

IMPOSTO DE RENDA INCIDE SOBRE VALOR ADICIONAL DE FÉRIAS USUFRUÍDAS

ALESSIO DANILLO LOPES PEREIRA

1 INTRODUÇÃO

A incidência do Imposto de Renda encontra baliza constitucional: recairá sobre “rendas e proventos de qualquer natureza” (art. 153, inciso I e II, do CTN).

O Código Tributário Nacional, por sua vez, estabelece a delimitação do fato gerador do Imposto de Renda como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica:

(a) de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos e;

(b) de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos na hipótese anterior (art. 43).

Apesar das inúmeras teorias e da interminável polêmica acerca do sentido da palavra renda (e mesmo da expressão proventos de qualquer natureza), entende-se presente um traço absolutamente característico: o acréscimo patrimonial.

Note-se que os proventos são acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda. Esta última, portanto, envolve necessariamente acréscimos patrimoniais (fruto do trabalho, do capital ou de ambos). O acréscimo patrimonial é o elemento comum aos dois conceitos (de renda e de proventos), consagrando a opção legislativa pelo critério da renda-acréscimo.

Ademais, existem verdadeiros acréscimos patrimoniais não tributados porque alcançados por expressa disposição da Constituição da República ou por estar disposto em lei que trate de exoneração da obrigação tributária

No primeiro caso, temos as imunidades tributárias. Para os últimos, temos as isenções previstas na legislação infraconstitucional de regência.

Nesse sentido, como não há no ordenamento jurídico brasileiro nenhuma norma legal de exoneração da obrigação tributária em comento, não há como prosperar tese de não incidência do Imposto de Renda sobre o adicional de férias gozadas, pois não se trata de um “falso acréscimo patrimonial” e, tampouco, de uma espécie de reparação de direito suprimido do patrimônio do trabalhador. Trata-se de verba com natureza evidentemente remuneratória, na medida em que acresce ao patrimônio ileso do indivíduo

De fato, é impossível reconhecer a natureza indenizatória do adicional de férias gozadas, já que este não se destina a ressarcir o servidor por gastos realizados em razão de sua função. A natureza indenizatória de determinada parcela da remuneração somente poderá ser verificada quando existir recomposição do *status quo ante*, ou seja, quando uma situação jurídica já estabelecida não foi devidamente fruída por fatos alheios à vontade de seu titular, causando a perda efetiva do direito pleiteado.

Logo, o presente artigo pretende demonstrar que o adicional de férias gozadas não se trata de um “falso acréscimo patrimonial” e, tampouco, de uma espécie de reparação de direito suprimido do patrimônio do trabalhador sendo, pois, parcela remuneratória tributada pelo imposto de renda.

2 JURISPRUDÊNCIA - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ):

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que a matéria já foi por demais aventada nos Tribunais pátrios, que concluem pela incidência da tributação.

O C. Superior Tribunal de Justiça já sedimentou seu entendimento no sentido de que **deverá incidir imposto de renda sobre o adicional de férias gozadas**, devido à natureza tipicamente remuneratória desta verba, conforme ilustram os recentes precedentes abaixo colacionados, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. VERBAS REMUNERATÓRIAS. FÉRIAS, ADICIONAL DE 1/3. NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. COMPENSAÇÃO. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535, II, DO CPC. AUXÍLIO-DOENÇA, AUXÍLIO-ACIDENTE. VERBAS RECEBIDAS

NOS 15 (QUINZE) PRIMEIROS DIAS DE AFASTAMENTO. NÃO-INCIDÊNCIA. SALÁRIO - MATERNIDADE. NATUREZA JURÍDICA. INCIDÊNCIA. HORAS-EXTRAS E ADICIONAIS NOTURNO, DE INSALUBRIDADE E DE PERICULOSIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO QUE DECIDIU A CONTROVÉRSIA À LUZ DE INTERPRETAÇÃO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO COLENDO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

