



**CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E
FINANÇAS PÚBLICAS**

FABIANA FAVRETO

**A NÃO-TRIBUTAÇÃO DAS FÉRIAS PROPORCIONAIS E O
RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL POR IMPOSTO
SOBRE A RENDA E
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:
JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Brasília-DF
2010

FABIANA FAVRETO

**A NÃO-TRIBUTAÇÃO DAS FÉRIAS PROPORCIONAIS E O
RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL POR IMPOSTO
SOBRE A RENDA E
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:
JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Msc José Hable

Brasília-DF
2010

FABIANA FAVRETO

**A NÃO-TRIBUTAÇÃO DAS FÉRIAS PROPORCIONAIS E O
RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL POR IMPOSTO
SOBRE A RENDA E
PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA:
JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

***Ao meu amor Tiago, pelo incentivo,
apoio, paciência e carinho incondicional.***

RESUMO

A presente monografia circunscreve-se no âmbito do direito tributário abordando a temática da não-tributação das férias proporcionais e o respectivo terço constitucional por imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Para tanto, primeiramente, demonstra-se a origem histórica do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sua previsão constitucional de instituição, a formação dos elementos que compõe a regra-matriz, bem como a conceituação do Princípio da Capacidade Contributiva e sua eficácia. A seguir, passa-se à apreciação do conceito de renda e da natureza jurídica das férias e do seu respectivo terço constitucional. Finalmente, o trabalho analisa o entendimento jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça desde a criação da Súmula n.125 até a recente edição do enunciado sumular n. 386. Nesse contexto, os conceitos serão estudados, a fim de verificar os fundamentos utilizados pelo Superior Tribunal de Justiça na construção de sua jurisprudência sobre a incidência ou não do imposto de renda e proventos de qualquer natureza nas verbas decorrentes de férias proporcionais e ao respectivo terço constitucional.

Palavras-chave: Tributário. Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Férias Proporcionais. Terço Constitucional. Jurisprudencia.

ABSTRACT

This monograph is limited under the tax law addressing the issue of taxation of non-proportional holidays and its third constitution by the income tax and earnings of any nature. For that, firstly, it demonstrates the historical origin of the income tax and earnings of any nature, his prediction of a constitutional institution, the formation of the elements that make up the rule-matrix, as well as the conceptualization of the Principle of Capacity and its Contribution effectiveness. The following is the appreciation of the concept of income and the legal nature of the vacation and their respective third constitutional. Finally, the paper analyzes the jurisprudential understanding of the Superior Court of Justice since the creation of Precedent n.125 until the recent issue of the statement emulates No 386. In this context, the concepts will be studied in order to check the basis used by the Superior Court of Justice in building its case on the incidence or no income tax and earnings of any nature in the funds derived from rentals and proportional to the respective third constitutional .

Keywords: Tax. Income Tax and Profits of Any Nature. Proportional holidays. Constitutional third. Jurisprudence.

LISTA DE ABREVIATURAS

CF/88 - Constituição Federal de 1988

CLT - Consolidação das Leis do Trabalho

CTN - Código Tributário Nacional

IR - Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

IRPF - Imposto de Renda Pessoa Física

IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SRF - Secretaria da Receita do Brasil

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	8
1 ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL.....	10
2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE A RENDA..	14
3 REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	19
4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	23
5 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	28
6 CONCEITO DE "RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA".....	32
7 CONCEITO DE FÉRIAS E O RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL.....	35
8 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	39
CONCLUSÃO.....	45
REFERÊNCIAS.....	47

INTRODUÇÃO

O presente trabalho circunscreve-se no âmbito do direito tributário, realizado por meio de pesquisa baseada na doutrina nacional, na legislação e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ, cujo objetivo pretende verificar os entendimentos sobre a temática da não-tributação das férias proporcionais e o respectivo terço constitucional por imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Para resposta a esse questionamento, é necessário identificar a natureza jurídica da verba decorrente de férias proporcionais e seu respectivo terço constitucional.

Para tanto, primeiramente, analisar-se-á a origem histórica do imposto sobre a renda, sua previsão constitucional de instituição, a composição da regra-matriz, a conceituação do princípio da capacidade contributiva e sua eficácia, bem como a natureza jurídica das férias e do respectivo terço constitucional.

Por fim, será traçado um comparativo da antiga jurisprudência do STJ, desde a criação da Súmula n. 125 até a edição do enunciado sumular n. 386.

Nesse contexto, se pretende sistematizar e revisar os conceitos doutrinários, bem como discutir os fundamentos utilizados pelo STJ na construção de sua jurisprudência que entende que os valores recebidos em decorrência de rescisão de contrato de trabalho, referentes às férias proporcionais e ao respectivo terço constitucional são indenizações isentas do pagamento de imposto de renda.

Com efeito, o enfrentamento da questão está ligado diretamente a minha atuação profissional desenvolvida junto à assessoria de Ministro do STJ, que atua na Turma especializada de Direito Público, onde se decidem temas correlatos ao direito tributário.

1 ORIGEM DO IMPOSTO SOBRE A RENDA NO BRASIL

O imposto de renda e proventos de qualquer natureza – IR, previsto na Constituição Federal de 1988 –CF/88, da forma como o conhecemos hoje, incidente sobre a renda total do contribuinte, foi, após diversas tentativas, instituído no Brasil em 1922, mediante a Lei de Orçamento n. 4.625, de 31 de dezembro.¹

O apontado diploma legal, em seu art. 31,² instituía o imposto, da seguinte forma:

Art. 31- Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido anualmente, por toda pessoa física ou jurídica, residente no território do país, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto líquido dos rendimentos de qualquer origem.

Contudo, tendo em vista a constatação de algumas dificuldades para arrecadar tal imposto, foram procedidas alterações na citada lei por meio da promulgação da nova Lei Orçamentária n. 4.783, datada de 31 de dezembro de 1923.³ No intuito de facilitar a sua implementação, que ocorreu somente no ano de 1924, optou-se pela progressividade de suas alíquotas, as quais foram estabelecidas entre os percentuais de 0,5% e 8%.⁴

¹ RECEITA FEDERAL. Memória da Receita Federal. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em 5/11/2010.

² Registre-se, todavia, que, desde 1843, o Fisco imperial exigia tributos sobre determinadas categorias de rendas, denominando-se genericamente esse conglomerado de impostos, pagos separadamente pelo contribuinte, de “impostos sobre rendimentos” (in AMED, Fernando José, NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos Tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 250).

³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Memória da Receita Federal. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em 5/11/2010.

⁴ AMED, Fernando José, NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: SINAFRESP, 2000, p. 255.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1934,⁵ na era Getúlio Vargas, o imposto sobre a renda passou a ter *status* constitucional, cabendo à União a competência de sua instituição. A propósito, citamos a sua redação:

Art. 6º - Compete, também, privativamente, à União:

Decretar imposto:

[...]

c) de renda e proventos de qualquer natureza, excetuada a renda cedular de imóveis.

A Constituição Federal de 1937 trouxe pequena mudança ao citado artigo 6º, pois apenas excluiu a incidência sobre a renda de imóveis.

Com o início do governo democrático e o fim da era Vargas, promulgou-se a Constituição de 1946,⁶ que trouxe a seguinte redação em seu art. 15:

Art. 15 - Compete à União decretar imposto sobre:

[...]

IV- renda e proventos de qualquer natureza.

[...]

§ 3º - A União poderá tributar a renda das obrigações da dívida pública estadual ou municipal e os proventos dos agentes dos Estados e dos Municípios, mas não poderá fazê-lo em limites superiores aos que fixar para as suas próprias obrigações e para os proventos dos seus próprios agentes.

Após muitas alterações na legislação, segundo consta na obra de Gisele Lemke,⁷ foi introduzido o sistema de desconto na fonte do tributo incidente sobre os rendimentos do trabalho assalariado.

Com o golpe militar, promulgou-se a nova Constituição em 24/1/1967,⁸ a qual reservou um capítulo específico ao Sistema Tributário, dispondo em seu art. 22 a incidência do IR da seguinte forma:

⁵ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1934. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao34.htm. Acesso em 5/11/2010.

⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1946. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 5/11/2010.

⁷ LEMKE, Gisele. *Imposto de renda*. São Paulo: Dialética, 1998, p.15.

