

## **A NATUREZA NÃO SALARIAL DO ADICIONAL DE HORAS EXTRAS — CARÁTER INDENIZATÓRIO E NÃO SUJEIÇÃO À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS**

**IVES GANDRA DA SILVA MARTINS**

Neste estudo, pretendo tecer algumas considerações preliminares para, ao final, concluir pela natureza jurídica do adicional de horas extras como indenizatória e não salarial.

A primeira delas diz respeito ao caráter de indenização<sup>1</sup>.

Já decidiu o Superior Tribunal de Justiça, sumulando inclusive a matéria, que os juízes que trabalham em Câmaras de Férias não recebem, por seu trabalho, vencimentos, mas indenização, visto que sacrificam, a bem do serviço público, seu lazer, para julgar as questões, hoje em número maior do que a capacidade do Poder Judiciário de atender aos jurisdicionados<sup>2</sup>.

Salários, subsídios, vencimentos recebidos como compensação de trabalho realizado em hora de lazer, não têm natureza remuneratória do trabalho, mas indenizatória de lazer perdido a bem do serviço público ou de terceiros.

Não consigo ver qualquer diferença entre a remuneração de horas extras, em que o lazer do trabalhador é sacrificado por imposição da empresa, e a remuneração que percebem, por trabalharem nas férias, os desembargadores dos Tribunais Estaduais, embora esta seja considerada compensatória de lazer ou de descanso perdido, a favor do bem público<sup>3</sup>.

O sentido do artigo 170, da Constituição Federal, que tem os seus poderes maiores assentados na livre iniciativa e na valorização do trabalho humano, estaria fortemente maculado, se tal valorização do trabalho implicasse em “menos valia” do legítimo direito do trabalhador de gozar seu descanso e seu lazer, a não ser que compensado para trabalhar, durante o período em que deveria gozar de seu “direito de não trabalhar”<sup>4</sup>.

Por esta razão, na doutrina do imposto sobre a renda, positivado, de resto, em lei, não se considera a indenização como renda, visto que não é produto do capital, nem do trabalho livre e valorizado, mas, exclusivamente, uma compensação e, no caso consultado, pelo lazer perdido. Ou seja, representa valor correspondente a período em que se trabalha a mais. Recebe-se a compensação, pois, contra a perda do descanso ou do lazer<sup>5</sup>.

Como as indenizações são, portanto, contrapartida não do trabalho, mas da perda de lazer ou do descanso, houve por bem, o legislador complementar, regulamentador das normas gerais, colocadas no Código Tributário Nacional, no art. 43, determinar que:

*Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:*

*I — de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;*<sup>6</sup>

*II — de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.*

*§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)*

*§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. (Parágrafo incluído pela LC nº 104, de 10.1.2001)”*,

não as equiparando —no que sua exegese foi rigorosamente correta— ao produto do capital ou do trabalho, nem aos proventos de qualquer natureza que impliquem acréscimos patrimoniais, visto que a indenização corresponde a uma compensação por perda de lazer ou de descanso. É, portanto, contrapartida patrimonial meramente compensatória, nos termos das Súmulas 125 e 136 do STJ.

À evidência, não há como tributá-la pelo imposto constitucionalmente denominado de renda e proventos de qualquer natureza.

E a jurisprudência seguiu, portanto, tal orientação, como se pode ler nos acórdãos abaixo, que transcrevo:

*“TRIBUTÁRIO ART. 43 DO CTN — IMPOSTO DE RENDA — DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA — FÉRIAS E “INDENIZAÇÃO ESPECIAL” GRATIFICAÇÃO) — VERBAS INDENIZATÓRIAS NÃO INCIDÊNCIA.*

*I.....*

2. O fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Dentro deste conceito se enquadram as verbas de natureza salarial ou as recebidas a título de aposentadoria.

3. *Diferentemente, as verbas indenizatórias, recebidas como compensação pela renúncia a um direito, não constituem acréscimo patrimonial.*

4. As verbas recebidas em virtude de rescisão de contrato de trabalho, por iniciativa do empregador, possuem nítido caráter indenizatório, não se constituindo acréscimo patrimonial a ensejar a incidência do Imposto sobre a Renda.

5. Agravo Regimental improvido

(AgRg no REsp 0780 RJ. Rel. Ministra ELIANA CALMON — SEGUNDA TURMA)<sup>7</sup>;

“TRIBUTÁRIO. DEPUTADOS ESTADUAIS, IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE AJUDA DE CUSTO E INDENIZAÇÃO PELO COMPARECIMENTO EM SESSÕES LEGISLATIVAS EXTRAORDINÁRIAS.

