

3424 (81) (1988)

IR — Indenizações (A Nova Constituição Federal e a intributabilidade, por via de imposto sobre a renda, das férias e licenças-prêmio recebidas em pecúnia)

ROQUE ANTONIO CARRAZZA
Procurador de Justiça — SP
Prof. Tit. da Cadeira de Dir. Tributário — PUC/SP

SUMÁRIO: 1. Colocação do problema; 2. Considerações preliminares; 3. A União e a competência para criar o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza; 4. O direito dos trabalhadores às férias anuais remuneradas e à licença-prêmio; 5. O imposto de renda e as compensações pecuniárias dos servidores públicos; 6. Conclusão.

1. Colocação do problema

Estamos convencidos de que, mesmo com a entrada em vigor da nova Constituição Federal, o pagamento, em pecúnia, aos servidores públicos (na ativa ou aposentados), dos períodos de férias e licenças-prêmio, não usufruídos por absoluta necessidade de serviço, não deve sofrer a incidência do imposto sobre a renda (IR).

2. Considerações preliminares

2.1. Noção de competência tributária

Para a demonstração da idéia acima lançada, lembramos, preliminarmente, que **competência tributária** é a aptidão jurídica para criar, **in abstracto**, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados, **in abstracto**, por meio de lei (art. 150, I, da CF), que deve descrever todos os **elementos essenciais** da norma jurídica tributária. São **elementos essenciais** da norma jurídica tributária, os que, de algum modo, influem no **an** e no **quantum** do tributo; a saber: a **hipótese de incidência** do tributo, seu **sujeito ativo**, seu **sujeito passivo**, sua base de cálculo e sua alíquota.

Portanto, competência tributária é a possibilidade jurídica de criar, **in abstracto**, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário disto, temos que exercitar a competência tributária e dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Estamos aludindo, neste passo, à criação de tributos, tarefa exclusivamente legislativa e, não a sua mera arrecadação, mister que se relaciona com o exercício da função administrativa. O exercício da competência tributária é uma das manifestações do exercício da função legislativa, que deflui da Constituição. Em suma, criar tributos é legislar; arrecadá-los, administrar.

Noutro dizer, a competência tributária é a habilitação ou, se preferirmos, a faculdade potencial que a Constituição confere a determinadas pessoas, para que tributem. Obviamente, quem pode tributar (criar unilateralmente o tributo, a partir de facultades constitucionais) pode, igualmente, aumentar a carga tributária (agravando a alíquota ou a base de cálculo do tributo, ou ambas), diminuí-la (adotando o procedimento inverso) ou, até, suprimi-la, por intermédio da não-tributação pura e simples ou do emprego do mecanismo jurídico das **isenções**. O que queremos dizer é que quem pode tributar, pode também aumentar o tributo, minorá-lo, isentá-lo, no todo ou em parte, ou não tributar, observadas, sempre, obviamente, as diretrizes constitucionais. Tudo vai depender de uma **decisão política**, a ser tomada pela própria entidade tributante.

Temos, pois, que o titular da competência tributária não pode nem substancialmente modificá-la, nem aliená-la, nem renunciá-la. Admite-se, porém, que deixe de exercitá-la ou que a exercite apenas em parte.

Resulta do exposto que a competência tributária está situada no plano da atividade tributária em sentido primário (abstrato, legislativo), sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Deveras, o tributo só vai irromper, **in concreto**, quando, após uma lei haver traçado, cuidadosamente, todos os aspectos da norma jurídica tributária, se verifica, no mundo fenomênico (mundo físico), o **fato imponível (fato gerador in concreto)**. Pois bem, a competência tributária, como vimos, é justamente a faculdade de baixar tal lei, criando, **in abstracto**, o tributo. Deste modo articulado nosso raciocínio, vemos que o exercício da competência tributária é um **prius**, em relação ao efetivo nascimento do tributo (nesse sentido, um **posterius**).

2.2. Os titulares das competências tributárias

Têm competência tributária, no Brasil, as pessoas políticas, ou seja, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Isto porque só elas possuem Legislativo próprio. E, como procuramos demonstrar, é o Poder Legislativo — e apenas ele — que, em nosso ordenamento jurídico, está credenciado a criar tributos.

Queremos anotar, a respeito, que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal receberam, do Diploma Máximo, competências para instituir, em caráter privativo, todas as modalidades de tributos (impostos, taxas e contribuições).

