norma de incidência.

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).



PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

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



PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

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, 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.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

10

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

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. 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.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

11

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

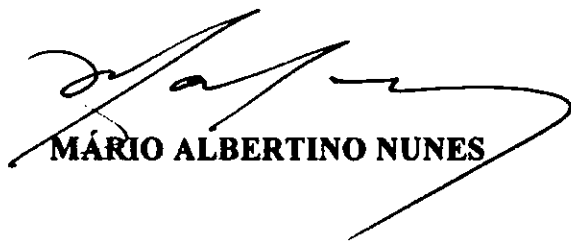
16. Ademais, o mesmo Superior Tribunal de Justiça (STJ) já estabeleceu, através de súmulas o entendimento a respeito da matéria, tanto no que toca ao pagamento de indenização de férias, como de licença-premio não gozadas:

- “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).
- “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 cancelar a exigência.

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*.

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


MÁRIO ALBERTINO NUNES



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

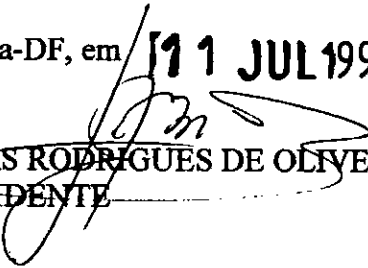
12

PROCESSO Nº. : 13805/006.583/94-59
ACÓRDÃO Nº. : 106-09.044

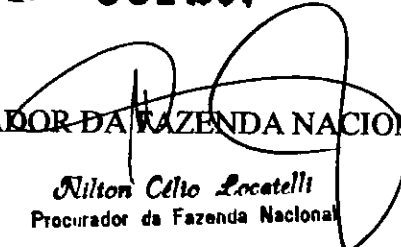
INTIMAÇÃO

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 **11 JUL 1997**


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

Ciente em **11 JUL 1997**


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL

Nilton Celso Locatelli
Procurador da Fazenda Nacional