As verbas “ajuda de custo” e indenização pelo comparecimento a sessões extraordinárias, que visam respectivamente restituir custo de transportes e a recomposição do prejuízo sofrido por parlamentares em razão de labor em períodos considerados pela lei como de descanso, não estão sujeitas à incidência do imposto de renda.

2...

(STJ, 2ª Turma — unânime. RESP 641243. Rel.Min. João Otávio de Noronha, abril/2004)<sup>8</sup>;

“REsp 34988-0/SP — Min. Garcia Vieira

... É ele, na realidade, uma indenização paga ao servidor para compensá-lo dos desgastes sofridos pelo longo período de trabalho, sem gozar o descanso garantido por lei. ... Ilógico seria interpretação diversa, inclusive porque, além do sacrifício à saúde, impedindo o gozo de descanso, seria duplamente apenado com incidência do imposto de renda sobre a compensação monetária”<sup>9</sup>.

Alguns autores pretenderam, inclusive, que as horas extras seriam e teriam natureza salarial, e não indenizatória, à luz de uma falsa compreensão do enunciado do TST a respeito da compensação de acordos salariais, nos dissídios coletivos, relativamente ao que o trabalhador faz jus — isto no concernente não a horas extras, mas a justificação do tempo de serviço —, mas, como bem acentuado, para efeitos de acordos coletivos, objetivando

proteger os direitos do trabalhador ante justa remuneração ou justa compensação por cessão de lazer e trabalho.

Não são, todavia, os enunciados 202 e 203 do TST, aplicáveis às horas extras como indenizatórias que, como claramente o STJ decidiu, têm natureza compensatória e não salarial, não sendo, pois, incididas pelo imposto sobre a renda:

*“Nº 202 GRATIFICAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. COMPENSAÇÃO (mantida) — Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003*

*Existindo, ao mesmo tempo, gratificação por tempo de serviço outorgada pelo empregador e outra da mesma natureza prevista em acordo coletivo, convenção coletiva ou sentença normativa, o empregado tem direito a receber, exclusivamente, a que lhe seja mais benéfica.*

*Histórico:*

*Redação original — Res. 8/1985, DJ 11, 12 e 15.07.1985*

*Nº 203 GRATIFICAÇÃO POR TEMPO DE SERVIÇO. NATUREZA SALARIAL (mantida) — Res. 121/2003, DJ 19, 20 e 21.11.2003*

*A gratificação por tempo de serviço integra o salário para todos os efeitos legais.*

*Histórico:*

*Redação original — Res. 9/1985, DJ 11, 12 e 15.07.1985<sup>10</sup>.*

Um segundo ponto preambular, é também de ser comentado.

O art. 195 da Constituição Federal, antes da Emenda 20/98, tinha a seguinte dicção:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I — dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;*

*II — dos trabalhadores;*

*III — sobre a receita de concursos de prognósticos”.*

Após a referida emenda, passou a estar assim redigido:

*“Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:*

*I — do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na*

forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)<sup>11</sup>

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II — do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III — sobre a receita de concursos de prognósticos”.

Alguns intérpretes mal avisados pretenderam ler, na expressão “rendimentos do trabalho pago ou creditados a qualquer título”, que qualquer que fosse o benefício recebido pelo trabalhador — ou seja remuneratório do trabalho ou indenizatório — estaria sujeito à contribuição previdenciária<sup>12</sup>.

Apenas uma leitura superficial do dispositivo poderia levar a tais conclusões.

Em um exame mais aprofundado do dispositivo verifica-se que somente as remunerações do trabalho, exclusivamente do trabalho e rigorosamente do trabalho, é que são tributadas pela referida contribuição.

A dicção é claríssima:

“*demais rendimentos do trabalho*”.

Nem mesmo uma expressão mais abrangente, como: “*de trabalho*” foi adotada pelo constituinte.