A Constituição delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União; outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Noutros termos, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam da Constituição um campo tributário próprio.

Sublinhamos, ao propósito, que a competência tributária, no Brasil, é um tema exclusivamente constitucional. O assunto foi esgotado pelo constituinte. Em vão, pois, buscaremos nas normas infraconstitucionais (que Máximo Severo Giannini chama de “normas subprimárias”), diretrizes a seguir para a criação, *in abstracto*, de tributos. Nesse setor, elas, quando muito, podem explicitar o que, porventura, se encontra implícito na Constituição. Nada de substancialmente novo podem lhe agregar (ou lhe subtrair).

Aliás, para as pessoas políticas, a Constituição é a Carta das Competências. Ela indica o que podem, o que não podem e o que devem fazer, inclusive em matéria tributária.

2.3. A competência tributária e a norma padrão de incidência dos tributos

As competências tributárias das pessoas políticas foram desenhadas, com retoques à perfeição, por grande messe de normas constitucionais. Tais normas operam como balizas intransponíveis, guiando o legislador ordinário (federal, estadual, municipal ou distrital), na criação, *in abstracto*, das várias exações.

O Código Magno, ao conferir, às pessoas políticas, competências tributárias, teve o cuidado de gizá-lhes todos os contornos. Em razão disto, o legislador ordinário federal, ao descrever os vários aspectos da norma jurídica instituidora (ou majoradora) de cada Tributo, deve observar os parâmetros constitucionais que disciplinam o exercício de sua competência tributária.

No mesmo sentido, Elizabeth Nazar Carrazza escreveu: “Deve (o legislador), portanto, verificar, na própria Carta Magna: a) qual o fato ou o conjunto de fatos sobre os quais pode incidir o tributo (balizas do aspecto material); b) até que ponto é livre na escolha do sujeito passivo da exação (contornos do aspecto pessoal); c) qual o âmbito de validade espacial e quais as circunstâncias de lugar de ocorrência do fato imponible (limitações ao aspecto espacial); e, d) quais os momentos que pode escolher para reputar concretizada a hipótese de incidência do tributo (parâmetro do aspecto temporal)” (“O Imposto Sobre Serviços na Constituição”, dissertação de mestrado apresentada no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUC/SP, inédita, 1976, p. 56 — esclarecemos no primeiro parêntese). Permitimo-nos acrescentar que a base de cálculo e a alíquota de cada tributo (aspecto quantitativo) também encontram seus paradigmas na Constituição. Deveras, a base de cálculo haverá de ser, sempre, uma medida da materialidade da hipótese de incidência tributária e, a alíquota (critério legal que, conjugado à base de cálculo, permite discernir o *quantum debeat*), embora possa variar, não deve imprimir ao tributo feições confiscatórias (cf. art. 150, IV, da CF), acutilando, desse modo, o direito de propriedade, constitucionalmente protegido (arts. 5.º, XXII e 170, II, da CF). Ademais, em relação aos impostos, deverá tornar efetiva a exigência contida no art. 145, par. 1.º, da Lei Maior (“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, /.../”).

Assim, ao mesmo tempo em que distribuiu competências tributárias, a Constituição indicou os padrões dentro dos quais o legislador ordinário de cada pessoa política é livre para traçar os aspectos das normas jurídicas, dos vários tributos que lhe dizem respeito.

Apenas para darmos fecho a este raciocínio, remarcamos que a Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu — ainda que, por vezes, de modo implícito e dando uma certa margem de liberdade para o legislador — a **norma padrão de incidência** (a regra-matriz, o arquétipo genérico) de cada exação.

Noutro falar, apontou a **hipótese de incidência possível**, o **sujeito ativo possível**, o **sujeito passivo possível**, a **base de cálculo possível** e a **alíquota possível** das várias espécies e subespécies de tributos. Logo, o legislador, ao exercer a competência tributária de sua pessoa política, deverá ser fiel à **norma padrão de incidência** do tributo, pré-traçada na Constituição. (O legislador, federal, estadual, municipal ou distrital), enquanto cria o tributo, não pode fugir deste arquétipo constitucional.

2.4. A competência para criar impostos

No que se refere aos **impostos** (tributos não-vinculados a uma atuação estatal), a Magna Carta traçou a **norma padrão de incidência** daqueles que podem ser criados, sempre em caráter exclusivo, pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal.

