

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS- IBET
Curso de Especialização em Direito Tributário

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NO 1/3 CONSTITUCIONAL DAS FÉRIAS

RAPHAELA TEREZA LIRA ALENCAR CALHEIROS

Maceió- AL

2016

RAPHAELA TEREZA LIRA ALENCAR CALHEIROS

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NO 1/3 CONSTITUCIONAL DAS FÉRIAS

Trabalho apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como pré-requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário.

Maceió-AL

2016

RAPHAELA TEREZA LIRA ALENCAR CALHEIROS

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NO 1/3 CONSTITUCIONAL

Monografia apresentada ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET), do Curso de Especialização em Direito Tributário, como pré-requisito para obtenção de Certificado de Conclusão de Curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito Tributário.

Maceió/AL, ____ de _____ de 2016.

Banca Examinadora

RESUMO

Este estudo aborda a questão da incidência do Imposto de Renda (IR) sobre o terço constitucional das férias. A formulação do problema de investigação partiu das características do terço constitucional e da análise sobre o significado do critério material da regra-matriz de incidência tributária do IR. Objetiva-se, como resultado, através de uma análise minuciosa da doutrina e da jurisprudência sobre o tema, desconstruir o mito de que a classificação da natureza jurídica da verba, se remuneratória ou indenizatória, é condição necessária e suficiente para incidência do IR e chegar a conclusão de que as diversas possibilidades de incidência do referido imposto devem ser verificadas a partir da ocorrência de acréscimo patrimonial, que é o seu fato gerador. Busca-se também afastar o argumento de que toda e qualquer verba indenizatória não sofre incidência do IR, a partir da demonstração de que tais verbas se sujeitam a dois regimes jurídicos distintos, o da indenização-reposição e o da indenização-compensação.

Palavras-chave: Imposto de Renda. Acréscimo Patrimonial. Terço constitucional de férias.

ABSTRACT

This study explains the issue of incidence of Income Tax on the constitutional right of a one third appropriation of vacation payment that the workers receive as an indemnity. The formulation of the problem emerged from the characteristics of the Constitutional third payment of the vacation and the analysis about the meaning of the material standard of the matrix rule of tax incidence of Income Tax on that Constitutional third. The main point of this these, as a result of an analysis, through the doctrine and jurisprudence about the theme, is to rebuild the myth that the classification of the legal nature of the appropriation is remuneration or indemnifying, so it is the necessary condition and enough to the incidence of the Income Tax and conclude that there are many possibilities of incidence of the tax that has to be analyzed through the patrimonial increase, that is the generation fact. This study also seek to put away the argument that any or every indemnifying appropriation does not have the incidence of the Income Tax. This is going to be demonstrated with the two different legal regime: the replacement-indemnifying and the compensation-indemnifying.

Key-words: Income Tax. Patrimonial Increase. Constitutional One Third Appropriation of Vacation payment.

LISTA DE ABREVIATURAS

Art.- Artigo

CF- Constituição Federal

CLT- Consolidação das Leis do Trabalho

CTN- Código Tributário Nacional

IR- Imposto de Renda

Rel.- Relator

REsp- Recurso Especial

RMIT- Regra-matriz de Incidência Tributária

STF- Supremo Tribunal Federal

STJ- Superior Tribunal de Justiça

TST- Tribunal Superior do Trabalho

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1: 1/3 Constitucional: Definição, Características, Natureza Jurídica e Previsão Legal.....	9
1.1 Definição e Características do 1/3 Constitucional.....	9
1.2 Natureza Jurídica: Caráter indenizatório para o trabalhador ou aspecto salarial?.....	10
1.3 Previsão Legal do 1/3 Constitucional.....	11
CAPÍTULO 2: O Imposto de Renda na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional	13
2.1 A regra-matriz de incidência tributária do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas	13
2.2 A Hipótese de Incidência do Imposto de Renda no Código Tributário Nacional	14
2.3 O conceito de Renda.....	14
2.3.1 O conceito de Renda na Constituição Federal	16
2.4 A Noção de Acréscimo Patrimonial e sua Relevância para a Hipótese de Incidência do Imposto de Renda.....	17
2.4.1 A Noção de Acréscimo Patrimonial e sua Relevância para a Hipótese de Incidência do Imposto de Renda: Visões da Doutrina	18
2.4.2 A Noção de Acréscimo Patrimonial e sua Relevância para a Hipótese de Incidência do Imposto de Renda : Visões da Jurisprudência	19
2.5 Incidência do Imposto de Renda sobre Verbas de Natureza Indenizatória	20
CAPÍTULO 3: A Incidência do Imposto de Renda no 1/3 Constitucional.....	23
3.1 Entendimento do Supremo Tribunal Federal	23
3.2 Entendimento do Superior Tribunal de Justiça: Informativo nº 573 do STJ	23
3.3 Visão da Doutrina	25
3.4 Visão Jurisprudencial.....	25
3.5 Análise Crítica.....	26
CONCLUSÃO.....	28
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	30

INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 inova ao determinar um acréscimo na remuneração do período de férias, com, pelo menos, um terço a mais do que o normal. Tal direito integra os chamados direitos sociais e visam garantir uma existência humana mais digna, na medida em que reduzem as desigualdades sociais existentes. É irrenunciável por parte do trabalhador e decorre da fruição normal da relação jurídica entre empregador e empregado. Atinge, pois, toda relação jurídica de trabalho.

Em que pesem as inúmeras possibilidades fático-jurídicas de incidência do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) e sua relevância para o Direito Tributário, é impressionante como a doutrina e jurisprudência tratam o tema com superficialidade, gerando uma certa resistência em reconhecer a importância de seu fato gerador. Nos dizeres de Paulo Barros de Carvalho:

[...] quanto ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, talvez pela complexidade do seu regime de incidência, ou pelo número às vezes até extravagante dos enunciados prescritivos que integram sua estrutura, a verdade é que a exação tem espantado os especialistas, afastando-os de um contato mais direto e radical com tão nobre forma de imposição tributária.¹

O exemplo do terço constitucional para tratar da incidência do IR comprova o quanto doutrinadores e a jurisprudência sobre o tema fazem com que a decisão sobre a incidência deste dependa da classificação da natureza jurídica da verba, fazendo com que a falta de clareza quanto à natureza jurídica do terço constitucional aumente a controvérsia sobre a incidência do IR.

Nesse contexto, o presente trabalho encontra-se dividido em três capítulos. No primeiro capítulo, tratou-se da definição, das características, da natureza jurídica e da previsão legal do texto constitucional, mostrando que esse acréscimo na remuneração durante o período das férias é devido tanto quando as férias são gozadas como quando são indenizadas.