Muito embora tenha eu a impressão de que, mesmo que tivesse dito “de trabalho” (expressão genérica) e não “**do trabalho**”, (expressão específica e limitativa) apenas as remunerações devidas pelo **trabalho**, continuariam sendo tributáveis; vale dizer, quaisquer formas possíveis de rendimentos que fossem originados DO TRABALHO. Não falou, o constituinte, que as compensações, as indenizações pela perda do lazer ou do descanso deveriam ser incididas. E a jurisprudência, de resto, consagrou esse entendimento, nos diversos Tribunais e instâncias, tendente, inclusive, a alcançar outras formas indenizatórias, como se vê nos acórdãos abaixo transcritos:

Processo: REsp 420390/PR; RECURSO ESPECIAL  
2002/0031526-0

Relator(a): Min. ELIANA CALMON (1114)

Órgão Julgador: T2 — 2ª. Turma

Data do Julgamento: 17/08/2004

Data da Publicação/Fonte: DJ. 11/10/2004, p. 257

**EMENTA: PREVIDENCIÁRIO — CONTRIBUIÇÃO — DECADÊNCIA — AUXÍLIO-CRECHE, AUXÍLIO-QUILOMETRAGEM E GRATIFICAÇÃO SEMESTRAL: NATUREZA JURÍDICA.**

1. A jurisprudência do STJ já se posicionou no sentido de entender que nas exações de natureza tributária, como sói acontecer com as contribuições previdenciárias, lançadas por homologação, o prazo decadencial segue a regra do artigo 173, I do CTN, ou seja, o prazo decadencial de cinco anos tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

2. A contribuição previdenciária incide sobre base de cálculo de nítido caráter salarial, de sorte que não a integra as parcelas de natureza indenizatória.

3. O auxílio-creche, conforme precedente da Primeira Seção (EResp 394.530-PR), não integra a base de cálculo da contribuição previdenciária.

4. O auxílio-quilometragem, quando pago ao empregado como indenização pelo uso de seu veículo particular no serviço da empresa, mediante prestação de contas, é de caráter indenizatório, não servindo de base para a cobrança de contribuição previdenciária.

5. A gratificação-semestral equivale a participação nos lucros da empresa, cuja natureza jurídica é desvinculada do salário, por força de previsão constitucional (artigo 7º, XI), estando previsto na Lei das Sociedades Anônimas o pagamento da parcela, o que descarta a incidência da contribuição para a Previdência Social.

6. Recurso especial improvido.

**Acórdão:** Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto da Sra. Ministra-Relatora. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira e Francisco Peçanha Martins votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Franciulli Netto”<sup>13</sup>;

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VERBAS INDENIZATÓRIAS. FÉRIAS NÃO-GOZADAS. LICENÇA-PRÊMIO E APIP. NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. AJUSTE ANUAL DO TRIBUTO. DESNECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO PARA FINS DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL CONFIGURADA. VIOLAÇÃO AOS

**ARTIGOS 165 DO CTN E 66 DA LEI 8.383/91. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. PRECEDENTES.**

1. Ao autor compete fazer prova constitutiva de seu direito e ao réu, a prova dos fatos impeditivos, modificativos ou extintivos do direito do autor.

2. A apresentação das declarações de ajuste do imposto de renda, "in casu", consiste no fato extintivo do direito dos autores, cuja comprovação é ônus da Fazenda Pública.

3. (...)

4. Recurso conhecido e parcialmente provido." (REsp nº 769364/PR, 2 T., Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJ 06/03/2006)

"Tributário. Repetição de Indébito. Imposto de Renda Retido na Fonte. Férias não gozadas. Natureza indenizatória. Não-incidência. Desnecessidade de comprovação pelo contribuinte de que não houve compensação dos valores indevidamente retidos na declaração anual de ajuste. Orientação sedimentada em ambas as Turmas da 1ª. Seção. Recurso Especial improvido." (REsp nº 733.104/SC, 1ª. T., Rel. Min. Teori Albino Zavascki"<sup>14</sup>;

"RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NOS VALORES RECEBIDOS A TÍTULO DE LICENÇA PRÊMIO, FÉRIAS E ABONO DE FÉRIAS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 83/STJ.

A impossibilidade dos recorridos de usufruir dos benefícios, criada pelo empregador ou por opção deles, titulares, gera a indenização, porque, negado o direito que deveria ser desfrutado "in natura", surge o substitutivo da indenização em pecúnia. O dinheiro pago em substituição a essa recompensa não se traduz em riqueza nova, nem tampouco em acréscimo patrimonial, mas apenas recompõe o patrimônio do empregado que sofreu prejuízo por não exercitar esse direito. O adicional de 1/3 sobre as férias, quando estas são gozadas, tem natureza salarial, estando, portanto, sujeito à tributação; contudo, quando as férias são indenizadas sendo o adicional um acessório, segue a sorte do principal, não estando, também, sujeito à incidência do Imposto de Renda. Não- configurada, portanto, hipótese de incidência do imposto de renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional.

