

Análise sobre a natureza jurídica do abono de permanência e a impossibilidade de incidência de Imposto de Renda (IRPF)

Arnaldo Correia de Araújo Filho*

1. INTRODUÇÃO

Com o advento da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003, conhecida como "a segunda reforma da previdência", foi instituído no Brasil o chamado Abono de Permanência, o qual está previsto no §19, do artigo 40, da Constituição Federal de 1988, senão vejamos:

"§ 19. O servidor de que trata este artigo que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária estabelecidas no § 1º, III, a, e que opte por permanecer em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria compulsória contidas no § 1º, II".

Inicialmente, faz-se necessário dizer, com Alexandre de Moraes [01], que o abono de permanência é uma regra aplicável "aos servidores públicos que, podendo se aposentar, optem por permanecer em atividade, prevendo a esses servidores que tenham completado as exigências para a aposentadoria voluntária e que optem por permanecer em atividade, um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para a aposentadoria compulsória" (grifos originais do autor).

O presente trabalho tratará a respeito da natureza jurídica deste instituto, bem como sobre as possíveis implicações acerca da posição que se adote no que tange à natureza deste abono.

Assim, sem o escopo de encerrar os debates acerca do tema em comento, verificar-se-á se incide ou não o imposto de renda pessoa física de acordo com a posição que se adote no tocante à natureza do instituto em análise e transcrever-se-á o que vem decidindo o Superior Tribunal de Justiça ao julgar de casos concretos.

Ressalte-se, desde já, que o tema é bastante polêmico e os mais elevados Tribunais do País ainda não pacificaram entendimento sobre a sua natureza jurídica.

2. DESENVOLVIMENTO

Antes de adentrarmos no tema propriamente dito, é necessário que façamos algumas considerações.

Resumidamente, em se tratando de Previdência Social, a Constituição Federal a dividiu em dois grandes grupos, a saber, o Regime Geral de Previdência Social - RGPS e o Regime Próprio de Previdência Social – RPPS. O primeiro encontra previsão no artigo 201 da CF/88, ao passo que o segundo está previsto no art. 40 da Carta Política.

A previdência social é um seguro de filiação compulsória para os regimes geral e próprio de previdência social, sendo que este último regime é destinado aos servidores públicos ocupantes de cargos efetivos. Perceba, apenas a título de esclarecimento, que os servidores públicos ocupantes apenas de cargos comissionados não fazem parte do regime próprio de previdência, mas do regime geral de previdência social.

Em tema de previdência social, a primeira "reforma da previdência" ocorreu com a promulgação pelas Mesas da Câmara dos Deputados e dos Senadores (art. 60, §3º, CF/88) da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 e a segunda "reforma da previdência" veio com a promulgação da Emenda Constitucional nº 41, de 19 de dezembro de 2003 e ainda com a Emenda Constitucional nº 47, de 05 de julho de 2005, sendo que estas duas últimas vieram para concluir a primeira.

Conforme frisado no início deste trabalho, a EC nº 41/2003 instituiu o chamado Abono de Permanência consistente em um "incentivo" para que o servidor público retarde o requerimento de sua aposentadoria (voluntária), de modo a permanecer no serviço público por mais algum tempo.

Ou seja, ao preencher os requisitos para a concessão do benefício de aposentadoria voluntária integral (isto é, a Constituição não permite a concessão do abono de permanência para os pedidos de aposentadoria proporcional ao tempo de contribuição e também, logicamente, não admite a sua concessão para o caso de aposentadoria compulsória), o servidor terá duas opções, quais sejam: 1) poderá requerer a sua aposentadoria integral; ou 2) poderá seguir trabalhando e receber o abono de permanência até que atinja a idade de setenta anos, quando será compulsoriamente aposentado.

Questão que tem suscitado certa polêmica diz respeito à incidência ou não de imposto de renda sobre este abono de permanência, fato este que tem gerado diversas ações judiciais, nas quais se discute a natureza jurídica do referido instituto e, a depender do posicionamento adotado pelo magistrado, os servidores passam a requerer a restituição do imposto de renda cobrado indevidamente daqueles servidores públicos que optaram por continuar trabalhando.

Frise-se que os servidores de que se trata no presente trabalho são exclusivamente aqueles ocupantes de cargos efetivos, não tendo direito à percepção do abono os servidores ocupantes apenas de cargos em comissão.

O cerne da discussão envolve a resposta para a questão da natureza jurídica do abono de permanência, pois a depender do caso pode incidir o imposto de renda ou não.

Expliquemos melhor o caso.

Registre-se, apenas para clarear o raciocínio, que quando se pergunta a natureza jurídica de algo, está-se perguntando, em verdade, o que é aquilo para o direito.