O segundo capítulo aborda aspectos do Imposto de Renda (IR), seus aspectos constitucionais, as determinações do CTN relacionadas ao referido imposto e a constituição de sua regra-matriz, enfatizando o significado dos termos- verbo e complemento- que compõe seu critério material. Trata, ainda, da controvérsia acerca da possibilidade de incidência do IR sobre as verbas indenizatórias, alertando para os regimes jurídicos referentes à tributação da indenização-reposição e da indenização-compensação.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008.

No terceiro e último capítulo, tem lugar uma investigação sobre a incidência do IR sobre o terço constitucional, a partir de uma exposição sobre o posicionamento da doutrina e da jurisprudência, sem esquecer os posicionamentos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça. Finalmente, mediante uma análise crítica sobre o tema, tenta-se demonstrar que a definição da natureza jurídica de uma verba não é condição necessária para a verificação da incidência do IR.

É emergencial a necessidade de desmistificar o argumento de que o IR só incide em verbas remuneratórias, afastando de sua incidência toda e qualquer parcela pecuniária de natureza indenizatória. O presente trabalho, a partir da exemplificação do terço constitucional e da investigação sobre o real sentido do critério material da regra-matriz de incidência tributária do IR, visa demonstrar que o entendimento correto sobre a incidência ou não do referido imposto diante das inúmeras possibilidades fáticas deve ser analisado a partir de seu fato gerador.

CAPÍTULO 1: 1/3 Constitucional: Definição, Características, Natureza Jurídica e Previsão Legal

1.1 Definição e Características do 1/3 Constitucional.

O aumento da remuneração recebida pelo trabalhador no período das férias é um direito social previsto constitucionalmente. Essa categoria de direitos, que abrange além do direito ao trabalho, os direitos à educação, à saúde, à moradia entre outros, constituem a segunda geração de direitos fundamentais e encontram-se ligados à ideia de igualdade material, pois objetivam garantir uma existência humana digna, na medida em que reduzem as desigualdades sociais existentes.

Os direitos sociais são classificados como direitos prestacionais ou de promoção, pois exigem, para sua concretização, prestações positivas por parte do Estado. Neste ponto, vale o esclarecimento de Andreas Krell, no sentido de confirmar a eficácia positiva dos direitos sociais, superando os argumentos contrários:

[...] em geral, está crescendo o grupo daqueles que consideram os princípios constitucionais e as normas sobre direitos sociais como fonte de direitos e obrigações e admitem a intervenção do Judiciário em caso de omissões inconstitucionais.²

A complexidade que envolve os direitos sociais e sua efetividade exige uma análise criteriosa desses direitos, já que visam proteger os hipossuficientes e os mais fragilizados, procurando soluções de acordo com o princípio norteador da máxima efetividade.

Com efeito, o terço constitucional das férias permite ao trabalhador oportunidade de usufruir de momentos de lazer e prazer durante seu período de descanso, tão necessários à recomposição de seu equilíbrio físico e mental. Esse acréscimo de, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal possibilita ao trabalhador o desenvolvimento de atividades diferentes das que exerce em seu cotidiano. Vale lembrar que o direito ao terço a mais de férias é devido a todos aqueles que gozarem de férias, a partir da vigência da CF de 1988. Assim, independente de o período aquisitivo ter vencido na vigência de lei anterior, todo empregado que gozar de férias a partir da Carta Maior de 1988 terá direito a esse acréscimo de um terço na remuneração das férias.

² KRELL, Andreas Joachim. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Safe, 2002.

Não há dúvida de que o mandamento constitucional contido no inciso em questão possui aplicação imediata, não dependendo de qualquer outra regulamentação. Para tanto, não importa o salário do momento em que foram adquiridas essas mesmas férias, e sim a remuneração recebida no período em que as mesmas são concedidas.

Neste ponto, faz-se importante comparar a determinação do art. 7º, XVII, da CF com o que prevê o art. 143 da CLT, a saber: “Art. 143. É facultado ao empregado converter 1/3 (um terço) do período de férias a que tiver direito em abono pecuniário, no valor da remuneração que lhe seria devida nos dias correspondentes”. Ambos são compatíveis e não devem ser confundidos: o primeiro diz respeito a um pagamento maior no período de férias, enquanto que o segundo é a conversão do período de férias em pecúnia. Persiste, assim, o direito ao abono previsto pela CLT, sendo uma opção para o trabalhador, cumulativamente com o direito ao terço determinado na Constituição e o pagamento do abono pecuniário deve ser calculado sobre a remuneração das férias já acrescidas de 1/3.

Desse modo, por determinação da Constituição, independente do empregado converter parte de seu período de descanso em pecúnia ou de gozar desse período integralmente, irá receber remuneração nas férias de, no mínimo, 1/3 a mais. Isso porque o abono constitucional incide sobre o período total de férias a que faz jus o empregado.

Já nos casos de término do contrato de trabalho, o empregado terá direito ao terço constitucional de férias nos casos de férias vencidas ou proporcionais. Se assim não fosse, como forma de se livrar do não pagamento, seriam estimuladas dispensas próximo ao final do período concessivo ou às vésperas de sua aquisição.

No caso de licença remunerada, o terço é devido, pois, no caso contrário, o empregador poderia conceder a licença remunerada somente para se livrar do pagamento do terço. O terço é devido também nas férias pagas em dobro, nas férias coletivas, não se desvirtuando de sua finalidade.

1.2 Natureza Jurídica: Caráter indenizatório para o trabalhador ou aspecto salarial?

Sobre a natureza jurídica do terço constitucional de férias, ao diferenciá-lo da conversão de um terço do período de férias a que tem direito o empregado, prevista pelo art. 143 da CLT, tem-se como valioso o esclarecimento de Pedro Paulo T. Manus:

Já a natureza deste abono do inciso XVII é diversa daquela do art. 143 da CLT, pois aqui o art. 144 do mesmo texto ordinário é expresso sobre a não-incidência de encargos trabalhistas e previdenciários. Já a Constituição fala expressamente em

remuneração em valor superior, o que significa dar natureza salarial ao abono, de forma exatamente oposta à que fez o legislador ordinário.³

Em sentido contrário, o Supremo Tribunal Federal, com base em jurisprudência sobre contribuição previdenciária e adicional de férias e horas extras, reconhece a natureza compensatória/ indenizatória do terço constitucional de férias.