Incidência da Súmula n. 83 deste Sodalício. Recurso especial não-cohecido.

REsp 663.396/CE. Rel. Min. FRANCIULLI NETTO. SEGUNDA TURMA"<sup>15</sup>.

Um terceiro aspecto diz respeito aos arts. 109 e 110 do CTN, assim redigido:

*“Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.*

*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”.*

Nitidamente, cuidam eles — e estão umbilicalmente ligados entre si, para sua interpretação- dos limites da lei tributária, que pode, apenas, definir efeitos, mas não mudar a natureza dos institutos próprios de direito privado<sup>16</sup>.

Fala-se, inclusive, que somente aqueles institutos, princípios e normas esculpidos na Constituição é que não poderiam ser alterados. O que não estivesse expresso poderia ser alterado. Ora, tudo, tudo, tudo que representa o ordenamento jurídico vigente está na Constituição, explícita ou implicitamente<sup>17</sup>. As disposições que obrigam o cidadão, ou são constitucionais ou são inconstitucionais, o que vale dizer, fora do ordenamento jurídico. Vale a pena lembrar a manifestação do STF sobre a eficiência da lei complementar tributária. Os Ministros Soares Muñoz e Moreira Alves claramente mostram que, implícita ou explicitamente, o que caracteriza o sistema normativo é o que dispõe a Constituição, que imprime suas forças na ordem infraconstitucional.

Assim sendo, a lei complementar não tem força própria, quando cuida de normas constitucionais, mas apenas aquela de ser explicitadora do texto maior, sendo constitucional se esclarecer —para que os preceitos possam ser bem observados pelos legisladores ordinários- o que está implicitamente na Constituição.

Leia-se, neste sentido, a posição do Min. Moreira Alves:

*“E, a meu ver, está absolutamente correto. Porque não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. — Se é que há o que regulamentar, em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, “para atender às suas finalidades essenciais”, não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição. De modo que, obviamente, tanto fazia ser lei complementar, como ser lei ordinária, como ser decreto-lei, enfim,*

qualquer tipo de norma infraconstitucional. O Ministro Soares Muñoz não estava dizendo: “Não. Não pode, porque não é lei complementar”. Mas dizia: “Esse decreto-lei impõe uma restrição que não está no texto constitucional”<sup>18</sup>.

Em outras palavras, tudo aquilo que, no ordenamento infraconstitucional, disser respeito ao direito privado, ou a institutos, princípios e normas relacionados ao direito privado e NÃO FOR INCONSTITUCIONAL terá que ser preservado, no direito tributário, podendo o legislador fiscal, exclusivamente, dar tratamento peculiar a essa área, mas jamais alterar-lhe o perfil jurídico.

Ora, se o direito do trabalho, nas relações privadas ou de retribuição pelo serviço público de trabalhadores do setor privado, declara que horas extras, auxílio creche e outras formas indenizatórias não são salário, mas indenizações trabalhistas e a Suprema Corte ou o Superior Tribunal de Justiça o confirmam, à evidência, não pode o legislador tributário, sem suporte constitucional, pretender dar-lhes efeitos que a Constituição não dá ou mudar-lhes a natureza, dizendo que, para o direito tributário, a indenização passa a ser salário e não indenização, pois se o fizesse, mudaria o alcance da competência definida no art. 195, inc. I da Constituição, só aplicável a SALÁRIOS E FORMAS RETRIBUTIVAS DO TRABALHO PARA TAMBÉM SER APLICÁVEL ÀS INDENIZAÇÕES!!!! A Lei Complementar não permite tais alterações conceituais dos institutos de outros ramos do direito privado, por serem, os arts. 109 e 110 do CTN, a fiel interpretação da Constituição, neste aspecto<sup>19</sup>.

Isto posto, passo a concluir:

1) *O adicional de horas extras pagas ao empregado de empresas privadas regidas pela CLT têm nítida natureza indenizatória e não salarial, estando no mesmo patamar de compensação que as horas extras trabalhadas pelos magistrados, nas denominadas Câmaras de Férias e sumuladas pelo STJ naquelas de n°s 125 e 136 atrás transcritas.*

*Neste sentido, leiam-se as decisões abaixo:*

a) “TST — PROCESSO: RR NÚMERO: 537867 ANO: 1999

PUBLICAÇÃO: DJ — 14/03/2003

PROC. N° TST-RR-537.867/1999.2

ACÓRDÃO

2ª. Turma

*No mesmo sentido, vêm decidindo as Turmas desta Corte Superior, cujos entendimentos peço vênha para transcrever:*