1. Incide Imposto de Renda, em face da natureza salarial: (a) sobre o adicional de 1/3 sobre férias gozadas (Precedentes: REsp 763.086/PR, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 03.10.2005; REsp 663.396/CE, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 14.03.2005); (b) sobre o adicional noturno (Precedente: REsp 674.392/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06.06.2005); (c) sobre a complementação temporária de proventos (Precedentes: REsp 705.265/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJ 26.09.2005; REsp 503.906/MT, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.09.2005); (d) sobre o décimo-terceiro salário (Precedentes: REsp 645.536/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 07.03.2005; EREsp 476.178/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 28.06.2004); sobre a gratificação de produtividade (Precedente: REsp 735.866/PE, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 01.07.2005); (e) sobre a gratificação por liberalidade da empresa, paga por ocasião da extinção do contrato de trabalho (Precedentes: REsp 742.848/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 27.06.2005; REsp 644.840/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 01.07.2005); e (f) sobre horas-extras (Precedentes: REsp 626.482/RS, Rel. Min. Castro Meira, DJ 23.08.2005; REsp 678.471/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 15.08.2005; REsp 674.392/SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 06.06.2005).

2. In casu, as verbas recebidas pelos empregados, a título de 1/3 sobre férias gozadas são passíveis de incidência do imposto de renda ante sua natureza salarial.

(...)

10. Agravo regimental desprovido.

(AgRg no REsp 1039260/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/12/2008, DJe 15/12/2008)

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA **Ë IMPOSTO DE RENDA Ë ART. 43 DO CTN Ë VERBAS: NATUREZA INDENIZATÓRIA X NATUREZA REMUNERATÓRIA.**

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).

2. A jurisprudência desta Corte, a partir da análise do art. 43 do CTN, firmou entendimento de que estão sujeitos à tributação do imposto de renda, por não possuírem natureza indenizatória, as seguintes verbas:

a) "indenização especial" ou "gratificação" recebida pelo empregado quando da rescisão do contrato de trabalho por liberalidade do empregador;

b) verbas pagas a título de indenização por horas extras trabalhadas;

c) horas extras;

d) férias gozadas e respectivos terços constitucionais;

e) adicional noturno;

f) complementação temporária de proventos;

- g) décimo-terceiro salário;
 - h) gratificação de produtividade;
 - i) verba recebida a título de renúncia à estabilidade provisória decorrente de gravidez; e j) verba decorrente da renúncia da estabilidade sindical.
3. Diferentemente, o imposto de renda não incide sobre: a) APIP's (ausências permitidas por interesse particular) ou abono-assiduidade não gozados, convertidos em pecúnia;
- b) licença-prêmio não-gozada, convertida em pecúnia;
 - c) férias não-gozadas, indenizadas na vigência do contrato de trabalho e respectivos terços constitucionais;
 - d) férias não-gozadas, férias proporcionais e respectivos terços constitucionais, indenizadas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho;
 - e) abono pecuniário de férias;
 - f) juros moratórios oriundos de pagamento de verbas indenizatórias decorrentes de condenação em reclamatória trabalhista;
 - g) pagamento de indenização por rompimento do contrato de trabalho no período de estabilidade provisória (decorrente de imposição legal e não de liberalidade do empregador).
4. Hipótese dos autos em que se questiona a incidência do imposto de renda sobre verbas pagas pelo empregador em decorrência da renúncia do período de estabilidade provisória levada a termo pelo empregado no momento da rescisão do contrato de trabalho.
5. Embargos de divergência não providos.
(Pet 6.243/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/09/2008, DJe 13/10/2008)

Adotando idêntico posicionamento, assim já se manifestou o E. Tribunal Regional Federal da 1ª Região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PRESCRIÇÃO. LC 118/2005. ADICIONAL DE FÉRIAS. IMPOSTO DE RENDA. POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA.

(...)

3. **O imposto de renda somente pode incidir em proventos que configuram aumento de riqueza ou aumento patrimonial, estando isentas as parcelas indenizatórias, tais como férias e 1/3 (um terço) de férias não gozadas e convertidas em pecúnia, as quais se subsumem à inteligência das Súmulas 125 e 136, do Superior Tribunal de Justiça.**

4. Quando há normal fruição das férias, por parte do empregado, não há de se falar em natureza indenizatória do abono constitucional de terço de férias em função de possuir a mesma natureza jurídica das férias gozadas, como se acessório fosse.

5. **Os valores percebidos pelo empregado, a título de abono constitucional de terço de férias gozadas, constituem aquisição de disponibilidade econômica, e, via de consequência, sujeitam-se à incidência do imposto de renda.**

6. Não incide contribuição previdenciária sobre o abono constitucional de terço de férias, porquanto tais valores não se incorporam aos proventos de aposentadoria.