Art. 22 - Compete à União decretar impostos sobre:

[...]

IV- renda e proventos de qualquer natureza, salvo ajuda de custo e diária pagas pelos cofres públicos.

Em 1969, com a promulgação da Emenda Constitucional n. 1, o art. 22 passou a ser o 21, em que acrescenta apenas ao final de sua redação, a exigência de ser na forma da lei.

Finalmente, com a promulgação da Carta política de 1988⁹ muitas alterações ocorreram a respeito do IR, entre as quais, a União passa a instituir IR sob os princípios da generalidade, universalidade e progressividade, nesses termos:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III - renda e proventos de qualquer natureza;

[...]

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Com base em tais princípios, o IR deverá incidir sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza (universalidade), auferida por quaisquer espécies de pessoas (generalidade) e quanto maior o acréscimo de patrimônio, maior deverá ser a alíquota aplicável (progressividade).

Quanto à progressividade, a atual legislação brasileira prevê a partir do exercício de 2011, ano-calendário de 2010,¹⁰ quatro alíquotas para o Imposto de Renda Pessoa Física -IRPF, a saber:

⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1967. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 5/11/2010.

⁹ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 5/11/2010.

¹⁰ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Alíquotas do Imposto de Renda retido na Fonte. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont.htm>. Acesso em 14/10/2010.

Base de cálculo mensal em R\$	Alíquota %	Parcela a deduzir do imposto em R\$
Até 1.499,15	-	-
De 1.499,16 até 2.246,75	7,5	112,43
De 2.246,76 até 2.995,70	15,0	280,94
De 2.995,71 até 3.743,19	22,5	505,62
Acima de 3.743,19	27,5	692,78

2 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA PARA INSTITUIR IMPOSTO SOBRE A RENDA

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 – CF/88, existem regras a respeito do poder de tributar, as quais proíbem que o mesmo seja exercido sem limites jurídicos.

A Carta Magna não cria tributos, apenas outorga poder para que os entes estatais institua os tributos atribuídos no seu texto. Sendo assim, a Constituição reparte o Poder de tributar entre os vários entes políticos. O poder de criar tributos é repartido, de modo que cada ente estatal tenha competência para impor prestações tributárias, dentro dos limites assinalados na Constituição.¹¹

Tratando da competência tributária, Carrazza doutrina:¹²

Competência tributária é a aptidão para criar, *in abstracto*, tributos. No Brasil, por injunção do princípio da legalidade, os tributos são criados, *in abstracto*, por meio de lei (art. 150, I da CF), que deve descrever todos os elementos essenciais da norma jurídica tributária. Consideram-se elementos essenciais da norma jurídica tributária os que, de algum modo, influem 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. Estes elementos essenciais só podem ser veiculados por lei.

A competência tributária pode, então, ser conceituada como a aptidão da União, Estados, DF e Municípios para criar tributos. A competência abrange amplos poderes sobre as decisões relativas aos tributos do ente estatal, apesar de existirem limitações a tal competência no próprio texto da CF/88.

¹¹ Conforme dispõe o art. 145, da CF/88: “Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I - impostos; II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros. 2000, p. 344.

Noutras palavras, pode-se definir competência tributária como sendo "a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos,"¹³ ou "o limite do poder fiscal para legislar e cobrar tributos".¹⁴

Citamos, ainda, o posicionamento de Hugo de Brito Machado:¹⁵

A propósito da Constituição como primeira manifestação do Estado que limita o seu poder político, e da nação das competências tributárias já escrevemos: "Organizado juridicamente o Estado, com a elaboração de sua Constituição, o Poder Tributário, como o Poder Político em geral, fica delimitado e, em confederações ou federações, dividido entre os diversos níveis de governo. No Brasil o poder tributário é partilhado entre a União, os Estados-membros, o Distrito Federal e os Municípios. Ao poder tributário juridicamente delimitado e, sendo o caso, dividido dá-se o nome de competência tributária.

O instrumento de atribuição de competência é a Constituição Federal, pois, como se disse, a atribuição de competência tributária faz parte da própria organização jurídica do Estado. Evidentemente só as pessoas jurídicas de Direito Público, dotadas de poder legislativo, pode ser atribuída competência tributária, posto que tal competência só pode ser exercida através da lei.

Ao fazer a discriminação das competências tributárias, a CF/88 estabelece que compete à União instituir o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Tal previsão está elencada no art. 153, III, *in verbis*:¹⁶

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

III – renda e proventos de qualquer natureza;

Trata-se, assim, de um imposto compreendido na titularidade da União Federal, que exerce a competência tributária mediante a edição de leis, por injunção do princípio constitucional da legalidade, que está previsto nesses termos:

¹³ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 255.

¹⁴ ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994, p. 89.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 30.

¹⁶ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em 5/11/2010.

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

A previsão elencada no art. 153, III, da CF/88 atribui à União a aptidão para dispor sobre o imposto, cuja incidência opera sobre os fatos tipificados como “renda e proventos de qualquer natureza”.

O IR coube à competência da União, a fim de que se possa distribuir a renda de forma igualitária, mantendo-se assim o equilíbrio financeiro e o desenvolvimento econômico de todas as regiões.

A propósito, vejamos o entendimento do doutrinador Hugo de Brito Machado:¹⁷

Justifica-se que seja esse imposto da competência federal porque só assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter o desenvolvimento econômico das diversas regiões. Aliás, o interprete das normas do sistema tributário brasileiro está vinculado por esse valor, hoje expressamente incorporado ao texto constitucional, inclusive no § 7º do art. 165, segundo o qual o orçamento fiscal e o orçamento de investimentos “terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional”. Por outro lado, graves problemas relacionados com a dupla ou múltipla tributação ocorreriam por certo se fosse esse imposto da competência dos Estados ou Municípios.

Importante esclarecer o sentido constitucional de “renda” e de “proventos de qualquer natureza” disposto na nomenclatura do IR, uma vez que o legislador constituinte dividiu entre os entes tributantes as competências tributárias para legislar sobre impostos a partir da descrição de fatos possíveis de serem situados nas hipóteses de incidência das suas respectivas exações.

O constituinte, ao prever a competência para instituir o referido imposto, determinou um conteúdo mínimo ao termo “renda” e a expressão “proventos de qualquer natureza”, ao qual o legislador infraconstitucional não pode se distanciar na composição da norma jurídica tributária.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 334-335.

Humberto Ávila¹⁸ leciona que o constituinte, ao traçar as competências entre os entes tributantes, determina conteúdos mínimos de sentido que não podem ser desprezados pelos legisladores infraconstitucionais. A propósito, transcrevemos sua posição:

A Constituição Federal utiliza determinadas expressões cujo significado mínimo não pode ser desprezado pelo intérprete. O desprezo desses conteúdos mínimos de sentido implica a violação da Constituição e, portanto, a desconsideração do postulado da supremacia da Constituição. A Constituição Federal como que reserva conteúdos para si, afastando sua manipulação pelo legislador infraconstitucional.

A terminologia que a CF/88 utilizou, ao partilhar as competências tributárias a partir da previsão de certos fatos de conteúdo econômico, não se encontra ao alvedrio do legislador infraconstitucional, sob pena de sofrer mutações que ferem a rigidez do texto constitucional, ampliando-se a competência tributária da União.

Nesse sentido, José Arthur Lima Gonçalves:¹⁹

Portanto, o legislador ordinário não pode intrometer-se livremente na definição do conteúdo do conceito de renda, pois isto significaria que ele estivesse verdadeiramente alterando o âmbito de competência tributária impositiva constitucionalmente outorgada, o que é inadmissível para qualquer analista sério.

Assim, pode-se afirmar que “renda e proventos de qualquer natureza” não se assemelham com os fatos correspondentes à materialidade dos demais impostos previstos nos arts. 153, 154, I, 155 e 156 do texto constitucional.

Isso porque a delimitação de competências tributárias possui como efeito reflexo a vedação da criação de outros impostos com a mesma materialidade, evitando conflitos de competência entre os entes federados.

¹⁸ ÁVILA, Humberto. *O imposto sobre serviços e a lei complementar n. 116/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 165-166.

¹⁹ GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 206.

