

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO CENTRO DE
CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS FACULDADE DE
DIREITO

**A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NAS
INDENIZAÇÕES POR DANO MORAL**

ANA PAULA GONÇALVES DE OLIVEIRA

RIO DE JANEIRO

2008

ANA PAULA GONÇALVES DE OLIVEIRA

**A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NAS
INDENIZAÇÕES POR DANO MORAL**

**Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Direito.**

Orientador: Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha

RIO DE JANEIRO

2008

Oliveira, Ana Paula Gonçalves de.

A Incidência de Imposto de Renda nas Indenizações por Dano Moral / Ana Paula Gonçalves de Oliveira. – 2008.

64 f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha

Monografia (graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas, Faculdade de Direito.

Bibliografia: f. 61-64.

1. Imposto de Renda - Monografias. I. Oliveira, Ana Paula Gonçalves de. II. Universidade Federal do Rio de Janeiro. Centro de Ciências Jurídicas e Econômicas. Faculdade de Direito. III. A Incidência de Imposto de Renda nas Indenizações por Dano Moral

CDD 341.39 621

ANA PAULA GONÇALVES DE OLIVEIRA

A INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA NAS
INDENIZAÇÕES POR DANO MORAL

**Trabalho de conclusão de curso
apresentado à Faculdade de Direito da
Universidade Federal do Rio de
Janeiro, como requisito parcial para
obtenção do título de Bacharel em
Direito.**

Data de aprovação: ____/____/____

Banca Examinadora:

Thadeu Andrade da Cunha – Presidente da Banca Examinadora
Prof. Dr. Universidade Federal Rio de Janeiro – Orientador

Eduardo Maneira
Prof. Dr. Universidade Federal Rio de Janeiro – Examinador

*A minha família, sem a qual nada
disso seria possível.*

AGRADECIMENTOS

A Deus por sempre direcionar o meu caminho.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha, pelos conselhos sempre úteis e precisos com que, sabiamente, orientou este trabalho.

Aos meus pais por sempre terem me apoiado e incentivado, à dinda pelo apoio incondicional em todas as horas, à minha irmã e cunhado que sempre estiveram ao meu lado e ao meu grande companheiro e amigo André, por todo o apoio e amor.

A todos os amigos que me auxiliaram nessa caminhada, declaro o meu reconhecimento e eterno carinho a todos.

Conheci um químico que, quando no seu laboratório destilava venenos, acordava as noites em sobressalto, recordando com pavor que um miligrama daquela substância bastava para matar um homem. Como poderá dormir tranqüilamente o juiz que sabe possuir, num alambique secreto, aquele tóxico sutil que se chama injustiça e do qual uma ligeira fuga pode bastar, não só para tirar a vida, mas, o que é mais horrível, para dar a uma vida inteira indelével sabor amargo, que doçura alguma jamais poderá consolar?

Piero Calamandrei

RESUMO

Oliveira, Ana Paula Gonçalves de. A Incidência de Imposto de Renda nas Indenizações por Dano Moral, 2008. 64f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

Este trabalho trata da incidência de imposto de renda nas receitas auferidas em virtude das indenizações decorrentes de dano moral. Para melhor compreensão do assunto, em um primeiro momento será analisado o fato gerador do imposto de renda como a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza”, com ênfase à definição de renda como “acréscimo patrimonial”, expressão que, por sinal, destaca-se como elemento comum do conceito de renda e proventos. Em seguida, imperativa a conceituação de dano material, assim como o exame da sua indenização e a análise quanto a sua tributabilidade. Por último, partimos para a definição de dano moral, a discussão acerca da reparação deste tipo de dano e, finalmente, o enfrentamento da discussão acerca da possibilidade ou não de incidir imposto de renda sobre a indenização por dano moral, trazendo à baila a evolução do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, bem como a tendência de unificação da sua jurisprudência.

Palavras-Chave: Imposto de Renda; Renda e Proventos de Qualquer Natureza; Acréscimo Patrimonial; Indenização; Dano Material; Dano Moral; Tributabilidade das Indenizações.

ABSTRACT

Oliveira, Ana Paula Gonçalves de. The impact of the Income Tax Indemnity payments for Damage Moral, 2008. 64s. Monograph (Law Degree) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2008.

This work is about the controversy over the incidence of income tax on earnings arising from compensation for moral damage. For better understanding of the subject, in a first moment it will be considered the Taxable event of the Income Tax as the "acquisition of economic or legal availability of income and earnings of any kind", emphasizing the definition of income as "additional assets", expression that, also, stands out as a common element of the concept of "income and earnings of any kind". Then, essential the conceptualization of material damage as well as the examination of its compensation and the analysis of its taxations. Finally, left for the definition of moral damage, the discussion about the repair of such damage and, finally, the confrontation of the discussion about the possibility or not of the IRS focus on compensation for moral damage, bringing to the discussion the evolution of the Superior Court of Justice on the subject, and the trend towards unification of its jurisprudence.

Keywords: Income Tax, Income and Earnings of any nature; Adding Asset; Indemnity; Material Damage; Moral Damage; Taxation of Indemnity payments.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CF- Constituição Federal

CTN - Código Tributário Nacional

Des. – Desembargador (a)

IR - Imposto de Renda

RE - Recurso Extraordinário

Rel. - Relator (a)

Resp - Recurso Especial

STF - Supremo Tribunal Federal

STJ - Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 IMPOSTO DE RENDA	12
2.1 Considerações Iniciais	12
2.2 Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza	13
2.2.1 O Conceito de Renda e Proventos na CF e no CTN e a liberdade do legislador ordinário para defini-los	13
2.2.2 A Renda como Acréscimo Patrimonial.....	17
3 A INDENIZAÇÃO E O IMPOSTO DE RENDA	23
3.1 O Dano e sua Indenização	23
3.2 A Intributabilidade das Indenizações	25
4 O DANO MORAL E O IMPOSTO DE RENDA	35
4.1 O Dano Moral e sua Reparação	35
4.2 A Incidência do Imposto de Renda sobre as Indenizações por Dano Moral	40
4.3 A Evolução Jurisprudencial do STJ sobre o Tema	50
4.4 A Tendência de Unificação da Jurisprudência do STJ	55
5 CONCLUSÃO	58
REFERÊNCIAS.....	61

1 INTRODUÇÃO

O estudo da tributação das indenizações vem se desenvolvendo nos âmbitos doutrinários e jurisprudenciais do nosso ordenamento jurídico. Sua importância ganhou força principalmente com a Constituição de 1988, que trouxe a questão da indenização dos danos morais, tornando-o um dos principais temas abordados por nossos tribunais e debatidos exaustivamente pela doutrina.

Na esfera tributária, se por um lado o Decreto 3.000/99, que regulamenta o imposto de renda, determina a intributabilidade das indenizações por danos materiais, no campo dos danos morais ainda restam dúvidas. Destarte, a questão da retenção de imposto de renda em razão do pagamento de indenizações por danos morais é recorrente nos tribunais brasileiros e ainda enseja decisões díspares acerca de sua facultatividade ou obrigatoriedade.

Neste estudo, trazemos a discussão da possibilidade ou não de incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, tributo regulamentado pelo CTN em seus artigos 43 e seguintes, sobre as importâncias relativas a indenizações por danos morais.

Para isso, indispensável tratarmos do fato gerador do imposto de renda, qual seja, a “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza”, bem como da noção de acréscimo patrimonial, expressão referida pelo Código Tributário Nacional, nos incisos do seu artigo 43, como elemento comum do conceito de renda e proventos.

A dificuldade em delimitar a noção de acréscimo patrimonial trouxe, recentemente, uma mudança no antigo entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Isto porque, para saber se há incidência de imposto de renda sobre as indenizações por dano moral, deve-se considerar, primeiramente, se tal acréscimo é identificado na referida indenização, assim como ocorre com o dano material. Ou seja, o IR só incidirá quando houver efetiva riqueza nova, um aumento no patrimônio do contribuinte, já que a renda e os proventos de qualquer natureza, como o fato gerador do tributo, são delineados como acréscimos patrimoniais, tanto pelo CTN, quanto pela Constituição.