Deste modo, os **Estados** são competentes para criar os impostos mencionados no art. 155, I e II, da Constituição Federal (impostos sobre transmissão **causa mortis** e doação, de quaisquer bens ou direitos, sobre operações relativas à circulação de mercadorias, sobre a propriedade de veículos automotores etc.).

Os **Municípios**, de sua parte, estão autorizados a criar os impostos referidos no art. 156, I a IV, do mesmo Diploma Supremo (impostos sobre a propriedade predial e territorial urbana, sobre vendas a varejo de combustíveis líquidos e gasosos, sobre serviços de qualquer natureza etc.).

O **Distrito Federal**, dentro de seu território, pode criar os impostos estaduais (art. 155, *caput*, da CF) e, também, os municipais (art. 147, *in fine*, da CF).

Finalmente, a **União** pode criar quaisquer outros impostos: os adnumerados no art. 153, I a VII, da Lei Fundamental e — desde que o faça por meio de lei complementar, não invada os campos impositivos estaduais, municipais e distrital, nem desconsidere os direitos fundamentais dos contribuintes — os que a imaginação criadora do Congresso Nacional vier a conceber (cf. art. 154, I, da CF).

Logo, à União é permitido criar impostos sobre a importação, sobre a exportação, **sobre a renda e proventos de qualquer natureza**, sobre produtos industrializados etc. (todos elencados no art. 153, do Estatuto Supremo) e, dentro do teoricamente infinito campo de sua **competência impositiva residual** (ou **supletiva**), que lhe foi outorgada pelo art. 154, I da Lei das Leis, os impostos sobre os atos jurídicos, sobre a cessão de direitos, sobre as arrematações e assim avante. Salientamos, apenas que ao criar impostos de sua competência residual, a União não pode atropelar o princípio da capacidade contributiva, isto é, deve descrever, na hipótese de incidência dos novos tributos, fatos que revelem aptidão econômica, por parte dos virtuais contribuintes.

Podemos notar, facilmente, que a partilha, entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, das competências para criar impostos (competências impositivas) foi levada a cabo de acordo com um **critério material**. O constituinte, neste passo, descreveu objetivamente fatos, que podem ser colocados, pelos legisladores ordinários (federais, estaduais, municipais ou distritais) nas **hipóteses de incidência** (fatos geradores *in abstracto*) dos impostos de suas pessoas políticas. Melhor explicitando, os mencionados arts. 147, 153, 154, 155 e 156, do Código dos Códigos, autorizam cada uma das pessoas políticas a instituir impostos sobre fatos neles apontados genericamente (“e.g.”, o fato de alguém auferir rendimentos, o fato de alguém industrializar produto, o fato de alguém ser proprietário de imóvel urbano, o fato de alguém prestar serviço de qualquer natureza etc.).

Assim agremiados, passemos ao estudo sumário da competência que a União recebeu da Magna Carta, para, por meio de imposto, tributar a renda e os proventos de qualquer natureza.

3. A União e a competência para criar o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza

Por força do disposto no art. 153, III, da Lei Magna, a União tem competência privativa para tributar, por meio de imposto, a **renda e os proventos de qualquer natureza**. Instituído e arrecadado livremente, ao lado de outros tributos, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza (IR), a União reafirma sua ampla autonomia, em relação às demais pessoas políticas.

Mas, afinal, que significa a expressão “renda e proventos de qualquer natureza”? Ou, por outro giro verbal: será que qualquer importância recebida, seja a que título for, pode ser alcançada pelo IR? Entendemos que não.

Evidentemente, o art. 153, III, da Lei Maior, não deu ao legislador ordinário da União liberdade para tributar o que lhe aprouver. Pelo contrário, conferiu-lhe, apenas, o direito de tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, observados os princípios constitucionais que militam em favor dos contribuintes.

Melhor esclarecendo, o IR só pode alcançar a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, vale dizer, o acréscimo patrimonial, experimentado durante certo período.

Logo, não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão somente, os “acréscimos patrimoniais”, isto é, “a aquisição de disponibilidade de riqueza nova”, como averbava, com precisão, Rubens Gomes de Sousa. Tudo que não tipificar **ganhos durante um período**, mas simples transformações de riqueza, não se enquadra na área traçada pelo art. 153, III, da Constituição Federal.

É o caso das indenizações. Nelas, não há geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) de qualquer espécie. Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos.