Nas palavras de Humberto Ávila,²⁰ tem-se:

A reserva constitucional material é estabelecida indiretamente, nos casos em que a Constituição, implementando a sua divisão de competências no Estado Federal, ao atribuir poder para uma entidade política tributar um fato, pré-exclui implicitamente o poder de outra entidade política tributar o mesmo fato.

Diante disso, tem-se que a competência da União para instituir IR, conforme disposto no art. 153, III, remete sempre à alteração do patrimônio da pessoa física ou jurídica em certo lapso temporal, haja vista as entradas e saídas de rendimentos que acrescem economicamente o patrimônio de uma pessoa.

²⁰ ÁVILA, Humberto. *O imposto sobre serviços e a lei complementar n. 116/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 173.

3 REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A RENDA

O legislador constituinte traçou a regra-matriz constitucional de cada exação, a norma-padrão de incidência, inclusive quanto ao imposto em exame, com a previsão da hipótese de incidência, do sujeito ativo, do sujeito passivo, e da base de cálculo, bem como a alíquota aplicável.

Diante da previsão constitucional, o legislador infraconstitucional deve ater-se fielmente a essas diretrizes constitucionais, não sendo viável exacerbá-las, sob pena de ser reconhecida a inconstitucionalidade do gravame, ao preencher esse recipiente constitucional com mais elementos do que pode suportar.

Vejamos o que leciona Roque Antonio Carrazza:²¹

Rememoramos que as regra-matrizes de todos os tributos – aí incluído o imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza – estão contidas na Constituição. O legislador infraconstitucional não pode fugir desses arquétipos.

A norma jurídica tributária é definida através de um juízo hipotético condicional, ou seja, a norma tributária em sentido estrito é aquela que define a incidência fiscal. Dessa forma, haverá sempre uma hipótese, denominada antecedente, a que se conjuga um mandamento denominado consequente.

Segundo os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho,²² a regra-matriz de incidência tributária é a especificação da estrutura lógica-semântica da norma jurídica no âmbito da incidência dos tributos. Consiste, portanto, num juízo composto por duas proposições, unidas pelo dever-ser interproposicional.

²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 52.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 252-253.

Chama-se a primeira proposição de hipótese tributária, antecedente ou descritor, pois nela se encontra a descrição de um evento, que se terá como ocorrido em determinadas coordenadas de espaço e tempo. Esse evento é sempre uma conduta humana, composta por um verbo e um complemento específico, escolhidos pelo legislador para produzir efeitos jurídico-tributários. Assim, o conjunto de verbo e complemento chama-se critério material do antecedente, compondo também a hipótese a indicação do momento em que a conduta se realizará (critério temporal), e do local onde a realização acontecerá (critério espacial).

A segunda proposição chama-se consequente ou prescritor, onde deparamos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo da obrigação tributária) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). E, desse modo, fixadas tais premissas, façamos a seguir a análise da regra-matriz da incidência tributária do IRPF:

I) Na hipótese antecedente, encontramos o critério espacial, que traz elementos condicionadores de espaço da norma tributária, veiculando sempre ao território a ser aplicado, cuja função é a de definir a competência territorial do ente tributante.

Para Paulo de Barros Carvalho,²³ o exame do critério espacial do IR não se confunde com o âmbito territorial de aplicação das leis, “alcançando não só os acontecimentos verificados no território nacional, mas até fatos, explicitamente tipificados, e que se compõem para além de nossas fronteiras”.

Diante disso, forçoso concluir que o critério espacial do IRPF alcança o território nacional, mesmo que a receita ou rendimento seja oriundo do exterior (art. 43, § 2º, CTN).²⁴

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 273.

²⁴ Art. 43, § 2º, do CTN: “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: [...] § 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.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm. Acesso em 7/11/2010.

O critério de tempo condiciona o lapso temporal em que se dá o fato jurídico tributário para o efeito de incidência da norma, ou seja, o momento em que o evento social surge e faz nascer a obrigação tributária, que será sempre anterior ao tempo do fato. E nesse sentido, Roque Antonio Carraza²⁵ doutrina que o IRPF é um tributo que nasce após haver transcorrido um determinado lapso de tempo e, essa periodicidade é o ano-calendário.

Assim, tem-se que o fato jurídico tributário do IRPF ocorrerá sempre no último dia do ano, ou seja, no dia 31 de dezembro do ano-calendário que ocorreu a disponibilidade dos rendimentos.

Por sua vez, através do critério pessoal é possível identificar o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação tributária. E, nos termos do art. 150, inciso III, da CF/88, o sujeito ativo do IRPF é a União, sendo a Secretaria da Receita do Brasil – SRF, o órgão responsável pela arrecadação e fiscalização do tributo. Já, o sujeito passivo de tal imposto consiste em qualquer pessoa física que aufera a renda e/ou os proventos de qualquer natureza.

II) Na hipótese conseqüente, o critério quantitativo se subdivide em base de cálculo e alíquota, através das quais é possível a obtenção do montante devido a título de tributo devido ao sujeito ativo.

Paulo de Barros²⁶ leciona que a base de cálculo “se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária”. A base de cálculo consiste em identificar, bem como quantificar o critério material da hipótese de incidência do tributo.

Desta forma, a base de cálculo do IRPF devido é a diferença entre a soma dos rendimentos tributáveis recebidos durante o ano-calendário, excluídos os

²⁵ CARRAZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda – perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 121-123.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 341-342.

isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte ou sujeitos à tributação definitiva e as deduções permitidas pela legislação.

Por fim, temos a incidência da alíquota para se alcançar o valor exato. A propósito, Hugo de Brito Machado,²⁷ assim se manifesta:

Existem diversas alíquotas para o imposto de renda, e para a determinação da alíquota aplicável devemos considerar que esse imposto tem diversos regimes jurídicos. Um para as pessoas jurídicas – que tem como base de cálculo o lucro real, presumido ou arbitrado, como adiante será explicado. Outro para as pessoas físicas – que tem como base de cálculo a renda líquida. A alíquota do imposto de renda das pessoas jurídicas é proporcional. Já, o imposto de renda pessoas físicas tem alíquotas progressivas.

Assim, a alíquota consiste em um componente aritmético para a determinação do valor da prestação pecuniária a ser exigido do sujeito passivo. As alíquotas podem ser um valor numérico fixo, ou variável em função de escalas progressivas da base de cálculo, ou uma fração, percentual ou não, da base de cálculo.

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 340.

4 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O tributo é um dever e tem como finalidade captar recursos para os cofres públicos; tem ele natureza econômica e patrimonial. Os cidadãos devem contribuir para a manutenção do Estado, para que este possa atingir os seus fins, devendo esta contribuição operar-se na medida do possível, na proporção de suas respectivas capacidades. Assim, toda pessoa que possui capacidade contributiva possui capacidade para ser sujeito tributário.

No Direito Tributário Brasileiro, a primeira menção implícita ao princípio da capacidade contributiva foi feita no texto constitucional da Carta Magna de 1824, no art. 179, § 15, *in verbis*:

Art. 179 – [...]

[...]

§15 – Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção a seus haveres.

Contudo, apenas na Constituição de 1946²⁸ é que o mesmo encontrou-se expresso integralmente no texto normativo, no seu art. 202. Todavia, o referido dispositivo foi suprimido na Constituição de 1967.

Por sua vez, a Carta Magna de 1988 prevê no texto do art. 145, § 1º, o Princípio da Capacidade Contributiva, assim disposto:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I- impostos;

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à

²⁸ Art 202 - Os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte. Disponível em : http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm. Acesso em 5/11/2010.

administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado:²⁹

A Constituição Federal de 1988 restabeleceu a norma que expressamente consagrava, na Constituição de 1946, o princípio da capacidade contributiva. Com efeito, em seu art. 145, § 1º, disse que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”. É certo que a expressão “sempre que possível”, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o interprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível.

O Princípio da Capacidade Contributiva é o princípio jurídico que orienta a instituição de tributos impondo a observância da capacidade do contribuinte de recolher aos cofres públicos os tributos. Dito de outras palavras, tal princípio existe para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado.

Pode-se dizer, ainda, que o princípio em análise consiste num desdobramento do Princípio da Igualdade, aplicado no âmbito da ordem jurídica tributária, na busca de uma sociedade mais igualitária, menos injusta, impondo uma tributação mais pesada sobre aqueles que têm mais riqueza.