Desta forma, imperativa também a discussão acerca das indenizações. O questionamento gira em torno da sua natureza jurídica, ou seja, se esta seria um verdadeiro

acrécimo patrimonial ou simples compensação do patrimônio do lesado, pois é só a partir daí que um posicionamento se tornará possível, seja favorável ou contrário à tributação.

Por fim, é necessário trazer à contenda os diversos posicionamentos doutrinários, bem como jurisprudenciais, enfatizando, o recentíssimo entendimento do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, que veio quebrar o padrão de julgamentos deste tribunal que, durante anos, decidiu contrariamente à tributação das indenizações por danos morais.

Assim, convém dispor que este estudo demonstrará os aspectos conceituais relevantes ao pleno desenvolvimento do tema, sejam eles pacíficos ou não na doutrina e jurisprudência, e enfrentará, também, o posicionamento doutrinário e jurisprudencial no ordenamento jurídico brasileiro, bem como destacará a evolução jurisprudencial do STJ sobre o tema.

2 IMPOSTO DE RENDA

2.1 Considerações Iniciais

Por força do disposto no artigo 153, inciso III, alínea “d” da Constituição Federal, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a renda e os proventos de qualquer natureza. Apesar da base constitucional única, há uma quantidade enorme de leis aplicáveis, o que o torna o imposto federal com a legislação mais extensa e complexa.¹

O imposto recebe tratamento de inúmeras regras infraconstitucionais, dentre as quais se destacam as Leis 7713/88 e 9280/95 e o Decreto 3000/99, que regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do IR, e, finalmente, o Código Tributário Nacional, que estabelece as normas gerais atinentes ao imposto, definindo arquétipos para o fato gerador.

O IR adquiriu status constitucionais em 1934, embora já fosse cobrado anteriormente, e sempre pertenceu à competência da União. A Constituição de 1891, apesar do Relatório de Rui Barbosa sobre o assunto, não contemplou o Imposto de Renda na discriminação das receitas, deixando-o no campo de competência concorrente e cumulativa. A Lei 4625 de 1922, em seu art. 3º, trouxe o imposto de renda em um simples dispositivo, dando início, portanto, a uma tímida arrecadação, que se firmou com o posterior preenchimento das lacunas desta por outras duas leis que a sucederam, a Lei 4738/23 e a 4984/25, dando ensejo ao Regulamento Souza Reis de 1926, onde os rendimentos foram classificados em categorias e tributados proporcionalmente, numa evolução do sistema de tributação do IR.²

A principal função do imposto de renda é nitidamente fiscal, devido o seu papel no orçamento da União, onde figura como principal fonte de receita tributária. Entretanto, inegável também sua importância como instrumento de intervenção do Poder Público no domínio econômico, demonstrando sua função extrafiscal altamente relevante, apesar de predominantemente fiscal.

A competência da União Federal para instituir e arrecadar o imposto de renda justifica-se pelo fato de só assim poder ser utilizado da melhor maneira a atingir suas funções

¹ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Manual de Direito Tributário. 5.ed. Niterói: Impetus, 2007. p. 90.

² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 325.

constitucionais. Isto porque, de acordo com o artigo 167, § 2º da CF, tal imposto é o instrumento fundamental e adequado à redistribuição de riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões, prestando-se, igualmente, para incrementar o desenvolvimento setorial. Assim comenta José Afonso da Silva:

É o imposto mais importante e é o mais rentável do sistema tributário nacional; na sua concepção entram toda disponibilidade econômica ou jurídica proveniente do rendimento do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, assim como todo acréscimo ao patrimônio das pessoas físicas ou jurídicas; é “um imposto que, além de captar a receita adequada para os cofres públicos, é capaz, graças à flexibilidade de sua incidência, de promover a expansão econômica e corrigir as desigualdades da distribuição da renda social entre os indivíduos e entre as regiões do país”[...] É informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, nos termos da lei.³

Ao consagrar os princípios informadores do imposto de renda, tais como da pessoalidade, da universalidade e da capacidade contributiva, a Constituição impõe limitações ao poder de tributar, que também se configuram quando esta delimita o conceito de renda, diferenciando-o de patrimônio. O CTN, por sua vez, adotou um conceito amplo de renda, assim entendida como “o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos”, bem como “os acréscimos patrimoniais não compreendidos” na definição anterior. É, portanto, da compatibilização das disposições da CF e do art. 43 do referido Código, que devemos definir o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza.

2.2 Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

2.2.1 O Conceito de Renda e Proventos na CF e no CTN e a liberdade do legislador ordinário para defini-los

Ao regulamentar o imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador infraconstitucional deve observar todos os princípios constitucionais tributários relativos a esse imposto, tais como os princípios da pessoalidade, da capacidade contributiva, da impossibilidade de confisco, dentre outros.

³ SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 602.

Assim é que o imposto de renda, à semelhança do que ocorre com os demais tributos, possui seu alicerce esculpido na Constituição, e é em seu artigo 153 que está delineada a noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Essa é a regra padrão a ser observada pelo legislador ordinário quando da abordagem deste imposto.

Roque Antônio Carrazza, reconhecendo a importância da Constituição Federal para delinear o campo de incidência do imposto obre a renda e proventos de qualquer natureza, preceitua:

A Constituição [...] não deu ao legislador ordinário federal liberdade para tributar por meio de IR o que bem lhe aprouver. Pelo contrário, conferiu-lhe a faculdade de tributar apenas o que efetivamente configurar *renda* ou *provento*.

Relembramos que a Constituição, ao instituir o IR, deve obedecer, em tudo e por tudo, à regra-matriz constitucional desta figura tributária, sob pena de restarem atropelados direitos fundamentais dos contribuintes.⁴

É da Constituição Federal que se deve deduzir a definição de renda e proventos, uma vez que o Sistema Tributário Nacional encontra-se inteiramente constitucionalizado. Este é o entendimento da doutrina de forma majoritária, porém não é posição unânime.

Há em parte da doutrina, quem sustente não existir na Lei Maior qualquer tipo de parâmetro que vincule o legislador infraconstitucional. Para esta corrente, chamada de legalista pela doutrina, ele teria total discricionariedade para definir a hipótese de incidência do imposto de renda.

No entanto, essa não é a posição da maioria. Os conceitos existentes no artigo 43 do CTN devem necessariamente adequar-se ao Conceito Constitucional de renda e proventos de qualquer natureza extraídos da Carta Magna. Ou seja, o conteúdo do artigo 43 do CTN não pode estar dissociado da noção contida na Constituição Federal dos termos referidos.

Caso contrário, as normas constitucionais teriam validade nula, vez que não se prestariam a cumprir sua única função, como regras superiores que são, de delimitar o campo de liberdade do legislador infraconstitucional.

Ainda que possamos considerar que o legislador ordinário goze de uma liberdade quanto à fixação de renda e proventos de qualquer natureza, não há como admitir que ela seja

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Impostos sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 176.

total e irrestrita. É possível que seja escolhido por ele um dentre os diversos conceitos elencados pelas ciências, desde que, obviamente, não se afaste da norma padrão que está contida na Carta Magna.

Neste sentido, o Professor Hugo de Brito Machado:

Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e proventos importa deixar sem qualquer significação o preceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência tributária à União, alude a renda e a proventos.⁵

Deste modo, é da análise das normas tributárias constitucionais que se depreende que renda e proventos de qualquer natureza devem representar sempre riquezas novas. Caso contrário, estaríamos violando a capacidade contributiva de observância obrigatória quando da instituição do imposto de renda.

E estabelece Carrazza:

Deveras, parece-nos que, dentre os diversos conceitos de *renda e proventos de qualquer natureza* fornecidos pela Ciência Econômica, pode o legislador ordinário apenas optar por um deles, e, ainda assim, *desde que sua escolha permita compatibilizar a incidência com os princípios constitucionais que norteiam tal tributação, máxime o da capacidade contributiva*. É que, de acordo com a Constituição, *renda e proventos de qualquer natureza* devem representar ganhos ou riquezas novas. Do contrário não será atendido o *princípio da capacidade contributiva*.⁶

Além disso, admitir essa ampla liberdade é o mesmo que conceder ao legislador ordinário a prerrogativa de modificar a competência para instituir impostos, atribuída à União pelo artigo 153 da CF/88. Isso seria um verdadeiro absurdo jurídico em face do rígido sistema tributário brasileiro, pois, assim, assumiriam a função de legisladores.