“HORAS EXTRAS. INTERVALO INTRAJORNADA. A prestação de serviços durante os intervalos intrajornada deve ser remunerada como extraordinária, acrescida do respectivo adicional, conforme preceitua o § 4º do

respectivo dispositivo, com a redação emprestada pela Lei n° 8.923/94, de 27-07-94. Tendo natureza jurídica indenizatória a obrigação imposta no art. 71, § 4°, da CLT, não se pode argumentar que o encargo restou parcialmente cumprido com o pagamento do salário” (RR-514.751/98, 2° Turma, DJ 12.04.02, Rel. Min. Simpliciano Fernandes)”;

b) “AgRg no RECURSO ESPECIAL N° 670.716 — RN (2004/0104304-3) PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VERBAS INDENIZATÓRIAS. HORAS-EXTRAS TRABALHADAS (IHT). NÃO-INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. SÚMULAS N°s. 125 E 136/STJ. PRECEDENTES.

Rel. Min. José Delgado.

1. Agravo regimental contra decisão que proveu o recurso especial do particular.

2. O acórdão “a quo” entendeu pela incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias (horas extras trabalhadas).

3. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN).

4. A indenização especial, o 13° salário, as férias, o abono pecuniário não gozados, assim como a indenização de horas trabalhadas (IHT), não configuram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda e, portanto, não são fatos imponíveis à hipótese de incidência do IR, tipificada pelo art. 43 do CTN. A referida indenização não é renda nem proventos.

5. Inteligência das Súmulas n°s 125 e 136/STJ.

6. Precedentes desta Corte Superior.

7. Agravo regimental não provido”;

c) “TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA.

1. É correto o entendimento manifestado nos autos de que ‘a hora-extra, de regra, possui natureza salarial, pois se trata de complementação vencimental ....’.

2. Não menos correta, também, a conclusão de que quando o pagamento, embora feito a título de hora-extra, consagra verba indenizatória, não sofre a incidência de imposto de renda.

3. Situação fática em que o empregado recebe valores de caráter indenizatório por não lhe ter sido possível gozar repouso remunerado, por interesse do empregador.

4. Declaração da empresa atestando que pagou, legalmente, indenização. Caracterização deste panorama sem vício a maculá-la.

5. Recurso provido.” (REsp nº 584182-RN, 1ª. Turma, Rel. Min. TEORIO ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/Acórdão, Min. JOSÉ DELGADO, DJ de 30/08/2004)”;

d) “**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO.**

- As indenizações trabalhistas que o trabalhador pode exigir em juízo não estão sujeitas ao imposto de renda.

- Recurso especial não conhecido.” (REsp nº 136468/CE, 2ª. Turma, Rel. Min. ADHEMAR MACIEL, Rel. Acórdão, Min. ARI PARGENDLER, DJ de 30/03/1998)”;

e) “**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DE HORAS TRABALHADAS — IHT. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO-INCIDÊNCIA.**

1. As verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência do Imposto de Renda. Aplicação das Súmulas 125, 136 e 215 do STJ.

2. Consignado pelo Eg. Tribunal “a quo” que o pagamento feito a título de hora-extra correspondeu ao pagamento de verba indenizatória (indenização de horas trabalhadas paga pela Petrobrás), não incidirá, na hipótese, imposto de renda (Precedentes da Primeira e Segunda Turmas — REsp 584.182/RN e REsp 656.409/RN).

3. ‘É correto o entendimento manifestado nos autos de que ‘a hora-extra, de regra, possui natureza salarial, pois se trata de complementação vencimental...’. ‘Não menos correta, também, a conclusão de que quando o pagamento, embora feito a título de hora-extra, consagra verba indenizatória, não sofre a incidência de imposto de renda.’ (REsp nº 584.182/RN).

4. Recurso especial a que se nega seguimento (CPC, art. 557, “caput”).” (REsp nº 663413/RN, 1ª. Turma, decisão monocrática, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 27/10/2004)”;

f) “**TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DE HORAS TRABALHADAS — IHT. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO-INCIDÊNCIA.**

1. As verbas indenizatórias não estão sujeitas à incidência do imposto de Renda. Aplicação das Súmulas 125, 136 e 215 do STJ.