A propósito, vale citar também a observação do doutrinador Ruy Barbosa Nogueira: “O princípio da capacidade contributiva é um conceito econômico e de justiça social, verdadeiro pressuposto da lei tributária”.³⁰

Não obstante, existem ainda alguns impostos que, devido à técnica de arrecadação utilizada, dificultam a aplicação deste princípio, tais como os chamados impostos reais, que abrangem os impostos indiretos, constitucionalmente conceituados como aqueles tributos que comportam a transferência do ônus tributário, e acabam por tributar o consumidor final do produto, sem nenhuma observância à capacidade contributiva do mesmo. Em consequência, o contribuinte de direito não é aquele que efetivamente arca com o encargo do tributo, que é assumido pelo chamado contribuinte de fato.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 69.

³⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 12.

Ensina o mestre Ataliba³¹ que a classificação de impostos pessoais e reais apoia-se na existência de uma conexão maior ou menor entre a estrutura do aspecto material com o aspecto pessoal da hipótese de incidência. Logo, “são impostos reais aqueles cujo aspecto material da hipótese de incidência limita-se a descrever um fato, acontecimento ou coisa independentemente do elemento pessoal, ou seja, indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades”.

Com a aplicação do Princípio da Capacidade Contributiva haverá tratamento justo, se o legislador considerar as diferenças dos cidadãos, tratando-os de forma desigual os desiguais, ao impor o recolhimento de impostos segundo a capacidade contributiva de cada cidadão em separado. O tributo é justo desde que adequado à capacidade econômica da pessoa que deve suportá-lo.

Assim, não basta que o imposto seja legal, mister se faz que o mesmo seja legítimo, devendo a capacidade contributiva ser aferida com base na capacidade subjetiva do contribuinte, ou seja, deve-se verificar a real aptidão de determinada pessoa para recolher ao Fisco.

Bernardo Ribeiro de Moraes,³² assim conceitua o referido princípio:

O princípio da capacidade contributiva, pelo qual cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade de acordo com a sua aptidão econômica, ou capacidade contributiva, origina-se do ideal de justiça distributiva.

A seu turno, a capacidade econômica, de acordo com José Eduardo Soares Melo,³³ pode ser compreendida como a existência de um patrimônio abrangendo bens e direitos de qualquer natureza. Vejamos:

A questão complexa não se circunscreve, propriamente, à obrigação da pessoa recolher dinheiro aos cofres públicos (tributo), em decorrência de ter sido eleito (legalmente) como seu sujeito passivo. Impõe-se solucionar em que medida deva ocorrer essa obrigação, tendo em vista os aspectos pessoais vinculativos e o tipo de tributo que enseja tal graduação. A capacidade contributiva deveria estar subjacente em qualquer espécie tributária, revelada pelo valor do objeto (materialidade). Tendo em vista que

³¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 121.

³² MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p.118.

³³ MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002, p. 34-35.

a tributação quantifica-se por uma base de cálculo (à qual se aplica uma alíquota), salvo os casos excepcionais de tributo fixo, e como esta nada mais é do que o próprio valor (econômico) da materialidade, sempre será possível medir a intensidade (econômica) de participação do contribuinte no montante do tributo.

Transcrevemos, ainda, o ensinamento de Aliomar Baleeiro a respeito do tema.³⁴

Do ponto de vista subjetivo, a capacidade econômica somente se inicia após a dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais gastos pessoais obrigatórios (com alimentação, vestuário, moradia, saúde, dependentes, tendo em vista as relações familiares e pessoais do contribuinte, etc.) devem ser cobertos com rendimentos em sentido econômico – mesmo no caso dos tributos incidentes sobre o patrimônio e heranças e doações – que não estão disponíveis para o pagamento de impostos. A capacidade econômica subjetiva corresponde a um conceito de renda ou patrimônio líquido pessoal, livremente disponível para o consumo, e assim, também para o pagamento de tributo. Desta forma, se realizam os princípios constitucionalmente exigidos da pessoalidade do imposto, proibição do confisco e igualdade, conforme dispõem os arts. 145, §1º, 150, II e IV, da Constituição.

Misabel Abreu Machado Derzi,³⁵ atualizadora da clássica obra de Aliomar Baleeiro, teceu as seguintes considerações: “É que a capacidade contributiva é princípio que serve de critério ou de instrumento à concretização dos direitos fundamentais individuais, quais sejam, a igualdade e o direito de propriedade ou vedação do confisco”.

Conclui-se, portanto, que quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que quem tem menor riqueza, ou seja, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. E nesse sentido, vale transcrever, ainda, trecho da obra de Luciano Amaro³⁶: “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água”.

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 693.

³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 689.

³⁶ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.136.

Por outro lado, na tentativa de diminuir as consequências da transferência e, de certa forma, aplicar o Princípio da Capacidade Contributiva, o legislador criou o Princípio da Seletividade, que, em proporções bem menores, rege a instituição dos impostos indiretos impondo uma mínima observância à capacidade contributiva daqueles que, ao final, pagam o tributo embutido no preço dos produtos adquiridos.

Gabriel Hernan Facal Villarreal,³⁷ analisando o princípio da seletividade, assim o definiu:

Trata-se de determinação constitucional dispondo que, mediante escolha sob critérios definidos, caberá ao legislador ordinário a diferenciação entre produtos sujeitos a maior tributação pelo imposto em tela. Ainda tal diferenciação far-se-á mediante a aplicação do critério da essencialidade, visando vincular uma carga tributária consideravelmente maior sobre os produtos não essenciais, e diminuindo a tributação incidente sobre os produtos considerados essenciais de maneira a obter a realização do princípio da capacidade contributiva.

Tal princípio consiste na discriminação ou sistema de alíquotas diferenciadas por espécies de mercadorias, como adequação do produto à vida do maior número dos habitantes do país, pois as mercadorias essenciais à existência civilizada deles devem ser tratadas mais suavemente, ao passo que as maiores alíquotas devem ser reservadas aos produtos de consumo restrito.

³⁷ VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. *Direito tributário interno* – Princípios da seletividade, tipicidade cerrada, normas de interpretação e a partícula “OUTROS” na legislação do IPI. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 10, n. 45, 2002, p. 155-163.

5 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Com a elaboração do texto constitucional, promulgado em 5 de outubro de 1998,³⁸ fez-se constar no anteprojeto o Princípio da Capacidade Contributiva, referindo-se a todas as espécies de tributos em geral, nesses dizeres:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Com as devidas alterações, o texto constitucional promulgado restringiu sua aplicação, impondo sua observância apenas aos impostos, e não mais a todas as espécies de tributos como no texto original.

Importante examinar, ainda, a possibilidade de sua com relação aos tributos vinculados, em que o montante arrecadado é aplicado diretamente na atividade prestada pelo Estado como contraprestação ao recolhimento.

Em análise mais concreta, podemos verificar a aplicabilidade, ou não, desta orientação constitucional com relação às taxas, sejam elas instituídas com fundamento em serviços públicos específicos e divisíveis ou no exercício do poder de polícia, bem como com relação às contribuições de melhoria. Hugo de Brito Machado,³⁹ observando a restrição imposta, observou:

Em relação às taxas o princípio da capacidade contributiva há de ter um tratamento específico, distinto do que há de ter no que pertine aos impostos. Já no que se refere à contribuição de melhoria nos parece evidente que se aplica, pela própria natureza desse tributo, o princípio em estudo.

³⁸ PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm. Acesso em 5/11/2010.

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 70.

O fato gerador das taxas, como tributos vinculados que são, decorre de uma atuação estatal específica e direcionada ao contribuinte, seja através da prestação de serviços ou do exercício do poder de polícia.

Daí porque não se deve dimensionar a taxa conforme a capacidade contributiva de quem deve pagar. Isso não quer dizer que rigorosamente deixe de observar esta norma constitucional. Todavia, a aplicação do princípio ficou à mercê do bom senso do ente tributante competente para cobrar a referida exação.

Por sua vez, no caso da contribuição de melhoria, não se aplica o Princípio da Capacidade Contributiva uma vez que o valor que será recolhido, nada mais é do que a restituição aos cofres públicos da importância que foi incorporada à sua propriedade, em decorrência de um investimento público.