É o que também pensa Roque Antônio Carrazza:

De fato, se admitirmos que o legislador federal é livre para colocar um fato econômico qualquer (v.g., o recebimento de alguma modalidade de indenização) na *hipótese de incidência* do IR, estaremos, por via oblíqua, aceitando que o Congresso Nacional pode alargar, por meio de lei ordinária, a competência tributária da União, definida na Carta Suprema.⁷

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007. p. 336.

⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 52.

⁷ Ibid. p. 54.

Legitimando tal entendimento, o CTN, apesar de conceituar renda e proventos de maneira bastante aberta, determina que ambos envolvem acréscimo patrimonial, afastando qualquer questionamento quanto ao âmbito de discricionariedade do legislador ordinário. Isto porque, em seu artigo 43, estabelece os limites dentro dos quais este pode estabelecer o fato gerador.

Assevera Ives Gandra:

Em resumo o art. 43 do CTN descreve a figura do ‘imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza’ e estabelece os limites da sua conceituação. *A definição do fato gerador desse imposto, no sentido técnico exato do termo, compete à lei federal ordinária, que não pode extravasar dessa delimitação, mas por outro lado não precisa exaurir o campo demarcado.*⁸

Desta forma, alguns fatos podem ser certamente incluídos no conceito de acréscimo patrimonial, outros podem ser seguramente excluídos. E é certamente aos fatos cuja inclusão ou exclusão seja duvidosa que deve atuar a liberdade relativa do legislador numa decisão política. É o caso, por exemplo, da tributação da renda poupada e da renda consumida, cuja distinção é omitida, tanto pela Constituição, como pelo artigo 43 do CTN. Para Henry Tilbery, isso revela que o legislador é autorizado a tributar a renda adquirida em geral, independentemente do seu destino:

No sistema tributário brasileiro, consoante o artigo ora comentado, não há restrição neste sentido. Isso não impede em nada para que o legislador ordinário, investido de poderes para tributar igualmente a renda consumida e poupada, introduzisse preferências por dispositivos legais específicos, no interesse da política fiscal, como por exemplo através de incentivos fiscais para aplicação em determinados investimentos, aliviando assim, em condições especiais, parcelas de renda poupada.⁹

Com efeito, estamos convencidos de que o legislador infraconstitucional ao exercer a sua competência referente ao imposto de renda está restrito ao que prescreve a Carta Suprema, não podendo, em hipótese alguma, ampliar o conceito de renda, sob pena de incorrer em completa inconstitucionalidade.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Comentários ao Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 317.

⁹ Ibid. p. 329.

2.2.2 A Renda como Acréscimo Patrimonial

Como acabamos de analisar, o Sistema Tributário Brasileiro é totalmente constitucionalizado, estando a norma-padrão de incidência dos tributos, por conseguinte, fixada no texto da Constituição Federal que aponta seu critério material de incidência: hipótese de incidência, base de cálculo, alíquota, bem como sujeitos ativo e passivo.

Sendo assim, podemos afirmar com clareza que não se pode falar em renda sem o complemento acréscimo patrimonial. Quanto a isso não encontraremos divergências na doutrina, nem na Jurisprudência, que concordam no sentido de que o conceito de renda está intimamente ligado a idéia de riqueza nova, emanada do patrimônio ou capital como fonte produtiva.

O STF, em sede de Recurso Extraordinário, decidiu no seguinte sentido (RE nº. 117.887/SP):

Não obstante isso, não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial, acréscimo patrimonial que ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.¹⁰

O Código Tributário Nacional fala também em disponibilidade, que não se confunde com renda ou proventos. Primeiramente, cabe ressaltar que o fato gerador do imposto sobre a renda não é a renda em si, mas a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Portanto, se houver renda, mas esta não estar disponível ao seu titular, não há que se falar em renda tributável.

Dispõe Carrazza, acerca da disponibilidade econômica:

É mister, pois, para fins de tributação por meio do imposto em tela, que a *renda nova* esteja disponível para seu titular, isto é, que nada juridicamente lhe obste o uso ou a destinação. Assim, por exemplo, um mero título de crédito vencido não-pago ainda não tipifica, para seu detentor, renda tributável, que só surgirá quando ocorrer o adimplemento (voluntário ou forçado) e o credor tiver real disponibilidade da quantia que lhe é devida. O mesmo raciocínio vale para o preço do serviço ou o aluguel do imóvel ainda

¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº. 117.887/SP. Recorrente: Companhia Antártica Paulista. Recorrida: União Federal. Relator Ministro Carlos Velloso. Julgado em 11/08/1993. DJ: 23.04.1993. Disponível em: <[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20117887.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ2%20117887.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20117887.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ2%20117887.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

não recebidos. Outro entendimento levaria à *tributação anterior* à efetiva obtenção dos rendimentos, inconstitucional – se por mais não fosse, por afrontosa ao *princípio da capacidade contributiva*.¹¹

Assim, não basta auferir, é preciso que tenham adquirido a disponibilidade, que pressupõe ausência de obstáculos jurídicos a serem removidos. Isso demonstra a essencialidade da idéia de disponibilidade para caracterizar a renda tributável. Logo, para ser devedor do IR é preciso que se tenha adquirido a disponibilidade que não se configura pelo fato de ter o adquirente de renda ação para essa cobrança.

Ao se referir à aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, o CTN admite que a renda ou os proventos sejam, respectivamente, os efetivamente percebidos, em dinheiro ou valores suscetíveis de avaliação em dinheiro, ou os simplesmente creditados, que geram ao contribuinte o direito de receber o rendimento, passando a dispor ainda que não os tenha em mãos.

A doutrina das ciências econômicas tem apontado diversos conceitos para a palavra “renda”, levando ao surgimento de três teorias acerca do assunto. A primeira, chamada de teoria da fonte, entende que renda é o produto periódico de uma fonte permanente, capaz de subsistir ao ato de produção da riqueza nova.

Para a segunda teoria, renda é tudo aquilo que a lei assim considerar, admitindo a possibilidade de o legislador ordinário definir o conceito de renda. Esta teoria legalista, como acabamos de verificar, não é aceita no Brasil.

Finalmente, a teoria da *renda-acrécimo patrimonial*, adotada pelo CTN, apresenta a renda como todo e qualquer ingresso, obtido ao longo de certo lapso temporal, que importa incremento líquido do patrimônio do contribuinte. Tal teoria compreende a idéia de resultado economicamente positivo, ou seja, surgimento de riqueza nova, que demonstra maior capacidade contributiva da pessoa que o auferiu.

Assim, o acréscimo patrimonial possui dois aspectos, um material, e outro temporal. Por um lado, significa riqueza nova, ou seja, é o que excede a todos os investimentos e despesas efetuados, sendo este resultado o que repercute na apuração da base de cálculo do IR. Assim, como veremos de modo mais detalhado adiante, as indenizações não traduzem riqueza nova, logo não demonstram acréscimo patrimonial e não geram o fato gerador do imposto de renda.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 38.

De outro lado, o aumento no patrimônio deve ser experimentado ao longo de um determinado período de tempo, entre dois marcos temporais distintos. Logo, há acréscimo patrimonial quando os elementos ativos sobrepõem-se aos elementos passivos da totalidade do patrimônio do contribuinte, verificados num lapso temporal determinado.

Neste sentido, dispõe Roque Antônio Carrazza:

Retomando a idéia, e reduzindo-a à dimensão mais simples, quando as receitas (entradas) do contribuinte, numa fração de tempo, superarem suas despesas (saídas), teremos *saldo positivo* – ou seja, *acréscimo patrimonial* – sobre o qual, pelo menos em princípio, incidirá o imposto. O importante é termos sempre presente que este tributo só pode alcançar o enriquecimento real econômico, advindo do fato *obter renda*.¹²

Logo, haverá renda quando estivermos diante de um acréscimo, de um “plus”, de um patrimônio em seu sentido dinâmico. É o patrimônio das pessoas o critério adotado pelo legislador constitucional como índice de riqueza capaz de medir a sua capacidade econômica. Constitui o patrimônio o conjunto de direitos reais e pessoais do cidadão, bem como o conjunto de suas obrigações.