Na indenização, como é pacífico e assente, há **compensação, em pecúnia, por dano sofrido**. Noutros termos, o direito ferido é transformado numa quantia de dinheiro. O patrimônio da pessoa lesada não aumenta de valor, mas simplesmente é repostado no estado em que se encontrava antes do advento do gravame (**status quo ante**).

Em apertada síntese, na indenização inexistente riqueza nova. E, sem riqueza nova, não pode haver incidência do IR ou de qualquer outro imposto da competência residual da União (neste último caso, por ausência de indício de **capacidade contributiva**, que é o princípio que informa a tributação por meio de impostos, ex vi do art. 145, par. 1.º, da CF).

Assim, conquanto reinem dúvidas sobre o significado, o conteúdo e o alcance da expressão “renda e proventos de qualquer natureza”, a doutrina e a jurisprudência de há muito vêm entendendo que **ela não compreende as importâncias percebidas a título de indenização**. A respeito, já se pacificaram as inteligências, motivo pelo qual julgamos suficientes estas considerações.

Portanto, as indenizações não são e nem podem vir a ser — tributáveis por meio de IR.

Amarrada mais esta premissa, podemos dar outro passo, rumo à demonstração da tese inicial.

4. O direito dos trabalhadores, às férias anuais remuneradas e à licença-prêmio

O direito do trabalhador às férias anuais remuneradas é, em nosso País, constitucionalmente assegurado. Dúvidas não podem persistir, a respeito, em face do art. 7.º, XVII, da Carta da República, que, sem quaisquer reservas ou condições, estatui:

“Art. 7.º 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.”

Tal direito — é oportuno destacarmos — alcança todos os trabalhadores e, portanto, também os servidores públicos, mesmo os submetidos ao chamado “regime estatutário”. O dispositivo constitucional citado estabelece uma pauta de **direitos mínimos** dos trabalhadores, independentemente do tipo de relação de emprego por eles mantido. Tal rol de direitos pode ser ampliado pelo legislador ordinário; nunca, porém, restringido.

Afinado neste diapasão, o art. 124, par. 3.º, da Constituição do Estado de São Paulo, dispõe:

“Art. 124 — Os servidores da administração pública direta, das autarquias e das fundações instituídas ou mantidas pelo Poder Público terão regime jurídico único e planos de carreira.

.....
“Par. 3.º **Aplica-se aos servidores a que se refere o “caput” deste artigo, o disposto no art. 7.º, IV, VI, VII, VIII, IX, XII, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, XXII, XXIII e XXX da Constituição Federal**” (grifamos)

Portanto, o direito às férias anuais remuneradas dos servidores públicos (como dos trabalhadores em geral) é incontroverso e inafastável.

Só diante da “absoluta necessidade do serviço” (situação excepcionalíssima) é que se admite que a fruição deste direito seja procrastinada. O adiamento do gozo do direito constitucional às férias só se justifica, pois, quando, por escassez de pessoal ou excesso de serviço, a atuação do Poder Público está ameaçada de sofrer solução de continuidade.

O princípio da continuidade do serviço público — e apenas ele — justifica não entre o servidor em férias, quando completado seu período aquisitivo. A medida, entretanto, deve ser adotada com mão avara, exatamente para que não se esvazie prerrogativa constitucional tão hialina e insofismável.

Já a licença-prêmio é um direito que a lei deu aos servidores que preencherem determinados requisitos (assiduidade, bom comportamento etc.). Em nome do superior interesse público, também pode ter seu desfrute temporariamente adiado, mas, nunca, anulado ou eliminado.

Em suma, a acumulação de férias e o indeferimento, por necessidade de serviço, das licenças-prêmio são, como vimos, situações anômalas, que, se não forem

determinadas com extrema parcimônia, geram direitos impostergáveis dos servidores públicos. Deixar, por questões de somenos, de conceder férias ou licenças-prêmio devidas, tipifica grave irregularidade do Estado.

4.1. A consequência da não concessão, por necessidade de serviço, das férias e licenças-prêmio.

Apesar do exposto, os servidores públicos, não raro, têm indeferidas, por absoluta necessidade de serviço, suas férias e licenças-prêmio, que ficam, assim, para gozo oportuno.

No mesmo ano ou, o mais tardar, no seguinte, acabam sendo usufruídas, cumprindo-se, assim, o preceito constitucional.

Que acontece, porém, se servidor público tem sistematicamente indeferidas, por necessidade de serviço, suas férias e licenças-prêmio, de tal sorte que, na prática, nunca as poderá gozar?