Baleeiro,⁴⁰ atualizado por Mizabeu Abreu M. Derzi, bem observa a imperatividade do princípio objeto deste estudo quanto aos impostos, fazendo relevantes considerações sobre os tributos vinculados:

A Constituição brasileira, não obstante, adotando a melhor técnica, como alerta F. Moschetti, restringe a obrigatoriedade do princípio aos impostos, conforme dispõe o art. 145, §1º. É que, enquanto a base de cálculo dos impostos deve mensurar um fato-signo, indício de capacidade econômica do próprio contribuinte, nos chamados tributos vinculados – relativos às taxas e contribuições – ela dimensiona o custo da atuação estatal ou a vantagem imobiliária auferida pelo contribuinte, advinda da obra pública.

Com essas considerações, independentemente de previsão constitucional explícita, a quem defenda que o Princípio da Capacidade Contributiva pode ser admitido também com relação a estes tributos vinculados. E assim, embora não seja uma imposição, o mesmo pode ser aplicado como uma orientação, funcionando simplesmente como um princípio de justiça fiscal.

Neste sentido, bem observou José Maurício Conti:⁴¹

⁴⁰ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 695.

⁴¹ CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário – Interpretado pelos Tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998, p.26.

O princípio da capacidade contributiva é aplicável a todas as espécies tributárias. No tocante aos impostos, o princípio é aplicável em toda a sua extensão e efetividade. Já no caso dos tributos vinculados, é aplicável restritivamente, devendo ser respeitados apenas os limites que lhe dão os contornos inferior e superior, vedando a tributação do mínimo vital e a imposição tributária que tenha efeitos confiscatórios.

Por fim, importante destacar as nuances que o princípio da capacidade contributiva perpassa pela sua redação do art. 145 da CF/88. Em verdade, a redação do mencionado artigo é muito discutida pela doutrina, notadamente pelas interpretações e abrangências possíveis que se pode fornecer à expressão “caráter pessoal” e “sempre que possível”.

A discussão da locução “sempre que possível” analisa quais seriam exatamente as situações que o legislador constituinte visou atingir e quais ele procurou dispensar da observância do princípio. Por sua vez, do mesmo modo, o “caráter pessoal” refere-se à aptidão do imposto de poder se relacionar com a pessoa do sujeito passivo da obrigação, considerando a sua condição econômica especial e levando-se em conta os indícios que melhor valorem esta situação.

A forma como as expressões estão postas no artigo relacionam-se com a situação do caráter pessoal e da capacidade econômica do contribuinte. Assim, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e também serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

Desse modo, a princípio, pode-se concluir que a capacidade contributiva não seria aplicável em todos os casos. E nesse caminhar, vários autores afirmam ser a expressão “sempre que possível” aplicável somente ao caráter pessoal e não à capacidade contributiva. Destaca-se a posição de Hugo de Brito Machado:⁴² “A nosso ver, o sempre que possível, do § 1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal”. Sobre o tema, vejamos o ensinamento de Eduardo Jardim:⁴³

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 46.

⁴³ JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 181.

É bem de ver que a cláusula “sempre que possível” não traduz mera faculdade à disposição do legislador infraconstitucional, mas imperativo no sentido de privilegiar os impostos pessoais, prioritariamente, e, secundariamente, criar também impostos de natureza pessoal, a teor dos incidentes sobre a produção e a circulação, dentre outros.

[...]

Entendemos, realmente, que esse primado constitucional é aplicável a todos os tributos, pois em nenhum momento o legislador poderá fazer tábula rasa da capacidade contributiva. Ademais, assinalamos, insistindo, que a capacidade contributiva de também permear todos os tributos, pois, em se tratando de taxas, contribuições e empréstimos compulsórios, a hipótese de incidência não é a atividade estatal em si, mas a conduta particular a ela correspondente.

Por sua vez, José Maurício Conti,⁴⁴ discorrendo sobre o tema, comenta que é certo que nem todos os impostos têm caráter pessoal, haja vista a existência de vários em que as características do contribuinte não são previamente conhecidas, de modo que não se podem avaliar suas exatas condições econômicas.

É necessário frisar também que a doutrina majoritária afirma que os impostos com caráter pessoal tendem a atingir melhor os objetivos de justiça, pelo fato de mais explicitamente se adequarem ao princípio da capacidade contributiva, devendo, por esse motivo, ser preferidos em relação aos impostos de natureza real.

Para Conti,⁴⁵ a extrafiscalidade é utilizada como argumento para defender que a expressão “sempre que possível” no Texto Constitucional teria visado apenas permitir exceções, em que o objetivo principal não é a arrecadação, mas o direcionamento das atividades dos agentes econômicos.

José Marcos Oliveira,⁴⁶ entende que as tributações extrafiscais somente são justificadas se incidirem sobre uma real existência de renda, servindo como instrumento de efetivação da progressividade do sistema tributário de maneira a realizar o princípio da capacidade contributiva.

⁴⁴ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 48.

⁴⁵ *Ibidem*. p. 48.

⁴⁶ OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 55.

6 CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

A construção do conceito “renda e proventos de qualquer natureza” se resume às disposições constitucionais, cujo sentido varia de acordo com o seu emprego nos inúmeros dispositivos que o mencionam expressamente, evidenciando a ausência de precisão no labor do legislador constituinte. Trata-se de conceito pressuposto de “renda”, evitando atribuir liberdade desmedida ao legislador infraconstitucional para sobre ele dispor.

Vejamos o que afirma Mary Elbe Queiroz:⁴⁷ “‘Renda’ é termo que provém do latim *reddere*, que significa ‘render’. Assim, *reddere* origina a palavra “rédito”, cujo significado remete a juros ou interesses produzidos pelo capital.”

Leciona, ainda, com grande precisão, Carraza,⁴⁸ “[...] nos termos da Constituição Federal, renda e proventos de qualquer natureza, para fins de tributação específica, são acréscimos patrimoniais, verificados num dado período de tempo, que vão além do mínimo vital [...]”.

Da mesma forma pensa Hugo de Brito Machado:⁴⁹

Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e de proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência tributária à União, alude a renda e a proventos. Assim, entender-se que o legislador ordinário pode conceituar, livremente, essas categorias implica admitir que esse legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro.

⁴⁷ QUEIROZ, Mary Elbe. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. Baueri: Manole, 2003, p. 67.

⁴⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 51.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 328.

Diante disso, podemos dizer que a Carta Magna faz referência ao conceito de renda e proventos de qualquer natureza, a fim de que o legislador ordinário o utilize na elaboração da legislação infraconstitucional que trate do tema.

A propósito, citamos trechos do artigo intitulado “Aspectos relevantes do Imposto sobre a Renda na Fonte”, de autoria de Julia de Menezes Nogueira:⁵⁰

A Constituição não definiu o conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”. Fez, isto sim, referencia a tal conceito, para que fosse necessariamente utilizado pelo legislador ordinário e devidamente investigado pelo interprete, partindo-se de sua acepção de base, devendo ser contextualizado com os dispositivos da Constituição, do Código Tributário Nacional e da própria legislação ordinária.

Por sua vez, na legislação tributária, os conceitos legais de “renda” e “proventos de qualquer natureza” são abstraídos do art. 43, I e II do CTN, que assim dispõe:

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;

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

Nessa esteira, destaca-se a posição de Hugo de Brito Machado:⁵¹

Com efeito, o Código Tributário Nacional estabelece: Art. 43. [...]

Dessa forma, o Código Tributário Nacional estabeleceu duas limitações ao legislador ordinário. Primeira, quando definiu renda como acréscimo patrimonial. E a segunda, quando estabeleceu que o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos.

Tais limites, que não podem ser transpostos pelo legislador ordinário em face da hierarquia normativa, são de enorme importância prática. Significam

⁵⁰ MARTINS, Ives Granda da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Imposto de renda e proventos de qualquer natureza: Questões pontuais do curso da APET*. São Paulo: MP Ed., 2006, p. 248-249.