Ao se referir a patrimônio, o Professor Carrazza, o relaciona a renda e proventos, dispondo:

Note-se, em reforço, que sempre que a Constituição Federal menciona as palavras “renda” e “proventos”, ela as relaciona à idéia de aumento do patrimônio. Ora, o patrimônio, formado por todos os valores – inclusive morais – da pessoa, encerra a representação mental de algo dinâmico, que vai sofrendo alterações à medida que o tempo avança.¹³

Os conceitos de rendimento e patrimônio também não se confundem com o conceito de renda, e é nesta distinção que se baseia a definição tributária de renda. Para que haja renda não basta um indivíduo possuir riqueza em um determinado momento, mas é preciso que se verifique um aumento patrimonial num determinado período de tempo.

O patrimônio é a renda já realizada no passado e já cumulada, de modo que não se traduz nenhum aumento de patrimônio. Por sua vez, a remuneração do trabalho e do capital configura os rendimentos, que é a idéia de determinado ganho independente do tempo. É importante ressaltar que a renda se destaca da fonte sem, contudo, empobrecê-la, caso

¹² Ibid. p. 37.

¹³ Ibid. p. 44.

contrário estaríamos diante de um mero consumo de capital. Aliomar Baleeiro corrobora esta afirmação, exemplificando nos seguintes termos:

[...] No caso de exploração racional de minas, pedreiras, florestais, areias e bens semelhantes, a venda dos produtos é feita a preço que cobre todas as despesas de extração, bem como a amortização proporcional do capital relativo ao valor da fonte, deixando ainda saldo, que será o rendimento líquido. Em caso contrário, se o explorador age sem método, há consumo de capital, e não renda.¹⁴

A renda precisa ser recorrente ou periódica, deve se produzir de forma continuada, o que significa dizer que é indispensável, para sua configuração, que ela traduza um acréscimo patrimonial incapaz de reduzir ou fazer desaparecer o patrimônio que o produziu.

Daí se depreendem elementos que, presentes, constituem o conceito de renda. Para Rubens Gomes de Souza¹⁵, para uma determinada soma de riqueza configurar renda, deve reunir simultaneamente três requisitos, quais sejam provir de uma fonte patrimonial determinada e já pertencente ao próprio titular da renda; ser periódica, ou seja, capaz de subsistir ao ato de produção de riqueza nova; e ser proveniente de uma exploração do patrimônio pelo titular da renda.

Deste modo, também se demonstra a diferença entre renda e rendimento. A Lei Complementar 104/01, que acrescentou os dois parágrafos ao artigo 43, pode ensejar sérios conflitos em torno do fato gerador do IR, já que utiliza como sinônimos dois termos que não se confundem, significando realidades econômicas e jurídicas bastante diversas. Enquanto rendimento corresponde a qualquer ganho isoladamente considerado, renda é o excedente de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua obtenção e manutenção.

Ives Gandra, sobre a definição de renda, escreve:

[...] podemos considerar como renda o acréscimo do valor pecuniário do patrimônio entre dois momentos: é o resultado oriundo da fórmula receita menos despesa, ou seja, o rendimento poupado acrescido das rendas consumidas menos deduções e abatimentos admitidos em lei.¹⁶

¹⁴ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 284.

¹⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. pp. 197 e ss.

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 2. ed. Belém: Edições CEJUP, 1993. v. 1. p.351.

A lei brasileira adota este conceito de renda ao determinar, no artigo 43, inciso I do CTN, que renda é o acréscimo patrimonial produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos. Presentes, portanto, os três elementos em concurso. Todavia, este mesmo dispositivo, assim como o artigo 153, inciso III da CF, trata de alargar tal definição ao dizer que também os demais proventos são entendidos como renda.

E assim conclui Leandro Paulsen:

Acréscimo patrimonial, pois, é o elemento comum e nuclear dos conceitos de renda e de proventos, ressaltado pelo próprio art. 43 do CTN na definição do fato gerador de tal imposto [...].¹⁷

Assim, o Direito Tributário brasileiro, portanto, também considera como sendo renda tributável os acréscimos patrimoniais não decorrentes de uma fonte permanente, ou seja, admite a tributação de ganhos provenientes de fatos eventuais. Os proventos não possuem significação própria, sendo conceituados por derivação do conceito de renda.

Há quem ainda entenda proventos apenas como os rendimentos dos aposentados. Sacha Calmon, nos parecendo mais coerente, se posiciona de modo diverso, dizendo que o:

[...] legislador, ao cunhar os *demais proventos*, com toda certeza não pensou tão restritamente. O intérprete não deve criar conceitos a partir de elucubrações cerebrinas distanciados do ambiente legislativo original. Seja lá como for, quer renda, produto do capital, do trabalho, e da combinação de ambos, quer os demais proventos não compreendidos na definição, devem traduzir *um aumento patrimonial entre dois momentos de tempo*. É o acréscimo patrimonial, em seu dinamismo acrescentador de mais patrimônio, que constitui a substância tributável pelo imposto. São proventos, por exemplo, os que recebem previdência pública ou privada, os ganhos lotéricos, a absorção de dinheiro em estado de *res derelicta* ou *nullius*, doação, legados, indenizações e todos os ganhos que não são provenientes de uma fonte permanente e que só acontecem de vez em quando, aumentando dado patrimônio.¹⁸

Quanto às indenizações obtidas dos causadores de dano, o Direito brasileiro se firmou no sentido de que não entram no conceito de proventos. Este é um caso típico em que o legislador ordinário não poderá determinar a incidência do imposto de renda, por prescindir de tal liberdade restringida pelo Código Tributário Nacional e pela Constituição.

¹⁷ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Impostos federais, estaduais e municipais. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2007. p 48.

¹⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 494.

Assim é que, por compensarem danos sofridos pela pessoa, têm caráter comutativo e, portanto, não configuram um acréscimo patrimonial. É da impossibilidade jurídica de as indenizações serem alvo de tributação por meio de imposto de renda que trataremos no capítulo a seguir.

3 A INDENIZAÇÃO E O IMPOSTO DE RENDA

3.1 O Dano e sua Indenização

O dano é um dos elementos indispensáveis à configuração da responsabilidade civil, que, por sua vez, gera a obrigação de ressarcir. Não haverá pagamento da indenização pleiteada sem a existência de um prejuízo, ou seja, sem a comprovação da ocorrência de um dano,¹⁹ porque a lesão não poderá ser hipotética ou conjectural.

Além da sua evidência, para que haja dano indenizável, imperiosa se faz também a ocorrência de outros requisitos, tais como relação entre a ação ou omissão do agente e o prejuízo causado, a subsistência do dano no momento da reclamação do lesado, a legitimidade, uma vez que a reparação só pode ser pleiteada pelo titular do direito atingido, a ausência de causas excludentes de responsabilidade, pois pode ocorrer dano de que não resulte dever ressarcitório, como o causado por caso fortuito, força maior ou culpa exclusiva da vítima, etc.

Presentes essas condições, o autor do dano comprovado tem o dever de indenizar, fundado sobre a responsabilidade civil para suprimir a diferença entre a situação do credor, tal como esta se apresenta em consequência do prejuízo, e a que existiria sem este último fato danoso.

Normalmente, o dano é tomado no sentido do efeito que produz como o prejuízo causado, em virtude de ato de outrem, que venha causar diminuição patrimonial. Para ser ressarcível, portanto, o dano deve basear-se, principalmente, na efetiva diminuição de um patrimônio ou na ofensa a um bem juridicamente protegido pertencente a uma pessoa.²⁰

Sempre que houver uma redução no patrimônio de uma pessoa estará caracterizado um prejuízo material, a ocorrência de um dano, que, para existir, juridicamente, no Direito brasileiro, deve representar uma redução no acervo dos bens materiais. Este é o dano patrimonial que vem a ser a lesão concreta, que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima, consistente na perda ou deterioração, total ou parcial, dos bens materiais que lhe

¹⁹ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. 22. ed. rev., atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com o Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008. vol.7. p. 59.

²⁰ SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico. 27. ed. rev. e atual. por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 410.

pertencem, seja esta perda real, quando provoca uma efetiva diminuição no patrimônio do credor (dano emergente) ou presumida, ou presumida, consistente na privação de um ganho que o credor tinha o direito de esperar (lucro cessante).