O Superior Tribunal de Justiça, para uniformizar seu entendimento com o do STF, entende que as contribuições previdenciárias, para fins de aposentadoria, não incidem sobre o adicional de férias, sem definir a natureza jurídica da parcela.

Ocorre que a falta de clareza quanto à natureza do terço constitucional, possuindo entendimento no sentido de reconhecer sua natureza remuneratória, em virtude do enunciado expresso no art. 7º, XVII, da CF, em contraposição ao posicionamento da Suprema Corte em considerar que, para fins de não incidência de contribuição previdenciária, o terço constitucional não é incorporado à remuneração do servidor para fins de aposentadoria e é considerado, portanto, como verba indenizatória, contribui para a controvérsia sobre a sujeição dessa verba à incidência do IR, principalmente no tocante ao terço constitucional das férias indenizadas.

Isso porque paira na jurisprudência e na doutrina um pensamento comum de analisar a incidência do IR de acordo com a natureza da verba, ignorando que a verificação deve ser feita de acordo com a efetiva ocorrência de seu fato gerador, que é o acréscimo patrimonial.

Outro fato que dificulta a definição sobre a incidência do IR e o acréscimo constitucional referente às férias é o pensamento de que toda e qualquer verba indenizatória encontra-se isenta da incidência do referido imposto. A desconstrução desses argumentos mostra-se necessária.

1.3 Previsão Legal do 1/3 Constitucional

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 7º, VII, determina:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:
XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

³ MANUS, Pedro Paulo T. Direito do Trabalho. São Paulo: Atlas S.A, 2003.

Sabe-se que as férias do empregado são remuneradas e que a CF inovou quanto a essa remuneração, determinando que o empregado tem direito a um terço a mais do que o salário normal. Com o objetivo de proporcionar recursos financeiros para que o trabalhador possa gozar de suas férias, esse direito integra o rol dos direitos sociais, sendo irrenunciável por parte do obreiro. Assim, mesmo que este renuncie ao direito ao terço constitucional, isso não terá validade alguma.

Importante ressaltar a diretriz norteadora dos direitos sociais, que é o princípio da máxima efetividade, também determinado constitucionalmente:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

§ 1º As normas definidoras dos direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.

Apesar de a CF de 1988 ter trazido alteração quanto ao valor da remuneração de férias a que tem direito o trabalhador, o legislador infraconstitucional não fez alteração no capítulo da CLT que trata das férias, continuando em vigor os artigos da CLT que não conflitam com o inciso XVII, do art. 7º, da CF. Pelo art. 142 da CLT fica determinado que: “O empregado perceberá, durante as férias, a remuneração que lhe for devida na data da sua concessão.”

O TST, em súmula referente ao assunto, afirma que o terço se estende para as férias indenizadas, seja elas proporcionais ou integrais, a saber:

Súmula 328/TST- Férias. Terço constitucional. Pagamento na vigência da CF/88, art. 7º, XVII. O pagamento das férias, integrais ou proporcionais, gozadas ou não, na vigência da CF/88, sujeita-se ao acréscimo do terço previsto em seu art. 7º, XVII.

Assim, embora haja uma certa complexidade nos direitos que tratam das férias e de sua remuneração, a determinação constitucional do terço a mais é inquestionável.

CAPÍTULO 2: O Imposto de Renda na Constituição Federal e no Código Tributário Nacional

2.1 A regra-matriz de incidência tributária do Imposto de Renda sobre Pessoas Físicas

Antes de compor a regra-matriz de incidência tributária (RMIT) do imposto de renda (IR) sobre pessoas físicas, faz-se necessário delinear os contornos do que seja uma regra-matriz de incidência tributária, cuja integridade é formada pela junção da hipótese e do consequente.

Nesta linha de pensamento, observa-se que nas normas jurídicas haverá sempre uma hipótese a qual trará a previsão de um fato, ao passo que o consequente é justamente os efeitos jurídicos de tal fato. Destarte, para se valer da junção desses elementos (hipótese e consequente), tem-se o conectivo do dever-ser, de modo que, uma vez realizado o fato previsto na hipótese e relatado em linguagem competente para o Direito, instaurar-se-á o efeito previsto no consequente. Assim, quanto a RMIT/as RMITs do imposto sobre a renda, cabe analisar a norma que institui o mencionado tributo. No mais, cabe fazer uma apertada análise nos critério que compõe a RMIT.

Pois bem, trazendo para a seara tributária, conclui-se que a regra-matriz de incidência tributária é uma norma de conduta voltada para a relação do Estado com os administrados, de modo que, se concretizados os fatos descritos na hipótese e devidamente relatados, vê-se por consequência uma obrigação patrimonial.

No que diz respeito ao imposto de renda sobre as pessoas físicas, teremos os seguintes elementos que comporão a sua RMIT: no campo da hipótese, apresentar-se-á o critério material como a aquisição de disponibilidade econômica jurídica de renda e/ou proventos de qualquer natureza. Ademais, o critério temporal consistirá no momento em que se pode verificar o acréscimo patrimonial da pessoa física, qual seja 31 de dezembro de cada ano. Encerrando a hipótese, temos o critério espacial, que será o território nacional, tanto para residentes como não residentes, bem como qualquer outro território (exterior) em que uma pessoa residente e domiciliada no Brasil realize o citado critério material, desde que a ausência desta não seja superior a 183 dias.

Em outro compasso, tem-se os elementos do consequente. No critério pessoal, figurará como sujeito ativo a União, vez que é um tributo federal, enquanto que no sujeito passivo teremos tanto o contribuinte como o responsável. O contribuinte será a pessoa física que adquire renda ou proventos, já o responsável é o terceiro designado por lei para reter e

recolher o IR, trata-se do IR Fonte. Quanto ao critério quantitativo, a alíquota apresenta-se progressivamente de acordo com o montante da renda, variando de 15% a 27,5%. Por sua vez, a base de cálculo será os rendimentos da pessoa física com seus devidos abatimentos, a exemplo das deduções dos dependentes e das despesas necessárias para obtenção dos mencionados rendimentos.

2.2 A Hipótese de Incidência do Imposto de Renda no Código Tributário Nacional

O critério material no IR ou hipótese de incidência seria auferir renda, sendo esta, para o direito brasileiro, o acréscimo do patrimônio líquido, sendo considerado lucro tributável o acréscimo líquido verificado no patrimônio do contribuinte (sujeito passivo) .

Nesse diapasão, preconiza o artigo 43 do CTN:

Art. 43- O imposto de renda e qualquer proveitos terá como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II- de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no item anterior.