2. Consignado pelo Eg. Tribunal “a quo” que o pagamento feito a título de hora-extra correspondeu ao pagamento de verba indenizatória (indenização de horas trabalhadas paga pela Petrobrás), não incidirá, na hipótese, imposto de renda (Precedentes da Primeira e Segunda Turmas — REsp 584.182/RN e REsp 656.409/RN).

3. ‘É correto o entendimento manifestado nos autos de que ‘a hora-extra, de regra, possui natureza salarial, pois se trata de complementação vencimen-

tal ...'. Não menos correta, também, a conclusão de que quando o pagamento, embora feito a título de hora-extra, consagra verba indenizatória, não sofre a incidência de imposto de renda.' (REsp nº 584. 182/RN).

4. Recurso especial a que se nega seguimento (CPC, art. 557, "caput")." (REsp nº 661080/RN, 1ª. Turma, decisão singular, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ de 27/10/2004).

Da mesma maneira que existem, conforme citado pela agravante, há inúmeros julgados no sentido da decisão impugnada, corrente essa que entendendo ser a mais coerente, à qual me filio.

O que aconteceu, na verdade, é que não foi a questão decidida conforme planejava a parte recorrente, mas com a aplicação de entendimento diverso. Houve, sim, enfrentamento de todos os pontos necessários ao julgamento da causa.

Por tais fundamentos, *NEGO provimento ao agravo regimental*".

Acrescento ao presente estudo que também o pagamento de férias não gozadas e de licença-prêmio segue o mesmo regime indenizatório das horas extras, como se lê nas já citadas súmulas do STJ, que repito:

a) SÚMULA Nº 125: "O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à do Imposto de Renda";

b) SÚMULA Nº 136: "O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda."

Concluo, pois, que o adicional por horas pagas a empregados de empresas privadas regidos pela CLT *não têm natureza salarial*. Têm natureza apenas indenizatória.

2) A norma tributária não pode alterar conceitos próprios de direito privado ou ramos correlatos.

Os pais do atual Sistema Tributário Brasileiro (Rubens Gomes de Souza, Gilberto de Ulhôa Canto, Carlos da Rocha Guimarães, Tito Rezend, Aliomar Baleeiro e outros), ou seja, aqueles que conformaram o anteprojeto do Código Tributário Nacional e a E.C. n. 18/65, claramente, no Capítulo da interpretação do Sistema Tributário (arts. 107 a 112), introduziram os umbilicalmente ligados arts. 109 e 110 para evitar que o direito tributário pudesse, em face das crônicas necessidades e deficiências dos orçamentos públicos, distorcer todo o ordenamento e os já comentados ramos do direito pátrio, na busca de crescente arrecadação.

Por isto, o legislador determinou que os efeitos podem ser definidos pela legislação tributária, mas não o perfil dos institutos, princípios e normas que regem todos os diversos ramos do direito privado ou a eles relacionados.

Assim, não tem, o legislador ordinário, forças para determinar que o comodato se transforme em locação, para poder sobre “presumível” rendimento de locação fazer incidir o imposto sobre a renda. Pode sim, sobre os rendimentos da locação determinar as alíquotas, mas não pode criar um rendimento presumível sobre o *comodato*, considerando-o análogo à locação.

No caso concreto, nitidamente não pode o legislador tributário considerar que é salário uma indenização, desconsiderando a sua natureza, para efeitos de cobrar imposto sobre a renda e contribuição previdenciária.

3) Como terceira conclusão, o artigo 195, inciso I, não se aplica às horas extras.

O dispositivo constitucional cuida, de maneira clara, de remuneração do trabalho a qualquer título e salários, MAS NÃO CUIDA DE INDENIZAÇÕES, DE COMPENSAÇÕES.

É de se lembrar que a própria palavra *indenização* deixa nítido tratar-se de um pagamento para compensar a perda de um bem, que, no caso, pode variar, como de tempo para dedicar-se ao filho (auxílio-creche) ou de lazer ou descanso (adicional de horas-extras).

O constituinte não colocou, entre as hipóteses de imposição, aquela referente às indenizações, restringindo aos salários e à remuneração do TRABALHO, qualquer que seja sua forma.

4) Por conseqüência, nos termos da conclusão anterior e das considerações iniciais, a contribuição previdenciária patronal não pode incidir senão sobre as hipóteses de imposição previstas no inc. I do art. 195 da lei suprema, e, entre elas, não estão as indenizações.