⁵¹ MACHADO, Hugo de Brito. *Conceito legalista de renda*. *Revista CEJ*, Brasília, Ano XIII, n. 47. out./dez. 2009, p. 7-8.

que o legislador ordinário não pode estabelecer fórmulas que impliquem a tributação do que não é renda, ou melhor, que impliquem a tributação do que não seja aquisição da disponibilidade de renda ou de proventos.

Após essas considerações, podemos definir que “renda” e “proventos de qualquer natureza” têm sentidos diferentes, pois aquele possui sentido restrito (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos), quando esse representa um sentido residual (outros acréscimos patrimoniais, não decorrentes do capital nem do trabalho). Contudo, a palavra provento tem abrangência maior que a renda, pois, o capital e o trabalho também geram proventos, ainda que com designações específicas, como juros, aluguéis, salários e honorários.

7 CONCEITO DE FÉRIAS E O RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL

A CF/88, no capítulo dedicado aos denominados Direitos Sociais, estabeleceu como direito básico dos trabalhadores urbanos e rurais o gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal. Nesse sentido:

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;

Outrossim, o dispositivo constitucional que trata das férias congrega, na realidade, uma duplicidade de direitos de natureza e finalidade diversas. Ao mesmo tempo em que garante um período anual de descanso remunerado, cujo prazo de duração deve ser estabelecido por lei, assegura também que por ocasião do aludido recesso deve o trabalhador receber um acréscimo pecuniário equivalente ao terço de seu salário ordinário.

A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, regula a matéria em seus arts. 129 a 153, aplicando tal direito a todos os empregados rurais e urbanos, aos servidores públicos, aos membros das forças armadas e aos empregados domésticos.

Nas palavras de Valentin Carrion,⁵² este direito “tem como finalidade a preservação e proteção do lazer e o repouso do empregado, a fim de estimular o seu bem-estar físico e mental, principalmente por razões médicas, familiares e sociais”.

⁵² CARRION, Valentin. *Comentário à CLT*. São Paulo: LTr Editora, 2001, p. 139.

Complementando este raciocínio, citamos entendimento de Luciano de Almeida Pereira,⁵³ publicado no artigo intitulado “A correta incidência tributária do imposto de renda e proventos de qualquer natureza nas relações de trabalho”:

A palavra férias remete-nos ao termo designado ao período de descanso a que tem direito trabalhadores de uma maneira geral, após passado um ano ou um semestre de labor ininterrupto.

Deriva do latim “*feria-ae*”, singular de “*feriae,-arum*”, que implicava, entre os romanos, o dia em que não se trabalhava por prescrição religiosa.

De conhecimento maciço, o objetivo precípua das férias é propiciar um período de descanso ao trabalhador em decorrência do lapso temporal em que este trabalhara de forma contínua.

A propósito, vejamos a lição de Sérgio Pinto:⁵⁴

As férias podem ser divididas da seguinte forma, quando da cessação do contrato de trabalho: (a) férias vencidas, que se referem ao período aquisitivo de 12 meses já transcorrido; (b) férias proporcionais, correspondentes ao período incompleto de férias que não atingiu os 12 meses para efeito de aquisição.

Haverá direito a férias em dobro se elas não forem concedidas no período apropriado. Pagas as férias na rescisão do contrato de trabalho, terão natureza de indenização, pois só teriam natureza salarial se fossem gozadas. Neste caso, como são indenizadas, perdem sua natureza salarial, quando pagas na rescisão do contrato de trabalho. Férias proporcionais pagas na rescisão do contrato de trabalho não são férias, mas indenização de férias.

A finalidade do terço salarial adicional previsto no inciso XVII, do art. 7º da Constituição da República acima disposto, visa proporcionar ao trabalhador recursos extras para a realização, da forma mais completa possível, dos prazeres ou necessidades planejados para o período de descanso.

Em outras palavras, podemos dizer que o terço constitucional constitui, na verdade, um reforço financeiro ao trabalhador a fim de que no período de férias possa realizar com mais desenvoltura todas as atividades a que se disponha, de modo que este espaço de tempo livre possa ser aproveitado da forma

⁵³ BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). *Revista tributária e de finanças públicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Ano 17, n. 89. Nov./dez. 2009. p. 210.

⁵⁴ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 514.

mais ampla e completa possível, cumprindo com eficiência suas múltiplas finalidades.

Contudo, mesmo reconhecendo ser o terço constitucional de férias um reforço financeiro, uma parcela remuneratória extra ao salário ordinário, entendemos, segundo apregoa a doutrina dominante que, se decorrente de férias proporcionais não gozadas, sua natureza jurídica é puramente indenizatória.

Vejamos o que leciona Maurício Godinho Delgado:⁵⁵

Por outro lado, não terão natureza salarial as seguintes verbas de férias:

[...]

b) as parcelas devidas e pagas ao obreiro (e seu terço constitucional), a título de férias não gozadas (vencidas, simples ou proporcionais) na rescisão do contrato de trabalho ou após a extinção deste. A natureza dessas parcelas é indenizatória (conforme também reconhecido pelo art. 28, § 9º, 'd', Lei n. 8.212/91, com redação oriunda da Lei n. 9.528/97).

Por sua vez, o tributarista Carrazza,⁵⁶ assim doutrina sobre a incidência de IR sobre verbas indenizatórias:

Por igual modo, a legislação do IR não prevê isenções de indenizações. A razão disto é patente, já que as indenizações não são rendimentos e, nesta medida, refogem à tributação por via de imposto sobre a renda. Não há porque uma lei isentiva federal vir a ocupar-se com o assunto.

Realmente, as indenizações não são rendimentos. Elas apenas recompõem o patrimônio das pessoas. 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.

Nas indenizações, como é pacífico, 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.

Portanto, nas indenizações há simples reparações, em pecúnia, por perdas de direitos. Quem indeniza desfaz o dano que causou a terceiro. Recompõe a situação primitiva, anulando os efeitos da lesão jurídica que praticou.

Neste sentido a lição clássica de De Plácio e Silva:

Derivado do latim 'indemnis' (indene), de que formou no vernáculo o verbo 'indenizar' (reparar, recompensar, retribuir), em sentido genérico quer exprimir toda compensação ou retribuição monetária feita por uma pessoa a

⁵⁵ DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 2005, p. 962-963.

⁵⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 568-569.

outrem, para a reembolsar de despesas feitas ou para ressarcir de perdas tidas' (Vocabulário Jurídico, 3ª ed., 1991, p. 452).

O renomado autor assinala, ainda, que uma pessoa está indene quando 'foi recompensada com alguma coisa em substituição de outra' (idem, ibidem, p. 452) e, por isso mesmo, não sofreu nenhuma perda, isto é, saiu livre, sem qualquer prejuízo material ou moral.

Desta ponderação ressaí que na indenização inexistente riqueza nova. E, sem riqueza nova, não pode haver incidência do IR ou de qualquer outro imposto de 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). Logo, as indenizações não são – e nem poderiam ser – tributáveis por meio de IR.

Diante desses ensinamentos, sendo as indenizações uma simples reparação em dinheiro que visa à recomposição da situação primária, correta a não incidência do IR, haja vista seu caráter compensatório.

8 ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Depois de muitas demandas judiciais de contribuintes que se viram prejudicados por cobranças indevidas de IR e de muita divergência na jurisprudência, o STJ uniformizou seu entendimento com a edição, na data de 6/12/1994, da Súmula 125,⁵⁷ prevendo que “o pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda”.

Para melhor esclarecer, transcrevemos a ementa do REsp 34.988/SP,⁵⁸ da relatoria do Ministro Garcia Vieira, que serviu de parâmetro para a confecção do mencionado enunciado sumular:

IMPOSTO DE RENDA - FÉRIAS NÃO GOZADAS INDENIZADAS - NÃO INCIDÊNCIA.

O PAGAMENTO EM DINHEIRO DAS FERIAS NÃO GOZADAS, PORQUE INDEFERIDAS POR NECESSIDADE DO SERVIÇO, NÃO É PRODUTO DO CAPITAL, DO TRABALHO OU DA COMBINAÇÃO DE AMBOS E TAMBEM NÃO REPRESENTA ACRESCIMO PATRIMONIAL, NÃO ESTANDO, PORTANTO, SUJEITAS A INCIDENCIA DO IMPOSTO DE RENDA.

RECURSO IMPROVIDO.