Assim, o critério material seria as auferir renda e proventos. Seria, portanto, uma análise de entrada e saída patrimonial, em um determinado exercício/lapso de tempo, o critério temporal. Este se inicia todo dia 1º.01, que seria o marco inicial, e finaliza dia 31.12, que seria o marco final.

Os casos em que não há acréscimo patrimonial, mas sim uma recomposição a título de reparar os valores desembolsados pelo contribuinte ou no tocante às verbas indenizatórias, as quais visam restituir valores gastos ao longo da prestação de serviços, não se enquadram ao critério material, tendo em vista que decorrem de mera recomposição patrimonial por um prejuízo anteriormente suportado pelo sujeito, devendo retornar ao status quo ante.

Diante do que foi exposto, como a hipótese de incidência do IR é “auferir renda”, faz-se necessário entender o seu significado.

2.3 O conceito de Renda

Como diversos outros termos, “renda e proventos” não fogem à regra de ter diversas acepções. Assim sendo, inúmeros são os autores e obras que procuram esmiuçar os conceitos

de tais institutos, seja sob o prisma jurídico, a exemplo de previsões constantes da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional, seja sob qualquer outra ótica, como é o caso da teoria econômica que “visualiza a renda como riqueza nova derivada de fonte produtiva”.

Não obstante às diversas acepções tratadas pelos juristas, vale ressaltar àquelas trazidas pela CF/88 e pelo CTN – mais especificamente art. 153, III e art. 43, respectivamente -, vez que indispensáveis ao tratamento jurídico-tributário do Imposto em questão.

Inicialmente, pode-se afirmar que renda seria o produto do capital, do trabalho ou de ambos. Os proventos seriam de qualquer natureza, sendo entendido como acréscimo patrimonial não compreendidos como renda. Como se vislumbra, conceito muito subjetivo e englobante. Primeiro, esclarece-se que renda como proventos significarão sempre acréscimo patrimonial. Diferenciando-os, pode-se afirmar que a renda é o produto do capital e/ou do trabalho, enquanto que os proventos de qualquer natureza se referirão aos demais acréscimos patrimoniais que não se enquadram no conceito de renda.

Neste assunto, mostra-se relevante trazer as lições do autor Hugo de Brito Machado:

Quando afirmamos que o conceito de renda envolve acréscimo patrimonial, como o conceito de proventos também envolve acréscimo patrimonial, não queremos dizer que escape à tributação a renda consumida. O que não se admite é a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio, implicando incremento do valor líquido deste. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, (...) ⁴

Neste aspecto, mostra-se relevante diferenciar os conceitos de aquisição da disponibilidade jurídica e aquisição da disponibilidade econômica. O artigo 43 do CTN fala nesses dois institutos como distintos, alternativos ao utilizar o “ou”. Em se tratando de disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, veja-se que aquela pode ser definida como a “percepção efetiva da renda ou provento”. Em outros termos, para se configurar como disponível economicamente, pouco importa se o fato gerador do acréscimo patrimonial é decorrente de uma atividade juridicamente lícita. Neste sentido, ocorre a disponibilidade ainda que por situações não acobertadas pela ordem jurídica, como é caso das contravenções penais.

De outro lado, a disponibilidade jurídica se refere ao “direito de percepção de um valor definido”. É dizer, há a aquisição conforme as regras insculpidas no ordenamento jurídico, sendo um direito à renda e, logo, não havendo que se cogitar de posse física ou não desta.

⁴ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **In Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2000.

Ou seja, a disponibilidade econômica ocorre quando a renda é auferida por um ato não previsto, protegido em lei ou defeso a ela. É um fato econômico. Dá-se pelo fato material da aquisição de ganho, sendo ela legal ou não, prevista em lei ou não. Para o fisco, o meio como foi auferido, nesses casos, é irrelevante. Assim, é o ingresso físico, cuja disponibilidade econômica ou jurídica foi previamente adquirida. Nesse caso, existe a posse efetiva de valores.

Quanto a disponibilidade jurídica, nesse sentido, os acréscimos patrimoniais na renda advêm de o fato material da aquisição do ganho, só que por forma legal. Ao fato econômico acrescenta-se o fato jurídico. A disponibilidade jurídica é o ingresso de forma legal da renda no patrimônio, por meio de uma das formas legítimas e legais, de acordo com o Direito.

2.3.1 O conceito de Renda na Constituição Federal

A Constituição Federal pátria de 1988 é a norma superior, máxima do Brasil, a qual se deve guiar para qualquer lei, norma, princípio. Enfim, é a norma que guia, dá o norte para as outras normas do ordenamento jurídico do país.

O texto constitucional não apresenta o conceito explícito de renda, no entanto, percebe-se que o constituinte o delimitou, de tal maneira que se aduz que renda e proventos de qualquer natureza devem representar ganhos e/ou riquezas que atentem ao princípio da capacidade contributiva. Como a Constituição Federal não define explicitamente, mas sim de modo implícito, faz-se necessária uma análise sistêmica do texto supremo conjugada aos princípios constitucionais tributários.

Assim, a CF88 aduz que, para que exista renda, algum acréscimo patrimonial deve ser subentendido, representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza, e incorporado ao conjunto líquido de direitos de um dado sujeito passivo.

Dessa forma, a Constituição norteia o que seria a renda, mas não a define de plano. Assim, em seu artigo 153, §2º, inciso I, aduz que o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza seja informado, nos termos da lei, pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Deduz, assim, que o Imposto de Renda deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza, auferidos por todas as pessoas – observados os limites da própria competência tributária e que, quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior será a proporção (alíquota) aplicável à base de cálculo. Tais critérios são, em sua

essência, o reflexo da aplicação concreta da Isonomia, o bem maior almejado pelo texto constitucional, seja em seu sentido horizontal (universalidade e generalidade); seja no sentido vertical (progressividade) .

Na CF há a exigência de que o legislador ordinário, ao exercer a sua competência tributária concernente ao Imposto de Renda, tribute as rendas e os proventos de qualquer natureza de forma geral e não seletiva, sem qualquer diferenciação entre as espécies de renda ou proventos, em decorrência da origem, natureza ou destino .

Diante do exposto, caso o conceito de renda não fosse possível pela Carta Maior, não poderia então a lei complementar fixar um conceito livre de renda ou atribuir ao legislador ordinário a sua fixação, pois mesmo não conceituando, a CF/88 apresenta princípios norteadores e demais artigos que fixam de certo modo o entendimento do conceito de renda e não confere tal competência de conceituação a nenhum legislador ordinário.