A resposta é óbvia: ele sofre uma violação de direito, que deve receber reparação patrimonial, deixando-o indene.

Notemos que, embora as férias e as licenças-prêmio sejam bens inestimáveis e, destarte, irredutíveis, em princípio, ao denominador comum da moeda, tem-se aceito que, em última instância, sejam compensadas, tomando-se por base os vencimentos atuais do servidor. Exemplificando para melhor esclarecer, um mês de férias vencidas e não gozadas, por absoluta necessidade de serviço, equivale a um mês de seus vencimentos, acrescidos de, pelo menos, um terço, em atenção ao art. 7.º, XVII, da Constituição Federal.

Assim, quando não há outra alternativa razoável para fazer com que o servidor público usufrua de suas férias e licenças-prêmio, elas têm sido compensadas pecuniariamente.

5. O imposto de renda e as compensações pecuniárias dos servidores públicos

A quantia recebida pelo servidor público, a título de ressarcimento, pelas férias e licenças-prêmio vencidas e não gozadas, por absoluta necessidade de serviço, é simples indenização. É medida reparatória que recompõe seu patrimônio, mas que absolutamente não lhe cria riquezas novas, é dizer, **rendimentos** ou **ganhos de capital** (proventos).

Temos por indisputável, pois, que o pagamento, em dinheiro, das férias e licenças-prêmio não gozadas, por necessidade de serviço, têm caráter indenizatório. E — repisamos — indenizações não podem ser objeto de tributação, por via de IR.

Vamos, agora, meditar melhor sobre o caso em foco, examinando, primeiro, a situação dos servidores aposentados e, em seguida, a dos que permanecem em atividade, todos com férias e licenças-prêmio vencidas e não gozadas, por absoluta necessidade de serviço.

5.1. A situação dos servidores públicos aposentados

As quantias percebidas, pelo **servidor público aposentado**, a título de férias e licenças-prêmio, vencidas e não gozadas, por necessidade de serviço, não são rendimentos, mas meras **indenizações**. Estão, deste modo, a salvo da tributação por via de IR, que, como procuramos demonstrar, só pode incidir sobre a renda e os proventos de qualquer natureza; nunca sobre as indenizações.

Recapitulando, meteoricamente, o que já expusemos, o servidor público — como, de resto, todo e qualquer trabalhador — tem o direito constitucional subjetivo de, após doze meses de trabalho, gozar, no mínimo, de um mês de férias remuneradas (agora com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal). Tal direito é inalienável, irrenunciável e inafastável. Sua fruição, no entanto, pode ser adiada, pelo Estado, em nome do interesse público.

O mesmo podemos dizer das licenças-prêmio. O servidor, não podendo desfrutá-las, por absoluta necessidade de serviço, deve conformar-se — sempre em homenagem ao interesse público — em vê-las averbadas, para gozo oportuno.

Portanto, o direito ao gozo de férias e licenças-prêmio, por parte do servidor público, é sagrado. Aceita-se, porém, em função da prevalência do interesse público sobre o interesse privado, que, por absoluta necessidade de serviço, o desfrute desse direito constitucional seja adiado, pelo Estado. Esta é uma **decisão unilateral** do Estado, a que o servidor público não pode se opor, a menos que prove o “desvio de poder”.

O direito em exame, todavia, não deve ser eliminado ou transformado em “rendimentos”.

Reforçando a idéia, as férias e licenças-prêmio existem para serem gozadas.

Ocorre que, com muita freqüência, servidores públicos se aposentam sem terem gozado todas as férias e licenças-prêmio a que tinham jus. A partir do ato que lhes concede a aposentadoria, não há como corrigir este mal, já que, obviamente, os aposentados estão em “férias permanentes”, não podendo, logicamente tirar “férias sobre férias”.

Na medida em que o servidor aposentado não tem mais como gozar as férias e licenças-prêmio perdidas — não por vontade própria, mas por absoluta necessidade de serviço —, a única alternativa para recompor seu direito é **ressarcilo em pecúnia**, vale referir, **indenizá-lo em dinheiro**. Do contrário, haveria um **locupletamento ilícito do Estado**, absolutamente inaceitável.

A transformação de férias e licenças-prêmio em pecúnia é verdadeira indenização (em tudo e por tudo semelhante à indenização que o expropriado de um bem imóvel recebe do Poder Público). E, como já sabemos, as indenizações são intangíveis pelo IR.