7. Remessa oficial a que se dá parcial provimento.
(REO 2006.31.00.000370-8/AP, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, DJ p.231 de 24/08/2007)

Portanto, a tese já foi reiteradamente enfrentada pelos Tribunais pátrios, os quais já decidiram, em todas as ocasiões, pela incidência do imposto de renda sobre o adicional de férias gozadas.

3 IMPRESTABILIDADE DOS PRECEDENTES JURISPRUDENCIAIS RELACIONADOS À INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Cumpre ainda destacar que é de costume confundir a presente matéria com a que diz respeito à incidência de contribuição previdenciária sobre o adicional de férias gozadas e não a imposto de renda, tributos com fatos geradores, bases de cálculo, alíquotas e etc, totalmente distintos um do outro.

Ademais, é necessário esclarecer que o Pretório Excelso (Supremo Tribunal Federal - STF), seguido pelo C. Superior Tribunal de Justiça, naquelas situações assim decidiu, por entender que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor para fins de aposentadoria devem sofrer a incidência da contribuição previdenciária, conforme ilustram os seguintes precedentes da E. Suprema Corte:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. INCIDÊNCIA SOBRE TERÇO CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. AGRAVO IMPROVIDO.

I - A orientação do Tribunal é no sentido de que as contribuições previdenciárias não podem incidir em parcelas indenizatórias ou que não incorporem a remuneração do servidor.

II - Agravo regimental improvido

(AI 712.880/MG, Rel. MINISTRO EROS GRAU, SEGUNDA TURMA, DJ 26/05/2009)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL E PREVIDENCIÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO (SÚMULAS 282 E 356 DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL). IMPOSSIBILIDADE DA INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE O TERÇO

CONSTITUCIONAL DE FÉRIAS. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

1. A matéria constitucional contida no recurso extraordinário não foi objeto de debate e exame prévios no Tribunal *a quo*. Tampouco foram opostos embargos de declaração, o que não viabiliza o extraordinário por ausência do necessário prequestionamento.

2. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que somente as parcelas que podem ser incorporadas à remuneração do servidor para fins de aposentadoria podem sofrer a incidência da contribuição previdenciária.

(AI 710.361/MG, Rel. MINISTRA CARMEN LÚCIA, PRIMEIRA TURMA, DJ 08/05/2009)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE AS HORAS EXTRAS E O TERÇO DE FÉRIAS. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES.

Esta Corte fixou entendimento no sentido que somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

Agravo Regimental a que se nega provimento.

(AgRg no AI 727.958/MG, Rel. MINISTRO EROS GRAU, SEGUNDA TURMA, DJ 27/02/2009)

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL INCIDENTE SOBRE O ABONO DE INCENTIVO À PARTICIPAÇÃO EM REUNIÕES PEDAGÓGICAS. IMPOSSIBILIDADE.

Somente as parcelas incorporáveis ao salário do servidor sofrem a incidência da contribuição previdenciária.

Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no RE 589.441/MG, rel. MINISTRO EROS GRAU, SEGUNDA TURMA, DJ 06/02/2009)

Tanto é que **no próprio julgamento da Petição nº 7296-PE pelo C. STJ**, a e. **Ministra Relatora Eliana Calmon** assim esclareceu em seu voto: *“Embora não se tenha decisão do pleno, demonstram os precedentes que as duas turmas da Corte Maior consigna o mesmo entendimento, o que me leva a propor o realinhamento da posição jurisprudencial desta Corte, adequando-se o STJ à jurisprudência do STF, no sentido de que a contribuição previdenciária não incide sobre o terço constitucional de férias, verba que detém natureza indenizatória por não se incorporar à remuneração do servidor para fins de aposentadoria”*

Nota-se que, para o caso de incidência da contribuição previdenciária, o adicional de férias gozadas somente foi caracterizado como verba de natureza

indenizatória por não se incorporar à remuneração do servidor para fins de aposentadoria.

Do mesmo modo consignou o Min. Relator Eros Grau, nos autos do AI-AgR (Agravo de Instrumento no Agravo Regimental) nº 727.958-MG, ao citar inúmeros precedentes, dentre eles aquele primeiro transcrito linhas acima.

4 INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE O ADICIONAL DE FÉRIAS GOZADAS

O Supremo Tribunal Federal já decidiu exatamente neste rumo, conforme demonstra a ementa do acórdão abaixo descrito, *in verbis*:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.11.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

I - Rendas e proventos de qualquer natureza: **o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.** C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43.