Vale ainda ressaltar que embora a Lei Maior não trate do conceito de renda de modo completo, cabendo ao legislador infraconstitucional uma certa margem para definir o que é renda, essa liberdade permitida ao legislador infraconstitucional para tratar do termo renda é limitada. Isso porque como a Constituição Federal contém as regras-matrizes de todos os tributos- incluindo o imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza-, não pode o legislador ordinário fugir desses arquétipos, sob pena de inconstitucionalidade.

2.4 A Noção de Acréscimo Patrimonial e sua Relevância para a Hipótese de Incidência do Imposto de Renda

Para compreender o que caracteriza acréscimo patrimonial, faz-se necessário definir juridicamente o que seria patrimônio. Neste sentido, o art. 91 do Código Civil determina: “Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”. Assim, a noção de patrimônio abrange uma universalidade de direito, compreendida como todas as relações jurídicas com conteúdo economicamente apreciável das quais participe uma determinada pessoa.

Importante observar que, ao passo que alguns elementos do patrimônio se materializam como coisas tangíveis, constituindo direitos reais, outros elementos podem não constituir natureza física.

No âmbito tributário, a noção de patrimônio como a extensão do capital encarada em um momento qualquer de tempo, associada, portanto, à uma visão estática, é insuficiente para fins de incidência do IR. A relevância do conceito de patrimônio consiste no caráter dinâmico

deste que se encontra ínsito à noção de renda. Como bem assevera Rubens Gomes de Souza, deve-se ligar à noção de renda um elemento temporal, sendo esta o acréscimo patrimonial entre dois momentos distintos⁵.

Assim, pode-se perceber claramente que a materialidade do IR encontra-se vinculada a um acréscimo patrimonial.

2.4.1 A Noção de Acréscimo Patrimonial e sua Relevância para a Hipótese de Incidência do Imposto de Renda: Visões da Doutrina

No sentido de reconhecer que a principal característica para se identificar a incidência ou não do IR é o acréscimo patrimonial, tem-se o entendimento majoritário da doutrina, tais como o esclarecimento de Ricardo Mariz de Oliveira:

Esse acréscimo de valor em relação a uma específica posição anterior necessariamente é derivado da adição de um direito antes inexistente no patrimônio, com o seu respectivo valor, sem substituição de qualquer direito anterior, mas também pode derivar da substituição de um direito preexistente no patrimônio e do valor do direito substituído por novo direito substitutivo e o seu valor. [...]⁶

Em qualquer caso, o rendimento necessariamente representa um aumento de valor em relação a uma determinada posição anterior, existente no patrimônio, e corresponde a esse valor. E, também em qualquer caso, o rendimento decorre ou da utilização do bem que se situa naquela determinada posição patrimonial, para que seja produzido o rendimento, caso em que o rendimento se considera renda, por ser o produto do capital aplicado, ou decorre da consideração desse bem e do seu valor como referencial para identificação da posição anterior, caso em que o rendimento é provento de qualquer natureza.

Ainda de acordo com a doutrina de Ricardo Oliveira:

(...) o mais importante é que a percepção de que o conceito de rendimento não abarca a mera transferência de patrimônio de uma pessoa para outra, em um único sentido e sem contraprestação, ou seja, não corresponde ao conceito de transferência patrimonial, que se opõe ao conceito de renda em sentido lato.⁷

A esse respeito, Mary Elbe Queiroz posiciona-se:

o imposto de renda incide sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais, riquezas novas, para o beneficiário (os excedentes às despesas e custos necessários para auferir os rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família), sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e estejam à sua livre disposição econômica ou juridicamente.⁸

⁵ SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2010.

⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

Por fim, consolidando o entendimento de que é a riqueza nova, o acréscimo no patrimônio que configura fato tributário pelo IR, Sakakihara, ao analisar o conteúdo do art. 43 do CTN, conclui que:

Definindo proventos de qualquer natureza como acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, esse artigo deixa claro que a renda também é um acréscimo patrimonial. Bem examinado o art. 43, percebe-se, então, que o CTN, na verdade, definiu como fato gerador do imposto de renda o acréscimo patrimonial, denominando-o renda, quando decorrente do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza, nos demais casos. Renda e proventos, portanto, são espécies compreendidas dentro do gênero mais amplo dos acréscimos patrimoniais. Além disso, da maneira como a renda e os proventos de qualquer natureza foram conceituados, conclui-se que nenhum acréscimo patrimonial foi subtraído do campo de incidência do imposto, ficando livre o legislador ordinário para descrever como fato gerador do imposto sobre a renda qualquer fenômeno que manifeste um acréscimo patrimonial.⁹

Diante do exposto, há alicerces firmes construídos no sentido de permitir o reconhecimento de que, independente do status de uma verba, se de natureza remuneratória ou indenizatória, o critério para a decisão hermenêutica da incidência ou não do IR é tão somente a ocorrência de acréscimo patrimonial. Tal acréscimo deve ocorrer no patrimônio material, significando aumento de riqueza e, com isso, há aumento na capacidade contributiva.

2.4.2 A Noção de Acréscimo Patrimonial e sua Relevância para a Hipótese de Incidência do Imposto de Renda : Visões da Jurisprudência

Pode-se observar que o entendimento do Superior Tribunal de Justiça adota o conceito de renda- acréscimo patrimonial, considerando que sem acréscimo, não haveria renda nem proventos e não seria devido o imposto em comento. O STJ considera, para fins de incidência do IR, a efetiva obtenção de riqueza nova pelo contribuinte, não considerando os capitais envolvidos na atividade produtiva. Riqueza nova como aumento efetivamente considerado no patrimônio não necessariamente encontra-se ligada diretamente ao trabalho e/ou a frutos do capital, podendo ocorrer a aquisição de disponibilidade econômica/ jurídica que implique em aumento do patrimônio do contribuinte.

Destacam-se os seguintes precedentes:

⁹ SAKAKIHARA, Zuudi. In **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Vladimir Passos de Freitas (coord.). 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCORPORAÇÃO DE PRÉDIOS EM CONDOMÍNIO. PESSOA FÍSICA. EQUIPARAÇÃO A PESSOA JURÍDICA. DECRETO N.º 76.186/75. LEI N.º 4.591/64. FATO GERADOR. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INEXISTÊNCIA. CONSTRUÇÃO DE EDIFÍCIO SEM INTUITO DE LUCRO. FATO IMPONÍVEL INEXISTENTE. NÃO INCIDÊNCIA.