Posteriormente, esta Corte evoluiu seu entendimento, dispensando a exigência da necessidade do serviço para fins de não-incidência do IR, o que

⁵⁷ Na ocasião, a Seção utilizou como precedentes para criação da súmula, os seguintes julgados: REsp 52.208/SP, Rel. Ministro Demócrito Reinaldo, Primeira Turma, DJ 10/10/1994; REsp 40.921/SP, Rel. Ministro Américo Luz, Segunda Turma, DJ 22/08/1994; AgRg no Ag 46.146/SP, Rel. Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, Segunda Turma, DJ 22/8/1994; REsp 47.102/SP, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ 15/8/1994; REsp 36.084/SP, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, DJ 27/6/1994; REsp 40.136/SP, Rel. Ministro Jose de Jesus Filho, Segunda Turma, DJ 21/3/1994; REsp 34.988/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 8/11/1993.

⁵⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Incidência do Imposto de renda sobre férias não gozadas por necessidade do serviço. REsp 34.988/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 08/11/1993. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=34988&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>. Acesso em 22/10/2010.

anteriormente era exigido, de modo a abranger até mesmo as situações em que as férias não foram gozadas por opção do servidor.

A propósito, confirmam-se os seguintes precedentes, que tratam sobre o tema:⁵⁹

1º) AgRg no Ag 418.112/DF, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2002, DJ 12/08/2002.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. FÉRIAS E LICENÇA PRÊMIO NÃO GOZADAS. IMPOSTO DE RENDA. NEGATIVA DE INCIDÊNCIA.

- Não incide Imposto de Renda sobre as férias e Licenças-Prêmios transformadas em pecúnia, em face de sua natureza indenizatória, independentemente da comprovação de terem sido utilizadas por necessidade de serviço.

- Agravo regimental improvido.

2º) AgRg no REsp 764.717/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2007, DJ 10/12/2007.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE ADICIONAL DE UM TERÇO DE FÉRIAS NÃO-GOZADAS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A jurisprudência desta Corte Superior firmou sua jurisprudência no sentido de que os valores pagos ao empregado a título de adicional de um terço sobre as férias não gozadas, independentemente de não terem sido usufruídas por necessidade do serviço ou por opção do próprio empregado, não constituem acréscimo patrimonial, possuindo natureza indenizatória, razão pela qual não podem ser objeto de incidência do Imposto de Renda.

2. Agravo regimental desprovido.

3º) AgRg no REsp 764.717/SC, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/11/2007, DJ 10/12/2007.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE ADICIONAL DE UM TERÇO DE FÉRIAS NÃO-GOZADAS. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A jurisprudência desta Corte Superior firmou sua jurisprudência no sentido de que os valores pagos ao empregado a título de adicional de um terço sobre as férias não gozadas, independentemente de não terem sido usufruídas por necessidade do serviço ou por opção do próprio empregado,

⁵⁹ Todos os precedentes citados foram retirados do sítio oficial do STJ: <http://www.stj.jus.br/SCON/index.jsp?livre=363697&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=1>. Acesso em 23/10/2010.

não constituem acréscimo patrimonial, possuindo natureza indenizatória, razão pela qual não podem ser objeto de incidência do Imposto de Renda.

2. Agravo regimental desprovido.

Com essa evolução, verifica-se que o STJ evoluiu na conceituação de verbas indenizatórias, pois independentemente de as férias não terem sido gozadas por necessidade de serviço ou por opção do próprio servidor, não constituem acréscimo patrimonial, possuindo natureza indenizatória, razão pela qual não podem ser objeto de incidência do IR.

Seguindo seu posicionamento a respeito da conceituação de verbas indenizatórias, em agosto de 2009, a Primeira Seção do STJ aprovou um novo projeto de súmula de relatoria da Ministra Eliana Calmon, que deu origem a Súmula n. 386.

A referida súmula trata do IR sobre férias proporcionais e tem o seguinte enunciado: "São isentos de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e respectivo adicional".⁶⁰

Na elaboração da Súmula 386, a Ministra Eliana Calmon fez referência ao art. 7º, inciso XVII, da CF/88, que garante o pagamento de férias com o adicional do terço, ao art. 146 da CLT, que determina a remuneração das férias proporcionais correspondentes quando o trabalhador deixa o emprego, ao art. 43 do CTN, que traz a definição do IR, e ainda à Lei 7.713/98 e ao Decreto 3.000/99, bem como diversos precedentes jurisprudenciais do STJ.⁶¹

⁶⁰ BRASIL. SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Súmulas. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=79>. Acesso em 24/10/2010.

⁶¹ Foram utilizados na elaboração da referida da súmula os seguintes precedentes: REsp 1.111.223/SP, Rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJe 4/5/2009; Pet 6.243/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, DJe 13/10/2008; AgRg no REsp 1.057.542/PE, Rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJe 01/9/2008; AgRg no Ag 1008794/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, DJe 1/7/2008; REsp 885.722/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 2ª Turma, DJe 30/6/2008; EDcl no AgRg no Ag 936.404/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, DJe 14/10/2008; REsp 1.010.509/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, 1ª Turma, DJe 28/4/2008; AgRg no REsp 875.535/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJ 18/10/2007; AgRg nos EREsp 916.304/SP, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Seção, DJ 08/10/2007; REsp 979.887/SP, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJ 05/10/2007; AgRg no REsp 855.473/SP, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ 14/9/2007. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em 26/10/2010.

Tal orientação exonera da tributação do IR as férias e o terço adicional recebido por trabalhador que deixa o emprego ou atividade com o período de férias não gozado, em razão da natureza indenizatória das verbas.

Além dos precedentes citados na elaboração da referida súmula, o STJ utilizou-se, também, do REsp 896.720/SP, da relatoria do Ministro Castro Meira, submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC⁶² e da Resolução STJ 8/2008⁶³ como recurso representativo de controvérsia, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA. VERBAS RECEBIDAS A TÍTULO DE FÉRIAS PROPORCIONAIS E RESPECTIVO TERÇO CONSTITUCIONAL. RECURSO SUBMETIDO AO PROCEDIMENTO DO ART. 543-C DO CPC E DA RESOLUÇÃO STJ 08/08.

⁶² Art. 543-C. Quando houver multiplicidade de recursos com fundamento em idêntica questão de direito, o recurso especial será processado nos termos deste artigo.

§ 1º Caberá ao presidente do tribunal de origem admitir um ou mais recursos representativos da controvérsia, os quais serão encaminhados ao Superior Tribunal de Justiça, ficando suspensos os demais recursos especiais até o pronunciamento definitivo do Superior Tribunal de Justiça.

§ 2º Não adotada a providência descrita no § 1º deste artigo, o relator no Superior Tribunal de Justiça, ao identificar que sobre a controvérsia já existe jurisprudência dominante ou que a matéria já está afeta ao colegiado, poderá determinar a suspensão, nos tribunais de segunda instância, dos recursos nos quais a controvérsia esteja estabelecida.

§ 3º O relator poderá solicitar informações, a serem prestadas no prazo de quinze dias, aos tribunais federais ou estaduais a respeito da controvérsia.

§ 4º O relator, conforme dispuser o regimento interno do Superior Tribunal de Justiça e considerando a relevância da matéria, poderá admitir manifestação de pessoas, órgãos ou entidades com interesse na controvérsia.

§ 5º Recebidas as informações e, se for o caso, após cumprido o disposto no § 4º deste artigo, terá vista o Ministério Público pelo prazo de quinze dias.

§ 6º Transcorrido o prazo para o Ministério Público e remetida cópia do relatório aos demais Ministros, o processo será incluído em pauta na seção ou na Corte Especial, devendo ser julgado com preferência sobre os demais feitos, ressalvados os que envolvam réu preso e os pedidos de habeas corpus.

§ 7º Publicado o acórdão do Superior Tribunal de Justiça, os recursos especiais sobrestados na origem:

I - terão seguimento denegado na hipótese de o acórdão recorrido coincidir com a orientação do Superior Tribunal de Justiça; ou

II - serão novamente examinados pelo tribunal de origem na hipótese de o acórdão recorrido divergir da orientação do Superior Tribunal de Justiça.