Por outro lado, esse dano pode ser moral, quando a pessoa vitimada por ato ilícito de outrem experimenta uma dor considerável. Este dano que atinge o patrimônio moral de uma pessoa, portanto, também é passível de reparação.

Atualmente, esta questão é pacífica, já que o Novo Código Civil e a Constituição estendem o âmbito de incidência da responsabilidade civil ao dano moral. É que o CC/02, em seu artigo 186, preceitua que aquele que “violar direito e causar prejuízo a outrem, **ainda que exclusivamente moral**, comete ato ilícito”, gerando o direito à indenização para o lesado (artigo 5º, incisos V e X da CF).

Há hipóteses em que a lei impõe a reparação de prejuízo experimentado pela vítima ainda quando a conduta da pessoa obrigada a repará-lo não envolve a violação da lei, ou seja, não decorra de um ato ilícito praticado pelo violador do direito, podendo surgir de ato lícito, desde que presente o dano, elemento essencial da Responsabilidade Civil.²¹ Portanto, para que ocorra o dever de indenizar é necessário, sobretudo, que tenha havido decorrente repercussão patrimonial negativa no acervo de bens de quem reclama, sejam estes materiais ou imateriais.

Devemos nos ater agora às indenizações do dano que gera perda ou deterioração dos bens materiais suscetíveis de avaliação pecuniária, que se mede pela diferença entre o valor atual do patrimônio da vítima e aquele que teria se não houvesse a lesão.

A provocação do dano material faz nascer, em favor de quem sofreu os prejuízos, o direito de ser indenizado. Como já dissemos, a própria Constituição Federal corrobora este entendimento quando define como direito fundamental, o direito à indenização, dando a idéia de que quem indeniza desfaz dano causado a terceiro. Não passa de uma substituição da perda por seu equivalente pecuniário.

Contudo, não é apenas com o ressarcimento em dinheiro que a vítima pode ser indenizada. Na verdade, para que haja precisão e autêntica efetividade da reparação, o ideal seria que ela sempre ocorresse com a reposição exata, por bem idêntico *in natura*. Assim essa

²¹ RODRIGUES, Silvio. Direito Civil: Responsabilidade Civil. 20. ed. rev. e atual. de acordo com o novo Código Civil. São Paulo: Saraiva, 2007. v. 4. p. 13.

substituição perfeita do bem danificado alcançaria o verdadeiro objetivo do sistema de compensação, sem falhas do ponto de vista indenizatório.

Destarte, no descumprimento da obrigação, em primeiro lugar deve-se recorrer à possibilidade do cumprimento mediante tutela específica. Se for possível e a natureza da obrigação permitir, deve o causador do dano devolver o equivalente em gênero e número ao bem lesado. Caso contrário, aí sim, se partirá para a indenização em dinheiro, que corresponde a um substitutivo.

Quanto à maior eficácia da reparação natural, em detrimento da pecuniária, dispõe José de Aguiar Dias:

O sistema da reparação específica corresponde melhor ao fim de restaurar, mas a indenização em dinheiro se legitima, subsidiariamente, pela consideração de que o dano patrimonial acarreta diminuição do patrimônio e este é um conceito aritmético.²²

Apesar disso, a indenização em dinheiro é a mais comum, devido à dificuldade prática da reparação natural pelas circunstâncias e diante do dano, pela impossibilidade de retornar, com exatidão, ao *status quo ante damnum*, como, por exemplo, entrega de objeto do mesmo gênero e espécie em troca do deteriorado.

Certo é que, seja a reparação em pecúnia ou *in natura*, o que a indenização anseia é restabelecer o equilíbrio patrimonial do lesado, retornando à situação em que se encontraria caso o evento lesivo não tivesse ocorrido. Assim, o *quantum* indenizatório que visa reparar os prejuízos suportados pela vítima, por corresponder ao valor do bem lesado, é uma substituição da perda sofrida, que não gera àquela um benefício ou acréscimo patrimonial, mas a mera retomada de um direito violado.

3.2 A Intributabilidade das Indenizações

Após tratarmos, em um primeiro momento, do âmbito de incidência do imposto de renda, trataremos, agora, da impossibilidade jurídica de as indenizações, em suas várias modalidades, serem alvo de tributação por meio deste imposto. Isto porque, ausente o ganho

²² FISHER, Hans Albrecht. *Reparação dos danos no direito civil*. São Paulo, 1938. p.139. *apud* DIAS, José de Aguiar. *Da Responsabilidade Civil*. 11. ed. revista, atualizada e aumentada. Niterói: Impetus, 2007. p. 985.

real do contribuinte, não há acréscimo patrimonial, bem como diante de recomposições patrimoniais, quando há mero retorno ao *status quo ante*.

E isto é exatamente o que dispõe o Decreto 3.000/99 em seu capítulo II, onde regulamenta a matéria do imposto de renda, cuidando, mais especificamente em seu artigo 39, dos rendimentos isentos ou não-tributáveis. O citado dispositivo enumera, dentre outras rendas, as diversas espécies de indenizações que não servirão de base de cálculo para o IR, dentre as quais destacamos a indenização por danos patrimoniais.

Assim, quando se tratar ganhos patrimoniais referentes a indenizações por danos materiais causados, como acabamos de examinar, estaremos diante de uma hipótese de não incidência do IR. É o tratamento dado às indenizações cujo objetivo é apenas o de compensar ou reparar as perdas causadas pelos danos sofridos.

Sobre a hipótese de não incidência, temos que:

[...] configura-se a não-incidência, quando os fatos do mundo real não se encontram abrangidos pela hipótese descrita na norma, o legislador não quis sobre eles fazer incidir a tributação, ou os fatos aconteceram de modo a não realizarem, com exatidão, todos os elementos descritos na hipótese abstrata descrita na norma.²³

No capítulo anterior, vimos que a reparação do dano patrimonial se dará pela reparação *in natura*; ou, quando não for possível a reparação natural, pela indenização em moeda. Entretanto, aqui nos interessa o estudo das implicações tributárias do recebimento desta segunda forma de reparação do dano, a indenização pecuniária.

Isto porque, é esta forma de indenização que vai representar uma entrada de dinheiro nos cofres da pessoa. Porém há que se verificar, para fins de tributação, um aumento efetivo da riqueza econômica do contribuinte, pois “somente os preditos *acrécimo patrimoniais* é que poderão ser alcançados pela exação em comento, sob pena de virem extrapolados os limites postos pelo constituinte”.²⁴

Já estudamos que a União recebeu da Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso III, a competência para tributar, por meio de IR, a renda e proventos de qualquer natureza. Tal imposto só pode alcançar a aquisição de disponibilidade de riqueza nova experimentado durante certo período de tempo.

²³ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Regime Tributário das indenizações. São Paulo: Dialética, 2000. p. 261.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 43.

Deste modo, o que não corresponder a estes ganhos, mas simples transformação de riqueza, não é o fato gerador do IR traçado no artigo 43 do Código Tributário Nacional e, por isso, fatos que não configurem nem renda nem proventos, não podem sofrer incidência do tributo em pauta, pelo próprio impedimento constitucional.

O rigoroso rol deste dispositivo não deixa dúvidas de que as indenizações, para que se caracterizem como verdadeiras hipóteses de incidência do IR, teriam que corresponder a um dos casos elencados nos seus incisos.

Conforme análise já feita, o artigo 43 do CTN, em observância à regra-matriz constitucional, apenas permite a projeção do imposto de renda quando presentes acréscimos patrimoniais efetivos, diferentemente do que ocorre quando há uma compensação do patrimônio anteriormente lesado, justamente objetivando sua recomposição.

Diante disso, podemos corroborar a afirmação precedente de que o legislador ordinário goza de uma liberdade apenas relativa para formular o conceito de renda. Não se pode permitir que a sua atuação extrapole os limites constitucionais do sistema tributário, bem como os limites do CTN que, deixando a questão indene de dúvida, fixou o conceito de renda como acréscimo.