1. A questão central cinge-se em saber se restou demonstrado, nos presentes autos, que o empreendimento da parte autora, ora apelada, consistente na construção de um edifício de apartamento em nome de oito pessoas, consistiu em acréscimo patrimonial ensejador da cobrança do imposto de renda.

2. O imposto de renda, previsto no art. 153, III, da Constituição, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, conforme descrição do Código Tributário Nacional (art. 43, I e II), só podendo recair sobre riqueza nova, oriunda do capital, do trabalho ou mesmo do entrosamento de ambos, pressupondo sempre um acréscimo patrimonial sobre o qual incide o tributo.

3. Apenas quando haja efetiva existência de renda ou proventos, cujos fatos impliquem inegável acréscimo patrimonial, será possível a exigência do tributo em comento, i.e., não se verificando o fato imponível, mostra-se impossível a incidência tributária e a correspondente exigência de pagamento do tributo, sob pena de grave violação aos princípios constitucionais da capacidade contributiva e da vedação de utilização de tributo com efeito de confisco. 4. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF-3 - APELREEX: 522090 SP 0522090-52.1983.4.03.6100, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL CONSUELO YOSHIDA, Data de Julgamento: 18/04/2013, SEXTA TURMA).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. JOGO DE BINGO. INCIDÊNCIA SOBRE O VALOR DO PRÊMIO. MOMENTO DA AQUISIÇÃO DA DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. ART. 43 DO CTN.

1. A base de cálculo do Imposto de Renda Retido na Fonte é o valor de mercado do prêmio recebido no jogo de bingo, conforme disposto no art. 66, § 1º, da Lei 8.981/1995, não havendo previsão legal para abater o custo de aquisição da cartela do valor da premiação.

2. Na dicção do art. 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial.

3. Na hipótese de recebimento do prêmio, o jogador do bingo adquire disponibilidade econômica imediata, devendo, portanto, pagar o imposto sobre o valor da premiação recebida.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 799957/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 13/03/2009).

2.5 Incidência do Imposto de Renda sobre Verbas de Natureza Indenizatória

Em que pesem as inúmeras possibilidades fáticas de incidência do IR, com matizes fático-jurídicos peculiares, há na doutrina e na jurisprudência uma incoerência científica

quanto à incidência deste sobre verbas de natureza indenizatória. Nota-se uma certa resistência em reconhecer que o devido imposto possa recair sobre verba de tal natureza, como se o status de uma verba- se remuneratória ou indenizatória- fosse suficiente para determinar sua incidência.

Na verdade, doutrina e jurisprudência contribuem para a constituição do lugar-comum da não-incidência do IR sobre verbas de natureza indenizatória, ignorando a verificação da ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja: acréscimo patrimonial. Limitar a verificação à qualidade não-indenizatória da parcela para fins de tributação demonstra como o tema é tratado com superficialidade.

Segundo Augusto Cesar de Carvalho Leal, o regime-jurídico tributário das indenizações não é uno, havendo dois regimes legais diversos a que pode se submeter as parcelas indenizatórias: o da indenização-reposição e o da indenização-compensação.

A percepção das duas espécies de indenização, com consequências jurídicas diferentes, comprova como o entendimento da não-incidência do IR sobre toda e qualquer verba indenizatória encontra-se equivocado. Isso porque a indenização-reposição, como repõe efetivamente uma perda patrimonial, escapa realmente do âmbito de incidência do IR, mas a indenização-compensação representa inegável acréscimo patrimonial por indenizar à vítima um dano que não causou diminuição de patrimônio pré-existente, constituindo, assim, critério material da regra-matriz de incidência do IR.

Nesse aspecto, Leandro Paulsen alerta que:

há doutrina consistente no sentido de que não se deveria confundir o patrimônio moral – irrelevante para fins de tributação – com o patrimônio econômico – revelador de capacidade contributiva – e destacando que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas.¹⁰

Vale ressaltar que, embora parte da doutrina ainda careça de aprofundamento na análise do IR, o entendimento exposto acima encontra respaldo de alguns doutrinadores importantes, tais como Paulo de Barros Carvalho.

De fato, a não-tributação de verbas indenizatórias pelo IR depende unicamente de que elas não representem acréscimo patrimonial ou de que caso gerem riqueza nova, estejam acobertadas por isenção legal.

Neste sentido, observa-se:

¹⁰ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos: federais, estaduais e municipais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR ROMPIMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NO PERÍODO DE ESTABILIDADE PROVISÓRIA.

NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. PRECEDENTES.

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. 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).

3. O direito a estabilidade temporária no emprego é bem do patrimônio imaterial do empregado. Assim, a indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalho, em valor correspondente ao dos salários do período de estabilidade, acarreta acréscimo ao patrimônio material, constituindo, por isso mesmo, fato gerador do imposto de renda. Todavia, tal pagamento não se dá por liberalidade do empregador, mas por imposição da ordem jurídica. Trata-se, assim, de indenização abrangida pela norma de isenção do inciso XX do art. 39 do RIR/99 (Decreto 3.000, de 31.03.99), cujo valor, por isso, não está sujeito à tributação do imposto de renda. Precedente da 1ª Turma: EDcl no Ag 861.889/SP.

4. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 886.563/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 02/06/2008).

CAPÍTULO 3: A Incidência do Imposto de Renda no 1/3 Constitucional

3.1 Entendimento do Supremo Tribunal Federal

O STF afastou o terço constitucional das férias gozadas da incidência das contribuições previdenciárias. Tal posicionamento foi motivado pela não incorporação para fins de aposentadoria e não em razão da classificação do caráter da verba como indenizatória. Isso significa que o fundamento adotado pela Suprema Corte, qual seja o caráter retributivo da contribuição previdenciária no cálculo do benefício da aposentadoria, não justifica a legitimidade de tributação pelo imposto de renda, até porque o mesmo deve ser analisado a partir da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial, que é o seu fato gerador. Vale ressaltar que esse posicionamento ainda não está sedimentado, pois depende de julgamento.

Dessa forma, o STF não reconheceu a natureza indenizatória ou remuneratória do terço constitucional referente às férias gozadas, de modo que se faz necessário pacificar a controvérsia sobre a natureza da verba e, mais ainda, aumentar o debate sobre a ocorrência ou não de acréscimo patrimonial em decorrência de seu recebimento, a fim de se decidir pela incidência do IR ao terço constitucional das férias.