Em resumo, as chamadas “férias e licenças-prêmio em pecúnia”, recebidas pelos servidores públicos aposentados, não podem ser alvo de tributação por via de IR.

5.2. A situação dos servidores públicos em atividade

Mutatis mutandis, o mesmo podemos dizer das férias e licenças-prêmio em pecúnia, recebidas pelos servidores públicos ainda em atividade.

Realmente, conquanto, em tese, possamos admitir que o servidor na ativa sempre poderá gozar suas férias e licenças-prêmio vencidas, isto, na prática, na maioria dos casos, não se dará, pela perpetuação das condições que motivaram os indeferimentos “por absoluta necessidade de serviço”.

A pleora dos trabalhos e o número insuficiente de servidores públicos, têm inviabilizado o direito constitucional ao regular gozo de férias e licenças-prêmio. E, **venia concessa**, nada indica que a situação vai-se inverter, em futuro próximo. Pelo contrário, com a intervenção sempre crescente do Estado nas relações particulares, há indícios eloquentes de que será cada vez mais difícil propiciar, aos servidores públicos, o regular gozo das férias e licenças-prêmio a que têm direito (quanto mais, das férias e licenças-prêmio acumuladas).

Com verdade, a Administração Pública não tem como abrir mão do trabalho ininterrupto da maioria de seus agentes. Conceder-lhes regularmente férias e licenças-prêmio causaria, na prática, sérias dificuldades no fluxo do serviço público.

Ora, sabermos que o **princípio da continuidade do serviço público** é uma das pedras de toque do Direito Administrativo e sobrepõe o direito ao gozo de férias e licenças-prêmio. É este princípio que justifica seu indeferimento, por necessidade de serviço.

É universalmente aceito que o povo tem direito ao serviço público. Ora, este direito não pode ser anulado pelo outro — também respeitável, mas inferior — do servidor, ao gozo de férias e licenças-prêmio.

Por mais que nos esforcemos, não conseguimos sair deste círculo vicioso: a Administração Pública não tem como conceder férias e licenças-prêmio a todos os servidores que a elas têm direito (nem, muito menos, de regularizar situações de indeferimento de férias e licenças-prêmio, por necessidade do serviço), a menos que comprometa a própria continuidade do serviço público.

Logo, a única alternativa possível é conceder, mesmo aos servidores em atividade, o pagamento, em pecúnia, das férias e licenças-prêmio vencidas e não gozadas por necessidade de serviço.

As quantias assim recebidas não dão origem a rendimentos novos, nem a ganhos de capital. Apenas transformam o direito às férias e licenças-prêmio em dinheiro. O patrimônio dos servidores é simplesmente recomposto. Há, aí, por sem dúvida, nítidas indenizações (não alcançáveis pelo IR).

Estes pagamentos, tanto quanto os efetuados aos servidores aposentados, refogem à tributação por via de IR.

5.3 Questões conexas

Nem se alegue que a legislação do IR não prevê tais “isenções”.

De fato, se dermos revista na legislação do imposto sobre a renda, em vão procuraremos dispositivo isentando, deste tributo, as férias e licenças-prêmio pagas em pecúnia.

A razão disto é muito simples: as quantias recebidas a título de férias e licenças-prêmio em pecúnia não são rendimentos. São, como pensamos já ter demonstrado, **indenizações**. E, indenizações refogem à tributação por via de imposto sobre a renda.

Invertamos o raciocínio: se, amanhã, uma lei federal pretender submeter as indenizações à tributação por via de imposto sobre a renda, ela será inconstitucional. Por quê? Simplesmente porque a União não tem competência constitucional para tributar, por via de imposto sobre a renda, as indenizações.

É oportuno ressaltar, que as leis isentantes sempre preveem hipóteses em que a tributação ocorreria, se elas não existissem. Nunca se ocupam com hipóteses que não estão dentro da regra-matriz (constitucionalmente traçada) do tributo.

Exemplificando, nenhuma lei municipal estabeleceria que “ficam isentos do ISS os rendimentos obtidos pelos prestadores de serviços”. Por quê? Simplesmente porque os rendimentos, na atual sistemática constitucional, absolutamente não podem ser tributados por meio de ISS. O ISS só alcança as prestações, em caráter negocial, de serviços de qualquer natureza (não os rendimentos que os prestadores de serviços auferem). Portanto, lei deste teor seria inócua.