Portanto, a indagação que se buscará responder é a seguinte: o que é o abono de permanência para o direito?

Se entendermos o abono de permanência como uma verba que o servidor público recebe com o caráter salarial, estaremos admitindo, dada a sua natureza de renda e conseqüentemente de acréscimo patrimonial, que existe a possibilidade de incidência do imposto de renda, o qual tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, conforme o disposto no art. 43 do Código Tributário Nacional, in verbis:

"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.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 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".

Para um correto entendimento do que vem a ser disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica colaciona-se a doutrina de Ricardo Alexandre [02], que assim leciona:

"A disponibilidade jurídica significa a possibilidade de utilizar a renda ou os proventos de qualquer natureza que tenham sido obtidos em consonância com o direito, como ocorre no recebimento de vencimentos, honorários e lucros de investimentos financeiros" (grifos originais do autor).

E prossegue o referido autor:

"A disponibilidade econômica decorre de fato irrelevante ao direito, como os ganhos obtidos com jogos ou, até mesmo, com atividades ilícitas, mas que resultam em um aumento patrimonial (tráfico de drogas, prática de usura)" (grifos originais do autor).

De outro lado, acaso se entenda que o abono de permanência não tem natureza salarial, mas sim natureza indenizatória ou compensatória, o imposto em comento não pode incidir, pois se a verba tem caráter indenizatório não há que se falar em acréscimo no patrimônio do servidor. Não há aí riqueza nova, mas tão-somente uma reposição patrimonial.

Isto é, no dizer de André Luiz Borges Netto [03], "como se vê, é importante e bem fundamentada a manifestação doutrinária no sentido de que as verbas de natureza indenizatória (tal como se dá com a ajuda de custo) visam simplesmente recompor o patrimônio, não podendo, portanto, serem tidas como um acréscimo a esse mesmo patrimônio, não havendo como fazer incidir o imposto de renda sobre aqueles valores".

Portanto, sendo o caso de verba de natureza indenizatória não há o fato gerador do imposto de renda.

Adota-se, neste trabalho, a segunda posição, que entende ter o abono de permanência natureza jurídica de verba indenizatória, conforme as razões a seguir expostas.

Sublinhe-se que não nos valeremos aqui do argumento do nomen iuris dado ao instituto do abono de permanência. Isso porque, o §1º, do art. 43 do Código Tributário Nacional aduz que a incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Assim, repita-se, não será considerado no presente trabalho a denominação que se dê ao instituto abono de permanência.

Registre-se, ainda, que não será invocado neste artigo o que o legislador externou como opinião sobre o abono de permanência por ocasião da exposição de motivos da Emenda Constitucional nº 41/2003, pois, por mais que tenha sido a sua intenção dar ao abono de permanência o caráter compensatório, não poderemos nos valer deste argumento para firmar uma posição, na medida em que a exposição de motivos de uma lei lato sensu não é votada para fins de aprovação ou rejeição do projeto pelos nossos parlamentares, como ocorre com o texto mesmo da lei.

Perceba-se que ao incluir o abono de permanência como um direito do servidor público que opte por retardar o pedido de aposentadoria voluntária e integral, permanecendo, conseqüentemente, na ativa a Constituição Federal pretendeu estabelecer uma via de mão dupla entre Administração Pública e o seu servidor público, pois este, ao pagar a contribuição previdenciária, percebe do ente para o qual trabalha um valor equivalente àquele pago, a passo que a Administração Pública deixa de ter que se preocupar em contratar um novo servidor para substituir aquele que já tem condições de se aposentar.

Porém, esta análise é bastante superficial, sendo interessante notar que, em verdade, há para a Administração Pública mais vantagens do que para o servidor, na medida em

que irá contar com aquele servidor que já tem experiência adquirida com os anos de trabalho; a Administração Pública irá deixar de ter um gasto com aposentadoria para continuar a ter o gasto com os vencimentos do servidor em troca da prestação de seu serviço; e, evitando a aposentadoria, a Administração, além de deixar de pagar a aposentadoria do servidor que já tenha adquirido as condições para o seu requerimento, como afirmado anteriormente, deixará de ter despesas com o servidor que iria ocupar o cargo vago.

Já para o servidor público, há somente a vantagem de deixar de ter a despesa com a contribuição previdenciária, na forma de uma verba percebida sob o título de abono de permanência, continuando a ter os desgastes naturais decorrentes do cumprimento da sua jornada de trabalho.

Vicente Paulo e Marcelo Alexandrino [04] asseveram que "o objetivo da criação desse abono de permanência é bastante óbvio. É mais interessante para o erário deixar de receber o valor da contribuição previdenciária do servidor do que pagar a ele proventos de aposentadoria e, além disso, despender recursos com a remuneração de outro servidor que terá que ser contratado, mais cedo ou mais tarde, para substituir o que se aposentou".