II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III. - R.E. conhecido e provido.
(RE 117887/SP. Pleno. Unânime. Min. CARLOS VELLOSO)

Com estes marcos limitadores, atribui-se ao legislador ordinário a liberdade de definir as situações em que o acréscimo patrimonial está presente e aquelas em que ele não se realiza. Trata-se de dar contornos precisos, aplicáveis e operacionais ao campo material de incidência previsto e demarcado pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional.

Identificado um ganho, um ingresso ou o “auferimento de algo”, nas palavras do Ministro Carlos Velloso, impõe-se, para escapar à tributação, caracterizá-lo:

(a) como um falso acréscimo patrimonial ou;

(b) como beneficiário de imunidade ou isenção.

O falso ou aparente acréscimo patrimonial, refratário à incidência do Imposto de Renda, pressupõe uma mutação patrimonial meramente qualitativa. Para reparar a perda de parte do patrimônio, ingressa neste mesmo patrimônio um bem distinto, na natureza ou qualidade, mas de mesmo valor. Portanto, fica afastada a idéia de acréscimo patrimonial em sentido próprio ou estrito. A indenização é o exemplo por excelência do “falso acréscimo patrimonial”. Para reparar o dano causado, a perda experimentada, entrega-se, normalmente em dinheiro, em moeda de curso forçado, em pecúnia, uma recomposição patrimonial.

Ademais, existem verdadeiros acréscimos patrimoniais não tributados porque alcançados por disposição constitucional ou legal exonerativa. No primeiro caso, temos as imunidades tributárias. Para os últimos, temos as isenções previstas na legislação infraconstitucional de regência.

Não há como prosperar, no entanto, nenhuma tese de não incidência do Imposto de Renda sobre o adicional de férias gozadas, pois não se trata de um “falso acréscimo patrimonial” e, tampouco, de uma espécie de reparação de direito suprimido do patrimônio do trabalhador. Trata-se de verba com natureza evidentemente remuneratória, na medida em que acresce ao patrimônio ileso do indivíduo

De fato, é impossível reconhecer a natureza indenizatória do adicional de férias gozadas, já que este não se destina a ressarcir o servidor por gastos realizados em razão de sua função. A natureza indenizatória de determinada parcela da remuneração somente poderá ser verificada quando existir recomposição do *status quo ante*, ou seja, quando uma situação jurídica já estabelecida não foi devidamente fruída por fatos alheios à vontade de seu titular, causando a perda efetiva do direito pleiteado.

Ora, caso fosse possível considerá-la como verba indenizatória, caberia questionar: essa *pseudo* indenização teria qual fato gerador? Justificar-se-ia em virtude de qual prejuízo, dano ou dispêndio pessoal excepcional do empregado? **Efetivamente,**

não há resposta para tais perguntas, pois não se tratar de, por exemplo, ressarcimento de alimentos, diárias, combustível, auxílio-transporte etc.

O próprio texto da Constituição da República, ao estatuir tal direito social, estendido aos servidores ocupantes de cargos públicos, como consta do § 3º do art. 39, da Carta Magna já deixa claro tratar-se de **verba adicional do salário ordinário**.

Como adicional que é, guarda a mesma natureza daquilo a que foi adicionado, até mesmo por compreensão etimológica do termo. Vejamos o texto do preceito constitucional:

Art. 7º (...)

XVII- gozo de férias **remuneradas** com, pelo menos, um terço **a mais** do que o **salário normal**.

Por outro lado, ainda que se entenda que o abono de permanência seja uma verba de caráter indenizatório, **o que se admite apenas para argumentação**, nem toda verba com essa natureza é isenta do Imposto de Renda, conforme já decidiu o colendo Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO. GRATIFICAÇÃO A TÍTULO ESPONTÂNEO. FÉRIAS PROPORCIONAIS. ADICIONAL DE 1/3 SOBRE FÉRIAS. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. **DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES** (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR).

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos in natura, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.

3. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere.

Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a

perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. **Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).**

4. A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99.

(...)