O que a lei municipal poderia eventualmente estabelecer é que “ficam isentos do ISS os prestadores de serviços médicos”. Por quê? Porque os prestadores de serviços médicos estão contidos no rol das pessoas que o Município, querendo, pode submeter à tributação por via de ISS. Dito de outro modo, não fosse a lei isentante, seriam tributados, por meio deste imposto.

Retomando o fio do nosso raciocínio, a legislação do IR não prevê (e absurdo seria se o fizesse) que férias em pecúnia estão “isentas” do pagamento deste tributo. Nem por isto, no entanto, as quantias, a este título recebidas, devem ser tributadas, por meio de IR. É que, como enfatizamos, estas importâncias tipificam indenizações e, não, aquisição de disponibilidade de riqueza nova.

O problema, é bem de ver, não é de nível legal ou infra-legal, mas, sim, de nível constitucional. A Constituição não outorgou à União, competência para tributar indenizações.

Qualquer lei federal neste sentido é ou será (no caso de não existir ainda) inconstitucional.

Por igual modo, também será inconstitucional qualquer interpretação da legislação existente, que leve à conclusão de que as quantias recebidas a título de indenização devem ser tributadas, por meio de imposto sobre a renda. E o Judiciário, quando provocado, deverá vir em socorro do contribuinte, para restabelecer o primado da Constituição.

Resumindo, a legislação do IR não isenta, deste tributo, as “férias e licenças-prêmio recebidas em pecúnia”. Nem por isto, porém, elas são alcançáveis pelo IR, simplesmente porque não tipificam rendimentos.

Na verdade, as isenções de IR só se justificam quando aludem a rendimentos que, em tese, nos termos da Constituição, podem ser tributados. Lembramos, de passagem, que há rendimentos que não podem, constitucionalmente, ser tributados (“v.g.”, os rendimentos obtidos pelas pessoas políticas, *ex vi* do art. 150, VI, a, da C.F.).

Ora, as isenções de IR perdem por completo a razão jurídica de ser, quando se referem a hipóteses que a Constituição não permite sejam alcançadas por este tipo de tributação (isto é, hipóteses que estão fora do campo de incidência do imposto sobre a renda).

Este é justamente nosso caso. As quantias recebidas à guisa de férias e licenças-prêmio em pecúnia, por configurarem indenizações e, não, rendimentos, estão constitucionalmente a salvo da tributação por via de IR.

Irrelevante, pois, não estejam legalmente isentadas do IR (como irrelevante é que não estejam legalmente isentadas do IR as prestações de serviços ou a propriedade de um imóvel urbano ou, ainda, as operações mercantis). Por que irrelevante? Porque, como frisamos, o IR só pode alcançar os rendimentos (nunca as indenizações, que apenas recompõem o patrimônio das pessoas).

Em suma, por determinação constitucional — incontornável, assim, por meio de lei (federal, estadual, municipal, distrital ou complementar), de ato administrativo e, principalmente, de interpretação —, as quantias recebidas a título de férias e licenças-prêmio em pecúnia estão a salvo da tributação por via de imposto sobre a renda.

Esta conclusão, abre espaço a um outro raciocínio.

Com efeito, prescreve o art. 150, II da Constituição Federal:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

.....
 “II — instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, **independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos**” (grifamos).

Por outro lado, estatui o art. 153, par. 2.º, I, do mesmo Diploma Magno:

“Art. 153. — (omissis)

.....
 “Par. 2.º. O imposto previsto no inciso III (imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza):

“I — será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei” (esclarecemos).

Estes dispositivos reforçam o princípio republicano — uma das vigas mestras de nosso ordenamento constitucional —, porquanto proibem a concessão de vantagens tributárias, especialmente em matéria de imposto sobre a renda, fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de pessoas.

O princípio republicano exige que, em tese, todos se sujeitem à tributação por meio de imposto sobre a renda (salvo, é claro, as pessoas imunes, nos termos da Constituição).

Tanto isto procede que até os Magistrados e os membros do Ministério Público, inobstante desfrutem da garantia da irredutibilidade de vencimentos, dela não escapam, conforme, aliás, expressas disposições constitucionais (art. 95, III, art. 128, par. 5.º, I, “c”, art. 153, III e art. 153, par. 2.º, I, todos da C.F.).