Por isso, é proibida a tributação de algo que na verdade em momento algum ingressou no patrimônio como verdadeiro incremento do valor líquido deste. Neste sentido, se posicionou o Supremo diante do julgamento de Recurso Extraordinário:

[...] Saber se indenização é, ou não, renda, para efeito do artigo 153, III, da Constituição, é questão constitucional, como entendeu o acórdão recorrido, até porque não pode a lei infraconstitucional definir como renda o que insitivamente não o seja. [...] ²⁵

A jurisprudência cada vez mais se solidifica para afirmar que as indenizações não ensejam a incidência do imposto de renda, já que não configuram um acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, caracterizando uma simples recomposição do patrimônio. Senão, vejamos:

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Primeira Turma. Recurso Extraordinário n°. 188.684/SP. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Paulo Guimarães Leite e outros. Relator Ministro Moreira Alves. Julgado em 16/04/2002. DJ: 07.06.2002. Disponível em: <[http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=\(RE\\$.SCLA.%20E%20188684.NUME.\)%20OU%20\(RE.ACMS.%20ADJ%20188684.ACMS.\)&base=baseAcordaos](http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=(RE$.SCLA.%20E%20188684.NUME.)%20OU%20(RE.ACMS.%20ADJ%20188684.ACMS.)&base=baseAcordaos)>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE GRATIFICAÇÃO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO, A TÍTULO ESPONTÂNEO, EM RECONHECIMENTO A RELEVANTES SERVIÇOS PRESTADOS AO EMPREGADOR. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL.

[...] 4. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material). [...] ²⁶

Sobre os danos patrimoniais, não poderia mesmo ter sido outra a conclusão, pois o que se dá à vítima ou ao seu sucessor é algo que já seria devido (dano emergente) e o valor monetário em discutido simplesmente reconstitui as perdas ocorridas em razão da lesão. Assim, não há que se falar em imposto de renda. Isto é exatamente o que ocorre com as indenizações.

Portanto, com o pagamento de indenização, não há riquezas novas disponíveis e, por isso, não são fontes de enriquecimento que possam integrar base de cálculo do IR. A indenização não passa da solução possível que o Direito concebeu como forma de contrapor, em moeda, irremediáveis perdas, sofrimentos de danos experimentados

A pessoa que recebe a indenização por ter sido meramente ressarcida, não teve seu patrimônio aumentado. Sem aumento do patrimônio, ou seja, acréscimo patrimonial, ou, como preferir, riqueza nova, não pode haver incidência do IR, pois ausente o indício de capacidade contributiva.

E assim leciona, mais uma vez, Ives Gandra da Silva Martins:

Assim, não estão sujeitos à tributação valores que tenham natureza indenizatória, pois nestes há recomposição de patrimônio lesado e não seu

²⁶ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 637.623/PR. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Roberto Carlos Casezmark. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em 24/05/2005. DJ 06/06/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1813114&sReg=200400031246&sData=20050606&sTipo=5&formato=PDF>. Acesso em: 10 jun. 2008.

acrécimo. É o caso, por exemplo, da indenização trabalhista e do aviso prévio pago em dinheiro, da indenização nas desapropriações.²⁷

Por constituírem indenização, os tribunais têm entendido que até mesmo os juros compensatórios e moratórios, na desapropriação, não se sujeitam à incidência de IR. Outro não é o tratamento para os valores recebidos devido à adesão ao plano de demissão voluntária e os pagamentos a título de auxílio-creche, por exemplo.²⁸

Já quando se tratar de renda sobre a conversão de férias e licenças-prêmio não gozadas, não há o que questionar, uma vez que a conclusão é certa e pacificada. É que o Superior Tribunal de Justiça editou duas súmulas sobre o tema, determinando que este tipo de pagamento, pelo caráter meramente indenizatório que possui, “não está sujeito ao imposto de renda”.²⁹

Isto porque, como um imposto de natureza pessoal, por força da determinação do artigo 145, parágrafo primeiro da Constituição, o IR deve ser proporcional a capacidade contributiva do contribuinte, que se traduz na aptidão de contribuir na medida das suas possibilidades econômicas.

Presente tal capacidade, o sujeito passivo do imposto torna-se apto a absorver o impacto tributário. O que não ocorre nos casos elencados acima, pois não há efetivamente renda como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, nem proventos de qualquer natureza, como os acréscimos patrimoniais que não tenham esta procedência, mas mera recomposição patrimonial.

Desse modo, a capacidade contributiva opera como critério de limite à tributação, que não pode incidir quando não há efetiva exteriorização de riqueza por parte do suposto sujeito passivo do imposto de renda.

²⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit. p. 355.

²⁸ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 50.

²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº. 125. O pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda. Primeira Seção. Julgado em: 06.12.1994. DJ: 15.12.1994. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=224>>. Acesso em: 10 de junho de 2008. Súmula nº. 136. O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda. Primeira Seção. Julgado em: 09.05.1995. DJ 16.05.1995. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumulas/doc.jsp?livre=%40docn&&b=SUMU&p=true&t=&l=10&i=213>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

Constituindo mera reposição patrimonial para o lesado, a indenização não forma riqueza nova e, por isso, não há que se falar em fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

Para Carrazza:

[...] tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelam mais-valia, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só quando há realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa [...], é que podemos aludir a renda e proventos de qualquer natureza.³⁰

Assim também se posicionam Leandro Paulsen e José Eduardo Soares de Melo, quando afirmam que “as indenizações não configuram riqueza nova e que, portanto, não revelam acréscimo patrimonial, não implicando fato gerador do IR”³¹, sob pena de se estar praticando um verdadeiro confisco, com uma tributação arbitrária e irracional, já que acarretaria expropriação de parte do patrimônio do lesado.

É que, ao estabelecer a capacidade econômica das pessoas como critério de incidência do IR, o legislador limita a atuação do Estado ao campo da não-confiscatoriedade. O confisco é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.

Como medida de caráter sancionatório, não é admitida por nosso ordenamento jurídico, salvo em casos excepcionais. O certo é que, como prestação pecuniária compulsória que não constitui sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN), o tributo não pode ser utilizado com esse efeito confiscatório.

Assim sendo, o imposto de renda será confiscatório quando, excedendo a capacidade contributiva do cidadão, incidir sobre a indenização por este recebida a título de recomposição do patrimônio que fora anteriormente diminuído e que, por isso, não é reveladora de riqueza externada.

Também sob a proteção do princípio da capacidade contributiva, como verdadeira limitação ao poder de tributar do Estado, encontramos a garantia do não-cerceamento de direitos constitucionalmente contemplados. Do mesmo modo que o direito de propriedade não pode ser indevidamente restringido ou extinto pela tributação, outros direitos constitucionais

³⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 43.

³¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p. 50. p. 57.

não podem ser cerceados, tais como o direito à educação, à saúde, à moradia, à alimentação e a liberdade de iniciativa. Se a Constituição Federal, por um lado, os estimula e protege, não pode, ao mesmo tempo, ser condescendente com o embaraço ao seu exercício por uma atividade desvirtuada, que tributa a indenização.

Como bem dispõe Carrazza, quando o acréscimo patrimonial atende aos princípios da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade:

[...] prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando “o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”, valores supremos que levaram os representantes do Povo Brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte, a inscrevê-los já no Preâmbulo da Constituição da república Federativa do Brasil.³²

E continua:

Realmente, contrastando com os valores *vida, igualdade e dignidade da pessoa humana, renda e proventos* deixam de ser meros resultados da atividade econômica, para assumirem a conotação de acréscimos patrimoniais, excluídos os valores necessários à manutenção da personalidade digna e dos próprios mecanismos de produção de renda.³³

Estes valores, a que se refere o autor, correspondem ao denominado “mínimo vital” ou “mínimo existencial”, garantido pelo artigo 3^a da Constituição Federal, como a quantidade mínima de riqueza capaz de dar condições mínimas de existência digna ao indivíduo e sua família, gravitando em torno dos bens mais preciosos do ser humano³⁴, como a vida, a saúde, a educação.

Tal garantia constitucional é intrínseca ao próprio princípio da capacidade contributiva, porque esta só existe quando os acréscimos patrimoniais, verificados num dado período de tempo, vão além do mínimo vital, que, portanto, será intangível e intributável por via do imposto de renda.

É por isso, por exemplo, que não devem ser incluídas na base de cálculo do imposto de renda as despesas relacionadas a atendimentos médicos, transporte, alimentação, remédios, educação, bem como tudo o que colabore para que o cidadão-contribuinte e sua família

³² CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 48.