§ 8º Na hipótese prevista no inciso II do § 7º deste artigo, mantida a decisão divergente pelo tribunal de origem, far-se-á o exame de admissibilidade do recurso especial.

§ 9º O Superior Tribunal de Justiça e os tribunais de segunda instância regulamentarão, no âmbito de suas competências, os procedimentos relativos ao processamento e julgamento do recurso especial nos casos previstos neste artigo. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5869.htm. Acesso em 6/11/2010.

⁶³ RESOLUÇÃO N. 8/STJ, de 7 de agosto de 2008. Estabelece os procedimentos relativos ao processamento e julgamento de recursos especiais repetitivos. Disponível em: http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/17559/Res_8_2008_PRE.pdf;jsessionid=333533B9D5B560EBC9A7522D39B81616?sequence=4. Acesso em 6/11/2010.

1. Os valores recebidos a título de férias proporcionais e respectivo terço constitucional são indenizações isentas do pagamento do Imposto de Renda. Precedentes: REsp 896.720/SP, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 01.03.07; REsp 1.010.509/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 28.04.08; AgRg no REsp 1057542/PE, Rel. Min. Francisco Falcão, DJe de 01.09.08; Pet 6.243/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 13.10.08; AgRg nos EREsp 916.304/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, DJU de 08.10.07.

2. Recurso representativo de controvérsia, submetido ao procedimento do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

Para reforçar o entendimento de que não incide IR sobre as verbas recebidas a título de férias proporcionais e respectivo terço constitucional, o Ministro Castro Meira utilizou-se da vasta jurisprudência do STJ que distingue diversas hipóteses de incidência do IR, relacionando também casos em que fica afastada a tributação.

A título de esclarecimento, com base no recurso especial submetido à sistemática do art. 543-C do CPC, destacamos as verbas que estão sujeitas à tributação do IR, por não possuírem natureza indenizatória:

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

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

c) horas extras;

d) férias gozadas e respectivos terços constitucionais;

e) adicional noturno;

f) complementação temporária de proventos;

g) décimo-terceiro salário;

h) gratificação de produtividade;

i) verba recebida a título de renúncia à estabilidade provisória decorrente de gravidez; e

j) verba decorrente da renúncia da estabilidade sindical.

Por sua vez, diferentemente, o IR não incide sobre as seguintes verbas:

a) APIP's (ausências permitidas por interesse particular) ou abono-assiduidade não gozados, convertidos em pecúnia;

b) licença-prêmio não-gozada, convertida em pecúnia;

c) férias não-gozadas, indenizadas na vigência do contrato de trabalho e respectivos terços constitucionais;

d) férias não-gozadas, férias proporcionais e respectivos terços constitucionais, indenizadas por ocasião da rescisão do contrato de trabalho;

e) abono pecuniário de férias;

f) juros moratórios oriundos de pagamento de verbas indenizatórias decorrentes de condenação em reclamatória trabalhista;

g) pagamento de indenização por rompimento do contrato de trabalho no período de estabilidade provisória (decorrente de imposição legal e não de liberalidade do empregador).

Diante disso, tem-se que o STJ acerta na construção jurisprudencial sobre o tema, haja vista que o pagamento a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de um terço, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, estão exonerados da incidência do IR, ante seu caráter indenizatório.

CONCLUSÃO

Ao término deste estudo, conclui-se que o tema da incidência do IR sobre verbas indenizatórias, nas quais estão inseridas as férias proporcionais e o respectivo terço constitucional, instiga inúmeros estudos que pretendem demonstrar a possibilidade ou não da exigência do tributo federal.

O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, segundo o art. 153, III, da Constituição Federal de 1988, incide sobre os rendimentos auferidos por pessoa física compreendidos em um período de tempo anual, que representam acréscimos patrimoniais ao contribuinte.

Desta feita, somente estes rendimentos são passíveis de tributação pelo IR o que, naturalmente, excetua as demais verbas recebidas. Por outro lado, os rendimentos recebidos à título de indenizações não são alcançados pelo IR, pois elas representam recomposição de um patrimônio danificado por uma ação ou omissão lesiva cometida por um sujeito à vítima, retornando a situação pretérita tal como não tivesse operado.

Neste contexto, as indenizações não significam acréscimo patrimonial, mas sim, reparação de um patrimônio quando possível ou uma forma de compensação quando o *status quo ante* não for mais alcançável.

Diante disso, correta a evolução jurisprudencial do STJ, tendo inicialmente editado a Súmula 125 e por fim criado o enunciado Sumular 386, as quais orientam pela não-incidência do IR sobre as férias proporcionais e o terço adicional recebidos pelo trabalhador que deixa o emprego ou atividade com o período não gozado, por serem considerados rendimentos de natureza indenizatória.

Para chegar a essa conclusão, cotejou-se vários dispositivos normativos, dentre os quais o art. 7º, XVII, da CF/88, o qual garante o pagamento de férias acrescidas do terço constitucional, o art. 146, da CLT, que determina a

remuneração das férias proporcionais correspondentes quando o trabalhador deixar o emprego, além da análise do art. 43 do CTN, de onde se depreende que o fato gerador do IR é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial.

Desse modo, após a análise do conjunto de todas as normas citadas, tem-se como acertado o entendimento jurisprudencial de que as verbas recebidas a título de férias proporcionais e respectivo terço constitucional não devem servir de base de cálculo para a incidência do tributo federal denominado IR, isso porque as mesmas não têm origem em capital ou trabalho, mas sim possuem nítido caráter indenizatório.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2001.

AMED, Fernando José, Negreiro, Plínio José Labriola de Campos. *História dos tributos no Brasil*. São Paulo: SINAESP, 2000.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.

ÁVILA, Humberto. *O imposto sobre serviços e a lei complementar n. 116/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder tributar*. Atual. Mizabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BRASIL. Constituição (1946) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao46.htm.

BRASIL. Constituição (1967) *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67.htm. Acesso em 5/11/2010.

BRASIL. Constituição (1988) *Constituição da República Federativa do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 2008.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Alíquotas do Imposto de Renda retido na Fonte. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/aliquotas/ContribFont.htm>.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Memória da Receita Federal. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas. Disponível em: http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=RESUMO&livre=%40docrn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=340.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Incidência do Imposto de renda sobre férias não gozadas por necessidade do serviço. REsp 34.988/SP, Rel. Ministro Garcia Vieira, Primeira Turma, DJ 08/11/1993. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=34988&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmulas. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=79>.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmulas do Superior Tribunal de Justiça*. Organizada pelo Gabinete do Ministro Diretor da Revista. Brasília: STJ. 2008.

BRITO, Edvaldo Pereira de (Coord.). *Revista tributária e de finanças públicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, Ano 17, n. 89. Nov./dez. 2009.

CARRION, Valentin. *Comentário a CLT*. São Paulo: LTr Editora, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. *Imposto sobre a renda: Perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2007.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONTI, José Maurício. *Sistema constitucional tributário – Interpretado pelos tribunais*. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. São Paulo: LTr, 2008.

GONÇALVES, José Arthur Lima. *Imposto sobre a renda: Pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Manual de direito financeiro e tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

LEMKE, Gisele. *Imposto de renda*. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Conceito legalista de renda*. Revista CEJ, Brasília, Ano XIII, n. 47. out./dez. 2009.

MARTINS, Ives Granda da Silva; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Org.). *Imposto de renda e proventos de qualquer natureza: questões pontuais do curso da APET*. São Paulo: MP Ed., 2006.

MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do trabalho*. São Paulo: Atlas, 2005.

MELO, José Eduardo Soares. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1999.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues. *Capacidade contributiva: conteúdo e eficácia do princípio*. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

QUEIROZ, Mary Elbe Queiroz. *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2003.

RESOLUÇÃO N. 8/STJ, de 7 de agosto de 2008. Estabelece os procedimentos relativos ao processamento e julgamento de recursos especiais repetitivos.

Disponível em:

http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/17559/Res_8_2008_PRE.pdf;jsessionid=333533B9D5B560EBC9A7522D39B81616?sequence=4.

VILLARREAL, Gabriel Hernan Facal. *Direito tributário interno – Princípios da Seletividade, Tipicidade Cerrada, Normas de Interpretação e a Partícula “OUTROS” na Legislação do IPI*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 10, n. 45, 2002.