3.2 Entendimento do Superior Tribunal de Justiça: Informativo nº 573 do STJ

O informativo de Jurisprudência nº 573 do STJ reforça o entendimento de que incide imposto de renda sobre o adicional de 1/3 de férias gozadas:

DIREITO TRIBUTÁRIO. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE O ADICIONAL DE 1/3 DE FÉRIAS GOZADAS. RECURSOREPETITIVO (ART. 543-C DO CPC E RES. 8/2008-STJ). TEMA 881.

Na verdade, a jurisprudência do STJ é pacífica quanto a esse posicionamento há algum tempo, mas a discussão sobre a incidência ou não do IR sobre o 1/3 constitucional das férias foi retomada quando o STJ, para uniformizar posicionamento com o STF, decidiu que a referida parcela não pode ser tributada pela contribuição previdenciária sobre a folha de salários.

Ocorre que a motivação do STF para afastar o terço constitucional das férias gozadas das contribuições previdenciárias não justifica uma alteração no posicionamento do STJ no sentido de considerar a natureza da parcela em comento como indenizatória e pela não

incidência do IR. As razões da Suprema Corte consideram o aspecto retributivo da contribuição previdenciária no cálculo do benefício da aposentadoria, fato este que não se encontra relacionado com a incidência ou não do IR, devendo ser observada a ocorrência do seu fato gerador, qual seja: acréscimo patrimonial.

Nessa seara, não se pode confundir IR com contribuição previdenciária, pois está é uma espécie de tributo cujo valor arrecadado é destinado ao pagamento dos benefícios do Regime Geral de Previdência Social, tais como: pensão por morte, aposentadoria e auxílio-doença e enquanto esta incide nas férias gozadas, mas não incide no 1/3 de férias usufruídas, o IR incide nos dois casos: nas férias gozadas e no 1/3 de férias gozadas.

Dessa forma, o STF não resolve a controvérsia sobre a natureza jurídica do terço constitucional referente às férias gozadas, se indenizatória ou remuneratória, o que aumenta o debate acerca da ocorrência ou não de acréscimo patrimonial em decorrência do recebimento dessa parcela, dificultando a pacificação do entendimento quanto à sujeição ou não da referida verba ao IR.

No tocante às férias indenizadas, quando o empregado é demitido e apesar de ter o direito adquirido às férias, não vem a usufruí-las, o empregador deve fazer um pagamento como uma reparação (indenização) ao trabalhador por este ter sido impedido de exercer regularmente um direito, não há incidência do IR. Nestes casos, não há dúvida de que a natureza da verba se transforma: deixa de ser remuneratória e passa a ser indenizatória, mas tal fato não deveria justificar a não incidência do IR. Deve-se analisar que não houve acréscimo patrimonial e sim uma reposição.

Além do mais, o pagamento de férias vencidas e não gozadas, férias proporcionais e seus acréscimos de 1/3 quando decorrentes de rescisão do contrato de trabalho encontram-se beneficiadas por isenção, conforme determinação da Súmula 386 do STJ: “São isentas de impostos de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional”. Vale destacar também o enunciado da Súmula 125 do STJ: “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito a incidência do imposto de renda”.

Destaca-se o seguinte julgado:

IMPOSTO DE RENDA SOBRE FÉRIAS INDENIZADAS. As férias indenizadas não possuem natureza salarial, mas, como a própria nomenclatura sugere, cunho indenizatório, não configurando acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda. Portanto, não se constituem em fato gerador da incidência do imposto de renda, conforme tipificado no artigo 43 do Código Tributário Nacional. Nesse sentido, a Súmula nº 125 do C. STJ. (TRT-2 - RO: 00016058420135020085bSP 00016058420135020085 A28, Relator: ODETTE SILVEIRA MORAES, Data de Julgamento: 28/04/2015, 11ª TURMA, Data de Publicação: 07/05/2015).

Diante do exposto, torna-se claro observar que a incidência ou não do IR encontra-se associada mais diretamente à natureza da verba do que à ocorrência de seu fato gerador. Devem-se, pois, doutrina e jurisprudência desconstruir esse posicionamento.

3.3 Visão da Doutrina

No tocante à discussão sobre a natureza da verba e a incidência do IR, tem-se este esclarecimento de Leandro Paulsen:

Deve-se ter em conta que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Não é o nome atribuído à verba que definirá a incidência ou não do imposto. Verbas que constituam acréscimo patrimonial, ainda que pagas sobre a rubrica de "indenização", serão tributadas. Não há dúvida de que a indenização que configure reposição do patrimônio fica ao largo da incidência do IR.¹¹

Nesse mesmo sentido, Mary Elbe Queiroz afirma:

Impende considerar que os valores que constituem mera recomposição patrimonial, como as indenizações ou os valores expressamente previstos na lei como isentos, não são computados na apuração da respectiva base de cálculo. As indenizações deverão ser consideradas quando revelarem acréscimo patrimonial e não se encontrarem expressamente abrangidas por norma isencional.¹²

3.4 Visão Jurisprudencial

Ainda encontra-se sedimentado na jurisprudência o entendimento de que as indenizações não ensejam a incidência de imposto de renda por apenas repararem uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio e não um acréscimo:

IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA NA FONTE SOBRE O PAGAMENTO DE FÉRIAS NÃO GOZADAS POR SERVIDOR ESTADUAL EM VIRTUDE DE NECESSIDADE DE SERVIÇO. - Saber se indenização é, ou não, renda, para o efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a Lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja. No caso, porém, ainda que se entendesse, como entende o recorrente, que o critério para caracterizar determinado valor como renda é legal, e que, no caso, teria havido ofensa ao artigo 3º da Lei 7.713/88, esse entendimento não lhe aproveitaria, porquanto o Superior Tribunal de Justiça não conheceu do recurso especial, nestes autos, no qual se alegava, entre outras violações, a concernente a esse dispositivo legal, e dele não conheceu por entender que "não incide o imposto de renda sobre o pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço, em razão do seu caráter indenizatório". - Nesse sentido decidiu esta 1ª Turma, ao julgar o RE 195.059. Recurso não conhecido.(RE 188684,

¹¹ PAULSEN, Leandro. MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. São Paulo: Livraria do Advogado, 2010. 6ª ed.

¹² QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

Relator(a): Min. MOREIRA ALVES, Primeira Turma, julgado em 16/04/2002, DJ 07-06-2002 PP-00095 EMENT VOL-02072-02 PP-00419).