7. Recurso especial parcialmente provido” (STJ - SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA; Classe: RESP - RECURSO ESPECIAL - 644840; Processo: 200400289239; UF: SC; Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA; Data da decisão: 21/06/2005; Documento: STJ000622571; Fonte DJ DATA:01/07/2005 PÁGINA:390; Relator(a) TEORI ALBINO ZAVASCKI;Decisão: Unânime)

De fato, a natureza jurídica das indenizações não é uma, existindo, na verdade, duas espécies de indenização, a indenização-reposição e a indenização-compensação, com conseqüências jurídicas diversas.

Para Silvio Rodrigues¹, indenizar significa ressarcir um prejuízo, um dano experimentado pela vítima. É essa noção de indenização enquanto ressarcimento de um dano que, analisada sem maior reflexão, leva ao equivocado entendimento de que toda indenização apenas restabelece o patrimônio, pelo que não seria tributada pelo imposto de renda.

Não se pode perder de vista que o dano ressarcido pela indenização pode ser, efetivamente, um dano material que cause decréscimo do patrimônio (dano emergente), ou pode ser um dano material que não cause subtração patrimonial, mas, apenas, a perda da oportunidade de aumentá-lo (lucros cessantes), ou, mesmo, pode ser um dano a um direito personalíssimo, sem qualquer repercussão no patrimônio (danos morais).

¹ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. São Paulo: Saraiva, 1998, p.185.

Assim, o pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza um dano causado ao patrimônio material, o chamado dano emergente, o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida, não havendo, portanto, um aumento no patrimônio. Todavia, ocorre inegável acréscimo patrimonial quando a indenização por dano material se destina a compensar o ganho que deixou de ser auferido, os denominados lucros cessantes.

A exclusão da tributação das verbas indenizatórias decorre, portanto, não da sua eventual denominação “indenizatória” prevista em lei, contrato ou sentença, afinal tal locução não foi agregada à descrição da hipótese de incidência.

O que importa, em verdade, é a aferição de que, no caso concreto, esta ou aquela determinada rubrica representa acréscimo patrimonial.

5 PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

Dos três princípios constitucionais relativos ao imposto questionado - generalidade, universalidade e progressividade (art. 153, III e § 2º, I da CF) - urge salientar a importância do segundo (**universalidade**) para o desate do tema aqui discutido.

De fato, por tal princípio se entende a ordem constitucional para que sejam submetidas à incidência do imposto de renda todas as rendas e proventos de qualquer natureza, independentemente da denominação que se dê aos mesmos.

Nesse sentido, são valiosos os ensinamentos de Alexandre Barros Castro (*op. cit.*):

Este princípio amolda-se por completo à sistemática do IR, daí a previsão constitucional, na medida em que a fragmentação das rendas ou proventos auferidos poderia ensejar tributação quando, em verdade, sua somatória num dado período de tempo, ao revés, poderia resultar em decréscimo patrimonial. Portanto, por este princípio, o que temos é a vedação a eventual consideração de coisas ou patrimônios como se fossem distintos. Há que considerá-los ante esta garantia, em sua universalidade, a fim de

apurá-los num dado intervalo de tempo, como se um rendimento só fossem, pois de fato o são por força do disposto no Texto Mor.

Não seria demais lembrar que o conceito de renda e proventos foi introduzido por lei complementar (Código Tributário Nacional) que, exercendo seu desiderato de regulamentar a Constituição, fixou o conceito de renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, restando a definição de proventos por exclusão, ou seja, todos os demais acréscimos que não se enquadrarem como produzidos pelo capital, pelo trabalho, ou pela conjugação de ambos (art. 146, III, a da CF c/c art. 43 do CTN).

Desta forma, trazendo esses conceitos para o caso em pauta, tem-se que o adicional de férias gozadas constitui verba remuneratória fruto do trabalho do empregado. Qualquer linha de pensamento em sentido contrário expressa evidente afronta ao princípio da universalidade, basilar do Sistema Tributário Nacional.

6 INTERPRETAÇÃO LITERAL E RESTRITIVA DAS ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS:

Não se pode perder de vista, também, o fato de que, nos termos do artigo 111, inciso II, do Código Tributário Nacional, a legislação que disponha sobre isenção deve ser interpretada literal e restritivamente, *in verbis*:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:
(...)
II – outorga de isenção;

Acerca do tema, a jurisprudência pátria já se manifestou, à exaustão, conforme ilustra o v. acórdão abaixo ementado, *ipsis litteris*:

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. (...) EXTENSÃO DE ISENÇÃO (...).
O Superior Tribunal de Justiça, assim como o STF, já decidiram que a isenção tributária revela conveniência política, insuscetível, neste aspecto, de controle do Poder Judiciário, na concretização de interesses econômicos e sociais, estimulando e beneficiando determinadas situações merecedoras de tratamento privilegiado. Além disso, a extensão do benefício fiscal a situações não abrangidas pela norma, criando direito estranho à previsão legal e atribuindo à norma supostamente

inconstitucional vigor maior, desrespeita a exegese do artigo 111, II, do CTN.”
(TRF/4ª Região – MAS nº 97.04.57940-3/SC, rel. Desora. Fed. Tânia Escobar, março/2000)

Portanto, para haver isenção, é necessário o cumprimento expresso da legislação que a concede, não se permitindo qualquer interpretação extensiva das condições e requisitos ali especificados.

7 DA MATÉRIA RELACIONADA À PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR 118/2005

Na remota hipótese em que, em eventual Ação Judicial, o Poder Judiciário venha a entender pela não incidência da tributação ora analisada, não há como afastar a prescrição do direito à eventual restituição de valores recolhidos no período anterior ao quinquênio que antecede ao ajuizamento da demanda judicial.

Assim se afirma, pois mesmo no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo prescricional previsto no CTN é de cinco anos contados da extinção do crédito tributário. **E isto tanto antes como após a edição da Lei Complementar nº 118/2005.**

Mesmo antes da entrada em vigor da citada LC, a legislação de regência já se mostrava cristalina ao fixar o **prazo quinquenal** para a prescrição das ações de repetição do indébito tributário. Nesse sentido, fixava o Código Tributário Nacional, com os nossos grifos:

Art.165 - O sujeito passivo tem **direito**, independentemente de prévio protesto, **à restituição total ou parcial do tributo**, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do art.162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou **pagamento** espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

Art.168 - O direito de pleitear a restituição **extingue-se** com o decurso do **prazo de 5 (cinco) anos**, contados:

I - nas hipóteses dos incisos I e II do art.165, da data da **extinção do crédito tributário**;

Art. 156 - **Extinguem o crédito tributário:**

I - o **pagamento**;

Art. 150 - O **lançamento por homologação**, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O **pagamento antecipado** pelo obrigado nos termos deste artigo **extingue o crédito**, sob **condição resolutória** da ulterior **homologação do lançamento**.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os **atos ou negócios jurídicos condicionais** reputam-se **perfeitos e acabados**:

(...)

II – sendo **resolutória a condição**, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Do cenário jurídico-positivo antes reproduzido, anterior à LC nº 118/05, extraem-se as seguintes normas:

- (1) o direito à restituição do indébito, no caso de **pagamento** de tributo indevido (CTN 165, I);
- (2) que o direito à restituição do indébito **extingue-se** em **cinco anos**, contados da **extinção do crédito tributário** (CTN 168, I);
- (3) que o crédito tributário **extingue-se** com o **pagamento** (CTN 156, I);
- (4) que, também nos casos de **lançamento por homologação**, o **pagamento antecipado extingue o crédito**, ainda que sob **condição resolutória**, de ulterior homologação, **que sempre ocorrerá, expressa ou tacitamente** (CTN 150, § 1º);
- (5) havendo **condição resolutória**, para efeitos do Código Tributário Nacional, os **atos ou negócios jurídicos condicionais** reputam-se **perfeitos e acabados desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio**, isto é, no caso em tela, **desde o pagamento antecipado** (CTN 117, II).

Assim, mesmo antes dos esclarecimentos normativos trazidos pela Lei Complementar (LC) nº 118/2005, a matéria atinente à restituição do indébito tributário e do seu prazo prescricional já se encontrava inteiramente regulada no bojo do Código Tributário Nacional. E é de clareza ofuscante que esse direito sempre se extinguiu em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário. Por sua vez, o crédito tributário se

extingue com o pagamento, ainda que antecipado e sob condição resolutória, mesmo na sistemática do lançamento por homologação.

Com a edição e vigência da Lei Complementar nº 118/05, o cenário não passou a ser outro, pois esse diploma apenas veio fixar, positivamente, a correta aplicação daquelas regras do CTN, **em virtude dos entendimentos judiciais distorcidos em que laboravam determinadas autoridades.**

Preceituou a LC nº 118/05, como os nossos grifos:

Art. 3º Para efeito de **interpretação do inciso I do art. 168** da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a **extinção do crédito tributário** ocorre, no caso de **tributo sujeito a lançamento por homologação**, no momento do **pagamento antecipado** de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao **art. 3º**, o disposto **no art. 106, inciso I**, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.