## NOTAS

1. Wagner Barreira lembra que: “Indeniza-se o prejudicado, portanto, quando se devolve ao volume de seus bens o montante igual ao valor de que fora ele reduzido. Sem essa reposição, ou sem a restauração perfeita, não há indenização. Para que esta se opere juridicamente, é necessário, assim, o reingresso no patrimônio do prejudicado daquilo que dele fora excluído, mas com acréscimo do que no meio tempo iria naturalmente majorá-lo. Porque indenizar, por direito, é deixar sem lesão, sem prejuízo, sem nenhum dano; é deixar indene, em uma só palavra” (Enciclopédia Saraiva do Direito, vol. 43, Ed. Saraiva, 1977, p. 434).

2. Escrevi: “Apesar de permanente resistência da Secretaria da Receita Federal, os Tribunais e o Superior Tribunal de Justiça firmaram a jurisprudência de que os magistrados que atuam nas denominadas “Câmaras de Férias” não devem pagar imposto sobre a renda sobre o que ganham, pois tal remuneração constitui, de rigor, indenização pelo lazer ou férias que sacrificam a bem da coisa pública”, continuando:

“No mesmo sentido, no passado, a Justiça se posicionou em relação a indenização por desapropriações, em que o mesmo princípio fora consagrado, ou seja, de que tal tipo de indenização não seria incidida para que não fosse prejudicado quem é obrigado à permuta imposta por força de decisão de interesse público” (Revista Carta Mensal, março/2006, n. 612, v. 51, Confederação Nacional do Comércio, p. 38/9).

3. A Súmula 125 do STJ está assim redigida: “125. O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda”.

4. No mesmo sentido, leia-se a Súmula 136 do STJ: “136. O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao Imposto de Renda”.

5. Embora relute o legislador ordinário a curvar-se à jurisprudência dominante no que diz respeito às indenizações por compensação ao lazer perdido, o próprio artigo 39, inc. XX, admite hipóteses de não cômputo na base de cálculo do rendimento bruto de “Indenização por Rescisão de Contrato de Trabalho e FGTS

XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso V, e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28)” (Decreto 3000/1999).

6. Henry Tilbery interpreta o art. 43 e seu inc. I como se segue: “O Código Tributário Nacional, como lei complementar à Constituição, apenas para fins de discriminação de rendas, estabelece os limites, dentro dos quais o legislador ordinário pode estabelecer o fato gerador. O CTN como lei sobre leis tributárias apenas marca os contornos do campo de incidência para os diversos impostos.

Tanto assim que nos debates da Comissão Especial do Instituto Brasileiro de Direito Financeiro, que precederam ao Parecer sobre o Anteprojeto do Código Tributário Nacional, foi defendida a opinião de que aqueles dispositivos, que circunscreveram os limites dos fatos geradores dos impostos da competência privativa, deveriam ser omitidos, por tratar-se de matéria objeto de legislação federal ordinária. Porém, no fim, vingou a tese defendida por Gilberto de Ulhôa Canto, no sentido de que na codificação perfeitamente cabe a caracterização dos tributos privativos para fins da discriminação de rendas. Finalmente o Ministro da Fazenda Sr. Oswaldo Aranha, ao apresentar em 1955 o Projeto modificado do Código Tributário Nacional, declarou na Exposição de Motivos expressamente:

“Finalmente no que se refere à conceituação específica de cada um dos impostos privativos federais, estaduais e municipais, aspectos em que mais agudo se apresenta o problema das autonomias legislativas, a comissão, sem desconhecer a dificuldade de sua delimitação rigorosa, reputou-a entretanto indispensável à situação do próprio sistema constitucional de discriminação de rendas. Não será exagero afirmar, com

efeito, que o Código ficaria privado de sentido normativo e de alcance prático, se omitisse tais conceituações. O critério nominalista observado pela Constituição evidentemente não pode ser entendido como significando, em cada caso, a atribuição à entidade tributante, de um simples “nomen juris”, mas sim de uma figura tributária específica e conceitualmente diferenciada”.

Em resumo o art. 43 do CTN descreve a figura do “imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza” e estabelece os limites da sua conceituação. A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, *que não pode extravasar dessa delimitação, mas por outro lado não precisa exaurir o campo demarcado*” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, ed. 2006, Editora Saraiva, São Paulo, p. 341).