Portanto, entendemos que a intenção do legislador ao instituir o referido abono foi a de indenizar o trabalhador que continua no serviço público, pois este já tem condições de deixar o serviço público para descansar após completar 60 (sessenta) anos de idade e trinta e cinco anos de contribuição, se homem e 55 (cinquenta e cinco) anos de idade e trinta anos de contribuição, se mulher.

Importante afirmar que a sua natureza jurídica de verba indenizatória, como defendida neste trabalho, não decorre do fato de ter o servidor alguma despesa ou algum dano a ser ressarcido, mas tão-somente pelo fato de que o servidor poderia ter se aposentado e não o fez a bem do serviço público, deixando de gozar de um merecido repouso.

Ora, a nosso aviso, o que verdadeiramente ocorre é que o servidor que permanece no serviço público continua contribuindo para o regime próprio de previdência ao qual pertence (União, Estados, Municípios etc.), no entanto, ele recebe um abono em um valor equivalente ao de sua contribuição previdenciária, como forma de incentivá-lo a

permanecer no serviço, bem como para indenizá-lo pelo adiamento de seu pedido de aposentadoria.

O fato é que a Fazenda Pública vem cobrando imposto de renda sobre o abono de permanência recebido pelos servidores que optaram por não se aposentar.

Observe-se que antes de o servidor público adquirir condições para requerer aposentadoria, ele paga o referido imposto sobre os seus vencimentos, inclusive sobre aquele valor destinado à contribuição previdenciária. Ao preencher todos os requisitos para requerer a aposentadoria integral e voluntária, caso opte por permanecer no serviço público, o servidor continuará pagando o mesmo valor a título de imposto de renda e mais ainda sobre o valor do abono de permanência.

Veja que esta regra, aplicada desta forma é absurda, é esdrúxula, na medida em que aquilo que era para ser recebido como uma forma de incentivo, de estímulo ao servidor, acaba sendo tributado, reduzindo ainda mais as vantagens que teria optando por permanecer na ativa. Estar-se-ia, como de fato vem acontecendo, aumentando a base de cálculo do imposto de renda.

Este aumento na base de cálculo do imposto de renda não pode ser fruto da adoção de uma corrente que entende ter o abono de permanência natureza salarial, pois haveria aí a violação ao princípio da reserva legal, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal, bem como no art. 97, II e §1º, do Código Tributário Nacional.

Sendo assim, a pretensa via de mão dupla, segundo os argumentos acima expendidos, na verdade, acaba por se tornar uma via de mão única, vez que o abono de permanência traz mais vantagens para a Administração Pública do que para o seu servidor.

Ao que parece, o Superior Tribunal de Justiça vem entendendo, mesmo que não expressamente no primeiro julgado transcrito, ter o abono de permanência um caráter indenizatório, consoante se pode verificar pelo julgamento adiante colacionado:

"TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ABONO PERMANÊNCIA. CF, ART. 40, § 19. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA. CPC, ART. 535. OFENSA NÃO CARACTERIZADA. CPC, ART. 273. MATÉRIA NÃO PREQUESTIONADA. SÚMULA

211/STJ.

I - Não ficou demonstrada a alegada violação ao art. 535, do Código de Processo Civil.

II - Não está prequestionada a matéria atinente aos requisitos para a antecipação dos efeitos da tutela (CPC, art. 273), sendo inadmissível recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos declaratórios, não foi apreciada pelo Tribunal a quo (Súmula 211/STJ).

III - O constituinte reformador, ao instituir o chamado "abono permanência" em favor do servidor que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária, em valor equivalente ao da sua contribuição previdenciária (CF, art. 40, § 19, acrescentado pela EC 41/2003), pretendeu, a propósito de incentivo ao adiamento da inatividade, anular o desconto da referida contribuição. Sendo assim, admitir a tributação desse adicional pelo imposto de renda, representaria o desvirtuamento da norma constitucional.

IV - Agravo regimental improvido" (grifos nossos).

(STJ - 1ª Turma, AgRg no REsp 1021817/MG, rel. Min. Francisco Falcão. j. 19/08/2008. DJE 01/09/2008).

"PREVIDENCIÁRIO - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL - ART. 535, DO CPC - ABONO DE PERMANÊNCIA EM SERVIÇO - NATUREZA COMPENSATÓRIA - ERRO E OMISSÃO INEXISTENTES.

1 - O abono de permanência em serviço é benefício de natureza compensatória, com vistas a incentivar o segurado, que tendo direito a aposentadoria por tempo de serviço, opta por prosseguir em atividade laboral.

2 - Embargos conhecidos, porém, rejeitados" (grifos nossos).