Por sua vez, a norma referenciada do CTN assim dispunha:

Art. 106. A **lei aplica-se a ato ou fato pretérito**:

I - em qualquer caso, quando seja **expressamente interpretativa**, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

Assim, como se pode perceber, **nada foi modificado**, pois a exegese do artigo 3º da LC 118/2005 pode ser sintetizada do seguinte modo: o direito à restituição do indébito a que alude o CTN, artigo 165, I, **extingue-se em cinco anos**, contados da **extinção do crédito tributário**, sendo certo que essa extinção, ainda quando se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, ocorre no momento do **pagamento antecipado**, de que trata o CTN, artigo 150, § 1º.

Convém notar que essa interpretação **em nada difere daquela já propiciada pela legislação de regência do direito à restituição do indébito e sua prescrição**, de que cuidam os artigos do CTN anteriormente transcritos e comentados, e **existentes no ordenamento jurídico muito antes da edição da Lei Complementar 118/2005.**

Portanto, não houve qualquer inovação no mundo jurídico com a edição de tais normas da LC nº 118/05. E justamente por isso é que a norma extraída do seu artigo 4º é legítima e perfeitamente sintonizada com o ordenamento jurídico, pois atribuiu efeitos retroativos a regra de índole claramente interpretativa.

Não há qualquer prejuízo a tal entendimento o fato de a definição da interpretação laborada pela LC nº 118/05 não combinar com posicionamentos judiciais firmados à época do início da sua vigência, pois isto não quer significar que tenha havido inovação normativa. Como já dito, o regramento positivado permaneceu o mesmo, pois aquela lei apenas veio a fixar, a esclarecer, o que já era literalmente evidente e que estava sendo distorcido.

8 CONCLUSÃO

Não há como prosperar, no entanto, nenhuma tese de não incidência do Imposto de Renda sobre o adicional de férias gozadas, pois não se trata de um “falso acréscimo patrimonial” e, tampouco, de uma espécie de reparação de direito suprimido do patrimônio do trabalhador. Trata-se de verba com natureza evidentemente remuneratória, na medida em que acresce ao patrimônio ileso do indivíduo

De fato, é impossível reconhecer a natureza indenizatória do adicional de férias gozadas, já que este não se destina a ressarcir o servidor por gastos realizados em razão de sua função. A natureza indenizatória de determinada parcela da remuneração somente poderá ser verificada quando existir recomposição do *status quo ante*, ou seja, quando uma situação jurídica já estabelecida não foi devidamente fruída por fatos alheios à vontade de seu titular, causando a perda efetiva do direito pleiteado.

Desta forma, trazendo esses conceitos para o caso em pauta, tem-se que o adicional de férias gozadas constitui verba remuneratória fruto do trabalho do empregado. Qualquer linha de pensamento em sentido contrário expressa evidente afronta ao princípio da universalidade, basilar do Sistema Tributário Nacional.

REFERÊNCIAS:

MELO, João Luiz de Sá. *Imposto de Renda Pessoa Física, a distância entre o ideal de arrecadação justa e A realidade que fere os direitos fundamentais do cidadão*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 14 jun. 2012. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.37521&seo=1>>. Acesso em: 07 jan. 2014.

RODRIGUES, Cristiano Alves. *O direito dos servidores públicos à não-incidência de imposto de renda sobre o terço constitucional de férias*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 27 ago. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.44941&seo=1>>. Acesso em: 07 jan. 2014.

PEREIRA, Carlos André Studart. *Da inconstitucionalidade da retenção de imposto de renda sobre o adicional do terço de férias*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 09 dez. 2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.46135&seo=1>>. Acesso em: 07 jan. 2014.

SÁ, Luiz Ricardo de Azeredo. *Não incidência de contribuições previdenciárias sobre o adicional de horas extras - natureza indenizatória do adicional de horas extras*. Conteudo Juridico, Brasília-DF: 30 maio 2011. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/?artigos&ver=2.32292&seo=1>>. Acesso em: 07 jan. 2014.

BRASIL, Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 05/10/1988. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 07 de Janeiro de 2013.

BRASIL, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em 07 de Janeiro de 2014.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 1998, p.185.