³³ Loc. cit.

³⁴ Loc. cit.

tenham uma vida digna, observando e respeitando, assim, os princípios constitucionais que embasam a garantia do mínimo existencial.

Afinal, como foi visto nas considerações iniciais deste trabalho, a função precípua do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é exatamente diminuir ou corrigir totalmente as desigualdades sócio-econômicas do país. E isto não exige apenas uma ação positiva do Estado, mas também uma postura negativa, no sentido de abster-se de tributar por meio do IR os valores monetários capazes de atender às necessidades vitais básicas do contribuinte e de sua família.

Assim, os rendimentos destinados a satisfazer a estas necessidades vitais não implicam acréscimo patrimonial, devendo, tais despesas, estarem indisponíveis para o pagamento do imposto de renda.

Retomando o fio do raciocínio, qualquer percepção de valores com as mesmas características da indenização, em hipótese alguma poderão ser considerados renda tributável. Isto porque, tais fatos não aumentam o patrimônio de quem os realiza e, conseqüentemente, por inexistir riqueza nova, não abrem espaço à tributação por meio de IR.

Cabe ressaltar, porém, que, mesmo na recomposição dos danos materiais, há um tratamento diferenciado, tanto pela jurisprudência, como pelos doutrinadores, quando se trata dos lucros cessantes, entendidos como a quantia que a pessoa deixou razoavelmente de auferir em decorrência do fato danoso.

Quanto ao conceito de lucro cessante, destacamos:

O prejuízo deve ser certo, é regra essencial da reparação. Com isto se restabelece que o dano hipotético não justifica a reparação. Em regra, os efeitos do ato danoso incidem no patrimônio atual, cuja diminuição ele acarreta. Pode suceder, contudo, que esses efeitos se produzam em relação ao futuro, impedindo ou diminuindo o benefício patrimonial a ser deferido à vítima. Aí estão identificados o dano positivo ou *damnum emergens* e o lucro frustraço ou *lucrum cessans*.³⁵

Destarte, podemos falar em dano patrimonial em duas hipóteses. Uma se refere ao dano emergente, que nada mais é do que a efetiva diminuição do patrimônio e quanto a esta não há confusão. Isto porque, presente a redução, a indenização servirá como uma mera recomposição patrimonial.

O lucro cessante, por sua vez, seria o que o credor deixou de lucrar, decorrendo indenização por mera expectativa de perda patrimonial. “Por isso, em se tratando de

³⁵ DIAS, José de Aguiar. Op. cit. p. 976.

indenização de evento futuro, que não fazia parte do patrimônio da vítima, representa verdadeiro acréscimo patrimonial.”³⁶

Igualmente, para a doutrina e jurisprudência dominantes, a indenização decorrente de lucros cessantes configura fato gerador do imposto de renda, já que há nesta hipótese acréscimo patrimonial tributável, com a conseqüente exteriorização de riqueza por parte da vítima.

Assim nos parece muito razoável, diante da legislação tributária vigente, pois nestes casos, diferentemente do que ocorre no caso de dano provocado por efetiva redução patrimonial, o pagamento não representa uma reparação, mas aumento real no patrimônio da parte lesada, que adquire por direito decorrente de decisão judicial determinado valor em dinheiro.

Sobre o tratamento dado ao lucro cessante, dispõe, ainda, José Augusto delgado:

A verba paga a título de lucro cessante não é indenização. É o pagamento de uma renda que deixou de ser obtida pelo credor. [...] Nessa situação tem-se, perante a questão da indenização em geral, uma configuração diferente. Enquanto aquela, em várias de suas formas, é uma compensação, a execução do lucro cessante passa a ser uma renda que ingressa no patrimônio do sujeito por ele beneficiado. O tratamento tributário, portanto, do lucro cessante passa a ser o de receita obtida por alguém.³⁷

E arremata:

Não aplica-se essa configuração quando a verba paga, mesmo a título de indenização, corresponde ao lucro cessante. Este não é uma recompensa por desfalque patrimonial ou por sofrimento sofrido pelo credor. É a concretização de um lucro, embora obtido por caminhos coercitivos judiciais e legais. Esse lucro é uma receita que deverá ser submetida ao controle da fiscalização tributária e apurado, de acordo com a legislação vigente, se há saldo tributável ou não.³⁸

Sob idêntica avaliação, o Superior Tribunal de Justiça, nos mesmos termos do Recurso Especial nº. 637.623/PR supracitado, entendeu que:

O pagamento de **indenização** pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a **indenização** (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Op. cit. p. 143.

³⁷ Ibid. p. 173.

³⁸ Ibid. p. 174.

cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).³⁹

Diante de todo o exposto, deixamos claro o posicionamento tranqüilo, seja da doutrina, seja da jurisprudência, de que a natureza indenizatória da renda não se enquadra naquilo que o artigo 43 do Código Tributário Nacional prevê como hipóteses de incidência, pois definitivamente não se trata de produto ou renda sobre capital ou trabalho, nem tampouco se configura num acréscimo patrimonial a ensejar a tributação.

No entanto, quando se trata de acréscimo patrimonial proveniente de reparação por danos morais, não há o mesmo entendimento pacífico. Enquanto para uns, deve-se adotar o mesmo tratamento conferido às indenizações por danos materiais, às quais acabamos de estudar, para outros, acompanhados pela doutrina crescente e pela nova mudança de postura do STJ, a reparação por danos morais configura um verdadeiro acréscimo patrimonial tributável por meio do imposto de renda.

4 O DANO MORAL E O IMPOSTO DE RENDA

4.1 O Dano Moral e sua Reparação

³⁹ BRASIL. Superior Tribunal Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 1011261/SP. Recorrente: Maria Leticia Godoy de Carvalho. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em 18/03/2008. DJ 28/04/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3696539&sReg=200701389457&sData=20080428&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

Já tratamos, em capítulo anterior, do dano em geral, nos referindo àquele que causa algum prejuízo patrimonial ao indivíduo. Não há divergência entre os autores quanto ao conceito de dano, que consiste na ofensa a um bem juridicamente protegido ou diminuição do patrimônio de determinada pessoa.

Para o início do estudo, nos fixamos em abordar o dano que provoca agravo ao patrimônio material e que faz nascer, ao lesado, o direito de receber indenização pelos bens objetos do agravo.

A palavra dano tem extensão ilimitada de sentido, representando o resultado de lesão patrimonial de qualquer espécie, seja moral, religiosa, econômica ou, até mesmo, política. No âmbito jurídico, porém, o dano se restringe ao aviltamento econômico e moral.

O dano que nos interessa, portanto, é aquele que se mostra como condição da obrigação de indenizar, o que nos leva a diferenciação entre dano material e imaterial ou moral ou não patrimonial.⁴⁰ E é desta espécie de dano que falaremos a partir de agora, em oposição ao patrimonial.

Antes de tudo, nos compete trazer à baila o ensinamento de Yussef Said Cahali, que diferencia a indenização propriamente dita, da compensação. Para Cahali, enquanto aquela tem a função de ressarcir o dano material, a compensação repara apenas o dano de natureza moral causado à vítima. Assim, afirma:

[...] no dano patrimonial, busca-se a reposição em espécie ou em dinheiro pelo valor equivalente, de modo a poder-se indenizar plenamente o ofendido, reconduzindo o seu patrimônio ao estado em que se encontraria se não tivesse ocorrido o fato danoso; **com a reposição do equivalente pecuniário, opera-se o ressarcimento do dano patrimonial. Diversamente, a sanção do dano moral não se resolve numa indenização propriamente dita**, já que a indenização significa eliminação do prejuízo e das suas conseqüências, o que não é possível quando se trata de dano extrapatrimonial; **a sua reparação se faz através de uma compensação, e não de um ressarcimento**; impondo ao ofensor a obrigação de pagamento de uma certa quantia de dinheiro em favor do ofendido, ao mesmo tempo em que agrava o patrimônio daquele, proporciona a este uma reparação satisfativa.⁴¹

⁴⁰ DIAS, José de Aguiar. Op. cit. p. 973.