(STJ – 5ª Turma, EDcl no REsp 283962/SP, rel. Min. Jorge Scartezzini. j. 05/03/2002. DJ 29/04/2002, p. 276)

No entanto, conforme alertamos outrora, o entendimento acerca do tema ora tratado não é pacífico.

Por fim, tendo em vista que os servidores públicos que percebem o aludido abono pagam imposto de renda, a nosso ver indevidamente, faz-se necessário que estes ajuízem ação, a fim de requerer ao Poder Judiciário que a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios (com exceção da União, estes últimos atuam na qualidade de substitutos tributários) e suas respectivas autarquias deixem de efetuar os descontos referentes ao imposto de renda incidente sobre o abono de permanência, dado o seu caráter indenizatório.

Acrescente-se a esta observação que se torna ainda imprescindível que o servidor prejudicado requeira, acaso acolhido o pleito supracitado, a repetição do indébito tributário, ou seja, o ressarcimento da quantia que fora indevidamente cobrada e paga sobre o abono.

Portanto, entendemos ser mais justa e de acordo com todo o nosso sistema normativo a posição que defende ter o abono de permanência natureza jurídica de verba indenizatória ou compensatória, de modo que, em assim concluindo, não há que incidir o imposto de renda pessoa física sobre esta quantia, sob pena de estarmos admitindo, acaso se adote raciocínio oposto, uma majoração na base de cálculo deste tributo sem que tenha havido lei (art. 150, I, da CF/88 e art. 97, II e §1º, do Código Tributário Nacional), o que feriria o princípio da reserva legal.

3. CONCLUSÃO

Diante de tudo o quanto fora exposto, conclui-se que, não obstante entendimento em sentido diverso, o abono de permanência, incluído na Constituição Federal de 1988 pela Emenda Constitucional nº 41/2003, tem natureza jurídica de verba indenizatória ou compensatória, pois a percepção desta verba visa compensar ou indenizar o servidor público que adia o seu pedido de aposentadoria a bem do serviço público, deixando de gozar de um merecido repouso.

Ao assim nos posicionarmos, estamos autorizados a defender a não incidência do imposto de renda sobre o supracitado abono, vez que não há acréscimo patrimonial, não há disponibilidade econômica. Há, em verdade, uma reposição patrimonial.

Ademais, afirmar ser possível a incidência de imposto de renda pessoa física sobre o abono de permanência é o mesmo que dizer ser possível o aumento da base de cálculo do referido tributo, o que seria inconcebível, pois haveria aí uma ofensa ao princípio da reserva legal, insculpido no art. 150, I, da Constituição Federal, bem como no art. 97, II e §1º, do Código Tributário Nacional, haja vista que a base de cálculo do tributo somente pode ser majorada mediante lei.

Portanto, o servidor que estiver enquadrado nesta situação deve ajuizar ação, com o objetivo de que o Poder Judiciário declare que a natureza jurídica do abono de permanência é de verba indenizatória ou compensatória, reconhecendo, conseqüentemente, que não é admissível a incidência do imposto de renda sobre o abono. Releva notar ainda que, acolhido o pleito supracitado, e tendo havido cobrança do referido imposto a repetição do indébito tributário se fará necessária.

Reitere-se, por fim, que a posição adotada no presente estudo não é pacífica na jurisprudência.

4. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. São Paulo: Método, 2007.

ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente. Direito administrativo descomplicado. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, Senado, 1988.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966, retificado em 31 out. 1966.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. AgRg no REsp 1021817/MG, rel. Min. Francisco Falcão. j. 19/08/2008. DJE 01/09/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. 5ª Turma. EDcl no REsp 283962/SP, rel. Min. Jorge Scartezzini. j. 05/03/2002. DJ 29/04/2002, p. 276.

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. São Paulo: Atlas, 2006.

NETTO, André Luiz Borges. Incide imposto de renda sobre verbas de natureza indenizatória. Tal como se dá com a ajuda de custo paga aos agentes políticos? Seção Doutrina Direito Tributário. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2234>>. Acesso em: 15 mar. 2009.

Notas

MORAES, Alexandre de. Direito constitucional. São Paulo: Atlas, 2006. p. 356.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. São Paulo: Método, 2007, p.507.

NETTO, André Luiz Borges. Incide imposto de renda sobre verbas de natureza indenizatória. Tal como se dá com a ajuda de custo paga aos agentes políticos? Seção Doutrina Direito Tributário. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=2234>>. Acesso em: 15 mar. 2009.

ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente. Direito administrativo descomplicado. 14. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2007. Pág. 268.

* Advogado. Pós-graduando em Direito Processual pela Universidade do Sul de Santa Catarina - UNISUL

Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12494>
Acesso em: 30 mar. 2009.