3.5 Análise Crítica

A discussão sobre a incidência ou não do IR sobre o terço constitucional referente às férias gozadas ou indenizadas pelo trabalhador gira em torno do reconhecimento da natureza jurídica dessa verba. Em que pese a falta de clareza do STF para tratar do caráter da verba em comento, a decisão sobre a possibilidade de incidência deste tributo diante dos mais variados fatos que representem o critério material da regra-matriz de incidência tributária não restaria prejudicado se fosse dada a devida atenção à análise da ocorrência do acréscimo patrimonial.

Entendido o 1/3 constitucional de férias gozadas como um adicional de sua renda, para que o trabalhador possa aproveitar melhor seu período de descanso, com o objetivo de proporcionar a este momentos de lazer e prazer, não havendo o que se pensar em configuração de indenização de qualquer ônus suportado pelo trabalhador, torna-se claro perceber a ocorrência de acréscimo patrimonial e, portanto, ser devida a incidência do IR. O recebimento de tal valor, juntamente com o das férias gozadas, decorre da fruição normal da relação jurídica entre empregado e empregador. Trata-se de um direito social previsto constitucionalmente.

Já nos casos de férias indenizadas e seu 1/3 constitucional, a não incidência do IR não se justifica pelo caráter indenizatório da verba, mas sim pelo fato de a parcela devida visa recompor o patrimônio lesado do trabalhador.

A falta de clareza da doutrina e da jurisprudência ao tratar da incidência do IR diante de verbas indenizatórias, afastando da incidência deste toda e qualquer verba dessa natureza, não pode ser justificada por lacuna no Direito Tributário. No âmbito tributário, a definição dos critérios os quais compõem a regra-matriz de incidência tributária é suficiente para a análise da incidência ou não de um tributo.

O estudo de caso do 1/3 constitucional comprova que a preocupação sobre a qualificação da natureza de uma verba, para fins de incidência do referido imposto, deve ser substituída pela observação criteriosa da ocorrência de seu critério material, tendo em vista que no caso de férias indenizadas e do respectivo terço constitucional, a incidência não resta afastada devido ao aspecto indenizatório e sim por não configurar acréscimo patrimonial.

Portanto, no caso em comento, o critério material do IR é auferir renda e esta deve ser entendida como acréscimo patrimonial, não constituindo o tipo de renda como critério

relevante para tributação. Vale ressaltar que há o regime jurídico da indenização-compensação, em que há sim incidência do IR. Faz-se, pois, necessário desconstruir o entendimento de que a definição da natureza remuneratória ou indenizatória é a questão decisiva para decretar a incidência do IR.

CONCLUSÃO

A importância que a Constituição Federal de 1988 direciona aos direitos sociais, enfatizando-os como meios de se garantir uma existência humana mais digna e, nessa categoria, inclui-se a inovação trazida pelo inciso XVII, art. 7º, da CF de 1988, quanto ao aumento da remuneração no período de férias, fez com que estudos sobre o tema fossem cada vez mais realizados na doutrina e com reflexos também na jurisprudência. No entanto, apesar da importância, alguns pontos continuam controversos. É o caso da natureza jurídica do terço constitucional, se remuneratório ou indenizatório.

Apesar de a legislação infraconstitucional se posicionar no sentido de caracterizá-lo como uma indenização ao trabalhador, o enunciado constitucional o trata como de natureza salarial. Mesmo que o objetivo, para o entendimento no sentido de considerar o terço constitucional como uma indenização ao trabalhador, seja a não incidência do acréscimo da remuneração das férias às contribuições previdenciárias para fins de aposentadoria, é inegável o caráter de aumento salarial com o objetivo de que o trabalhador possa efetivamente usufruir de seu período de descanso, decorrendo da fruição normal da relação jurídica entre empregado e empregador. Além disso, há a prevalência dos mandamentos constitucionais.

Reconhecido o caráter remuneratório da parcela em comento no caso de férias gozadas, quanto às férias indenizadas ou férias proporcionais e sua correspondente remuneração, quando não há fruição normal do contrato de trabalho, admite-se a natureza indenizatória da remuneração.

Para fins de tributação, compreendido o significado de auferir renda, critério material da RMIT do IR, como acréscimo patrimonial, conceito exclusivamente econômico, associado a um aumento real de riqueza, conclui-se que este é o critério necessário e suficiente para verificação da incidência do IR.

Dessa forma, tanto analisar a incidência do IR com base na natureza jurídica da verba acreditando que se a verba for remuneratória, o IR incidirá e se for indenizatória, não haverá incidência do IR- é um equívoco, como também o é o pensamento de que não incidirá IR sobre toda e qualquer verba de natureza indenizatória.

Nos casos de verbas indenizatórias, o regime jurídico não é único. Há a indenização-compensação, que visa a compensação de um dano, e a indenização-reposição, em que há

reposição de um dano sofrido. Na primeira, como há nítido acréscimo de riqueza, torna-se claro perceber que haverá incidência do IR. Já na segunda, caso da remuneração das férias indenizadas, não haverá incidência do IR, tendo em vista que não há acréscimo patrimonial, pois como o patrimônio material sofreu um dano, há apenas uma reposição.

Por fim, analisar a incidência do IR sobre o terço constitucional mostrou-se relevante para comprovar que a verificação da incidência do imposto em comento não depende da classificação da natureza jurídica da verba. E ainda que somente pelo fato de uma verba ser classificada como indenizatória não significa que não haverá possibilidade de incidência do IR. Assim, o presente trabalho atinge seu objetivo de combater os dois maiores equívocos quando tratam do IR: o de que a natureza jurídica da verba justifica a incidência do Imposto de Renda e o de que não é possível a incidência deste sobre verba de natureza indenizatória.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5ª. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GONÇALVES, José Artur de Lima. **Imposto sobre a Renda: Pressupostos Constitucionais**. São Paulo: Malheiros, 1997.
- KRELL, Andreas Joachim. **Direitos sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha**. Porto Alegre: Safe, 2002.
- MANUS, Pedro Paulo T. **Direito do Trabalho**. São Paulo: Atlas S.A, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **In Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2000.
- NOVELINO, Marcelo. **Direito Constitucional**. 4ª ed. São Paulo: Método, 2010.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PAULSEN, Leandro, MELO, José Eduardo Soares de. **Impostos Federais, Estaduais e Municipais**. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.
- QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: princípios, conceitos, regra-matriz de incidência, mínimo existencial, retenção na fonte, renda transnacional, lançamento, apreciações críticas**. Barueri/SP: Manole, 2004.
- ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Ferreira, 2009.
- SAKAKIHARA, Zuudi. **In Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Vladimir Passos de Freitas (coord.). 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- SOUZA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário**. São Paulo, Saraiva, 2010.