Nos dias que ora correm (ao contrário do que se passava sob a égide da Carta anterior) eles passaram a suportar a tributação, por meio de IR, sobre a totalidade de seus rendimentos, independentemente da denominação jurídica que estes tiverem (verbas de representação, adicionais, ajudas de custo, diárias etc.).

Muito poderíamos discorrer a respeito deste assunto (como, aliás, o fizemos em nosso livro “Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária”). Mas, para não nos desgarrarmos do tema, ficaremos apenas com esta premissa: por expressa determinação constitucional, os rendimentos obtidos, seja a que título for, sujeitam-se à tributação por meio de imposto sobre a renda.

Em função disto, é o caso de voltarmos a indagar: as quantias recebidas a título de férias e licenças-prêmio em pecúnia estão a salvo da tributação por via de IR? Entendemos que sim, porque — insistimos — não tipificam rendimentos, mas meras indenizações.

O que a Constituição em vigor proíbe, é que apenas algumas pessoas ou categorias de pessoas deixem de ter tributadas, por via de IR, partes de seus rendimentos (ainda que escamoteados sob o nome de adicionais, verbas de representação, ajudas de custo etc.). Destarte, nenhuma lei federal, sob pena de irremissível inconstitucionalidade, poderá excluir da incidência do imposto em tela, rendimentos obtidos por algumas pessoas. As pessoas que obtêm rendimentos e que se encontram na mesma situação jurídica, devem ser submetida à mesma tributação, por via de IR.

Há um limite, porém, para esta tributação: ela só poderá alcançar **rendimentos**. O que não configurar rendimentos, não poderá ser alcançado pelo imposto sobre a renda. Serão inconstitucionais as leis, os atos administrativos ou, mesmo, as interpretações que pretendam assim dilatar o âmbito de abrangência do IR.

Logo, se, por absurdo, o Congresso Nacional vier a editar uma lei estabelecendo que as indenizações obtidas em razão de expropriações de imóveis, serão alcançadas pelo IR, ela será inconstitucional (como inconstitucional seria a lei federal que equiparasse à obtenção de rendimentos a prática de operações mercantis, ou a prestação, em caráter negocial, de serviços de qualquer natureza).

Em suma, a despeito do que dispõem os artigos 150, II e 153, par. 2.º, I, ambos da Lei Maior, as quantias recebidas a título de férias ou licenças-prêmio em pecúnia — exatamente por não serem rendimentos — refogem à tributação por meio de imposto sobre a renda. Estamos aqui diante de um típico caso de não-incidência. E esta não-incidência, por defluir da Constituição, independe de qualquer ato normativo (lei, decreto, portaria etc.) para ser usufruída.

5.4. Derradeiras considerações

Apenas para darmos fecho a este artigo, vamos, agora, sem maiores detalhamentos, cuidar de algumas questões conexas.

Parce-nos inofensível, nesta altura, que as quantias pagas, aos servidores públicos (da ativa ou aposentados), a título de férias e licenças-prêmio em pecúnia **não são rendimentos**, mas **indenizações**. Não deverão, pois, sofrer a incidência do IR, nem na fonte, nem, muito menos, na declaração anual.

Melhor esclarecendo, a Fazenda Pública não poderá, sobre tais quantias, descontar o imposto de renda na fonte. Do mesmo modo, não poderá pretender este tributo, por ocasião da declaração anual de rendimentos.

No caso do Estado de São Paulo, a Secretaria da Fazenda, por uma questão de coerência e para evitar litígios futuros com a União, deverá, ao emitir a certidão anual dos rendimentos de cada servidor público, omitir as quantias que eventualmente lhes pagou, a título de indenização por férias ou licenças-prêmio vencidas e não gozadas, por absoluta necessidade de serviço.

Por óbvio, os servidores que receberem tais importâncias não deverão declará-las, como rendimentos, à Fazenda Nacional.

Por fim, os servidores públicos aposentados que, recentemente, receberam férias e licenças-prêmio em pecúnia e que tiveram, sobre elas, descontado o IR na fonte, devem ser reembolsados, com correção monetária.

6. Conclusão

Posto isto, podemos concluir que, em face de seu caráter nitidamente indenizatório, as quantias recebidas pelos servidores públicos (na ativa ou aposentados), a título de férias e licenças-prêmio, não fruídas por absoluta necessidade de serviço, **continuam refugindo à tributação por via de IR** (seja na fonte, seja no regime de declaração mensal ou anual).