7. DJ 06.02.2006 p. 264.

8. Acórdão obtido no site do STJ.

9. Acórdão obtido no site do STJ.

10. Site do TST.

11. A Súmula Vinculante n. 6 do STF é destinada a declarar inconstitucional a Lei 9718/98 que antes da E.C. n. 20/98 pretendeu fazer incidir a contribuição sobre outras receitas além daquelas de faturamento, considerando o STF que a lei nascida constitucional não se constitucionaliza pela adoção da disciplina legal da lei suprema após sua promulgação. A Súmula, a ser ainda aprovada em plenário, está assim redigida: “TRIBUTO. COFINS. BASE DE CÁLCULO, CONCEITO DE RECEITA BRUTA. INCONSTITUCIONALIDADE DO PARÁGRAFO 1º DA LEI 9.718/98.

Enunciado: “É inconstitucional o parágrafo 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, que ampliou o conceito de receita bruta, a qual deve ser entendida como a proveniente das vendas de mercadorias e da prestação de serviços de qualquer natureza, ou seja, soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”.

Precedentes: RE nº 346.084 Rel. orig. Min. Ilmar Galvão, DJ 01.09.2006; RE nº 357.950, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 358.273, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006; RE nº 390.840, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ 15.08.2006” (Site do STF).

12. Antes da E.C. n. 20/98, Marilene Talarico Martins Rodrigues escreveu: “A folha de salários é também um conceito de Direito do Trabalho, e consiste no rol da remuneração paga pelo empregador a seus empregados, estes conceituados como os que têm relação de emprego com aquele. Daí excluídos estarão os autônomos e administradores, que não são empregados e nem aparecem nas folhas de pagamento.

Esse conceito não pode ser ampliado pela legislação ordinária, para efeitos tributários, para alcançar todos aqueles que prestam serviços sem vínculo empregatício” (Caderno de Pesquisas Tributárias, n. 17, p. 195-6).

13. DJ. 11/10/2004, p. 257.

14. DJ 09/05/2005.

15. DJ 14/03/2005, p. 301.

16. Hugo de Brito Machado comenta: “Se um conceito jurídico, seja legal ou doutrinário, é utilizado pela Constituição, não poderá ser alterado pelo legislador, nem muito menos pelo intérprete. O art. 110 do CTN determina que ...a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Não o pode a lei, vale repetir, nem muito menos o intérprete. A razão é simples. Se a Constituição referiu-se a um instituto, conceito ou forma de Direito privado para definir ou limitar competências tributárias, obviamente esse elemento não pode ser alterado pela lei. Se a Constituição fala de mercadoria ao definir a competência dos Estados para instituir e cobrar o ICMS, o conceito de mercadoria há de ser o existente no Direito Comercial. Admitir-se que o legislador pudesse modificá-lo seria permitir ao legislador alterar a própria Constituição Federal, modificando as competências tributárias ali definidas. Não se há de exigir que a Constituição tenha estabelecido a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos, conceitos e formas para que estes sejam inalteráveis pelo legislador. Basta que tenha utilizado um instituto, um conceito ou uma forma de Direito privado para limitar a atividade adaptadora do legislador. Se a Constituição estabelecesse um conceito, evidentemente este seria inalterável pelo legislador, independentemente da regra do CTN” (Curso de Direito Tributário, 22a. ed., Malheiros Editores, p. 101/2).

17. O artigo 110 inclusive utiliza-se da expressão “expressa ou implicitamente”. E como disse Franco Campos sobre os arts. 109 e 110: “A simples leitura de ambos os dispositivos oferece-nos uma conclusão preliminar: não se poderá interpretar isoladamente os conteúdos dos artigos, já que estão intimamente ligados” (Comentários ao CTN, ed. 2006, Ed. Saraiva, p. 133).

18. Pesquisas Tributárias Nova Série n. 5, Processo Administrativo Tributário, 2a. ed., co-ed. CEU/Revista dos Tribunais, 2002, p. 31.

19. O saudoso jurista R. Tavares Paes esclarece: “Este dispositivo é complementado pelo art. 110. Procura o art. 109 estabelecer os lindes entre o direito tributário e o privado e, como o afirma o Prof. Ruy Barbosa Nogueira, “teve dupla finalidade: afastou estes como meio supletivo da integração da lei fiscal e deixou esclarecido o aspecto das relações que o direito tributário mantém com o direito privado, ou seja, quando as categorias de direito privado estejam apenas referidas na lei tributária, o intérprete há de ingressar neste para bem compreendê-las, porque neste caso elas continuam sendo institutos, conceitos e formas de puro direito privado, porque não foram alteradas pelo direito tributário, mas incorporadas e, portanto, vinculantes deste (Curso, cit., p. 94)” (Comentários ao Código Tributário Nacional, 3ª ed., ed. Saraiva, 1986, p. 121/122).