⁴¹ CAHALI, Yussef Said. Dano Moral. 3. ed., revista, ampliada e atualizada conforme o Código Civil de 2002. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 42.

Superada esta questão inicial, nos compete, neste momento, tratar da conceituação do dano moral. Para isso, faremos referência ao renomado jurista e professor Caio Mario da Silva Pereira, que, diferenciando dano moral de dano material, afirma que:

[...] no dano é ressarcível o prejuízo sofrido pela vítima, e tanto é reparável quando implica na diminuição ou não incremento do patrimônio (dano patrimonial), quanto na hipótese em que este não é afetado, direta ou indiretamente (dano moral).⁴²

Como podemos ver, o dano extrapatrimonial tem sido caracterizado na doutrina em sua acepção negativa, sendo, portanto, todo dano em que, em contraposição ao patrimonial, não se verifique as características deste.

No entanto, nos parece perfeitamente possível a classificação do dano moral pelos seus próprios elementos. Portanto, enquanto de um lado está o verdadeiro prejuízo econômico (dano material), de outro está o sofrimento moral, psicológico, as dores, as frustrações infligidas ao ofendido, a diminuição dos bens que têm valor precípuo na vida do homem, como a integridade, a honra e a liberdade (dano imaterial).⁴³

Corroborando nossa afirmativa, a Desembargadora Leticia Sardas, em decisão monocrática do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro:

É cabível na hipótese, indenização por danos morais, vez que houve ferimento ao princípio da boa-fé objetiva, tendo a apelada agido com abuso de confiança, causando ao apelante constrangimento, angústia e estresse, principalmente perante sua família, devendo tal sofrimento ser imediatamente compensado, na tutela do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana.⁴⁴

Apesar desse conceito de dano moral baseado na lesão a um bem não patrimonial, mister observar que há quem entenda que o patrimônio de um indivíduo não é composto apenas pelos bens materiais ou econômicos, mas também pelos bens de natureza moral integrantes da personalidade, tais como a honra, a liberdade, a saúde, a integridade

⁴² PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de direito civil: Teoria Geral das obrigações. Rio de Janeiro: Forense, 1998. v. 2. p. 235-243

⁴³ CAHALI, Yussef Said. Op. cit. p. 22.

⁴⁴ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Vigésima Câmara Cível. Apelação Cível nº. 2008.001.22832. Apelantes: Unimed Volta Redonda Cooperativa de Trabalho Médico e Raimundo Miguel Ferreira da Silva. Apelados: Os Mesmos. Relatora Desembargadora Leticia Sardas. Julgado em: 19/05/2008. Disponível em: <<http://srv85.tj.rj.gov.br/inteiroTeor/abrePDF.do?nomeDir=2008001&nomeArq=22832.0001.05.000&nomeSubDir=22501.23000&path=webacord2>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

psicológica, a intimidade, a imagem, o bom nome, a privacidade e a integridade da esfera íntima.⁴⁵

Diante disso, se o patrimônio da pessoa vai muito além dos bens materiais, sendo de extrema e vital importância os bens morais, e se a indenização é devida à vítima de prejuízo material, como vimos anteriormente, o mesmo raciocínio deve ser aplicado no tangente ao dano moral.

Ou seja, se com relação ao dano material, para se fazer efetiva justiça, a reparação em pecúnia ou *in natura* é necessária, o dano moral não pode ser encarado de forma diversa, devendo também ser reparado.

Por outro lado, ainda que se entenda que o atentado ao direito personalíssimo de alguém não produz qualquer prejuízo de ordem patrimonial ou, segundo Luís Eduardo Schoueri e José Gomes Jardim Neto, que “o dano moral não afeta o patrimônio do indivíduo enquanto conjunto de direitos reais e pessoais sobre bens que não sejam ligados à personalidade da pessoa”⁴⁶, mesmo assim aquele que o sofreu deve ter direito a uma satisfação de cunho compensatório. Isto porque, esta não é razão suficiente para deixar de proteger um direito e, de outro lado, beneficiar o responsável pelo dano.

Além disso, atualmente a indenização do dano moral é constitucionalmente tutelada pelo artigo 5^a, inciso V e X. Sobre este respeito, temos o voto do Des. Sérgio Cavalieri Filho, manifestando-se em Apelação Cível:

[...] em sentido estrito, dano moral é violação do direito à dignidade. E foi justamente por considerar a inviolabilidade da intimidade, da vida privada da honra e da imagem corolário do direito à dignidade que a Constituição inseriu em seu art. 5o, V e X, a plena reparação do dano moral. Este é, pois, o novo enfoque constitucional pelo qual deve ser examinado o dano moral. [...]⁴⁷

Em objeção à tese da reparabilidade do dano moral, apesar de agora ser indiscutível ante a sua inclusão na Constituição Federal e no Código Civil de 2002 (artigo 186), a

⁴⁵ CAVALIERI FILHO, Sérgio. Programa de responsabilidade civil. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 74-75.

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Op. cit. p. 234.

⁴⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Décima Terceira Câmara Cível. Apelação Cível nº. 2008.001.12661. Apelado: Telemar Norte Leste S/A. Apelante: Roberto Pereira da Silva. Relator Desembargador Sérgio Cavalieri Filho. Julgado em: 07/05/2008. Disponível em: <<http://srv85.tj.rj.gov.br/inteiroTeor/abrePDF.do?nomeDir=2008001&nomeArq=12661.0001.01.20080507.186&nomeSubDir=12501.13000&path=w ebacord2>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

principal questão levantada é, sem sombra de dúvidas, a impossibilidade de estabelecer equivalência pecuniária entre o dano e o ressarcimento.

A reparação do dano moral, diferentemente do que ocorre com o dano material, não pode ser natural, mas somente em pecúnia, que busca compensar o dano sofrido, através de um meio capaz de proporcionar ao ofendido uma vantagem. E é através de uma soma de dinheiro que ele vai procurar atender às satisfações que entender necessárias, a fim de que diminua o seu sofrimento: “A lesão de bem integrante da personalidade caracteriza o dano moral, cuja reparação, através da fixação da correspondente indenização em dinheiro, representa a necessária e justa compensação”.⁴⁸

Diferentemente do que ocorre no âmbito moral, é com a reposição do equivalente pecuniário que ocorre o ressarcimento do dano patrimonial. O que se busca é o resgate em espécie ou em dinheiro, a fim de indenizar plenamente o ofendido, retornando-se ao estado anterior à lesão, em que se encontraria se o fato danoso não tivesse ocorrido.

Até mesmo quando se trata de danos materiais, encontramos um obstáculo em estipular o *quantum* indenizatório. Normalmente, a sua determinação baseia-se em registros legais ou jurisprudenciais, gerando um simples cálculo aproximado do valor devido, que não provocam o alcance efetivo da finalidade da indenização de retornar à situação anterior, ou seja, trazer de volta o estado em que as coisas se encontravam antes do dano. Em geral, os valores indenizatórios servem como uma mera compensação, não ensejando num exato reparo do dano causado à vítima.

Sendo o dano moral, o problema em estipular o valor do ressarcimento pecuniário é ainda maior, uma vez que o bem atingido está fora do comércio, ou seja, não possui uma valoração patrimonial correspondente. Não obstante esta dificuldade, esse tipo de reparação tem o mesmo caráter compensatório que tem a indenização por danos materiais. Isto porque, de acordo com Said Cahali:

Se assim ocorre com o dano material, não se descobre por que só em relação ao dano moral há de haver essa perfeita equivalência, exatamente para negar seu ressarcimento. A condição da impossibilidade matematicamente exata da

⁴⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Primeira Câmara Cível. Apelação Cível nº. 2008.001.08317. Apelado: Continental Airlines Incorporated. Apelante: Paulo Sérgio Rodrigues da Silva. Relator Desembargador Sérgio Cavalieri Filho. Julgado em: 25/03/2008. Disponível em: <<http://srv85.tj.rj.gov.br/inteiroTeor/abrePDF.do?nomeDir=2008001&nomeArq=08317.0001.01.20080325.445&nomeSubDir=08001.08500&path=w ebacord2>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

avaliação só pode ser tomada em benefício da vítima e não em seu prejuízo.⁴⁹

E, reforçando toda essa inteligência, dispõe em ementa o Desembargador Maldonado de Carvalho:

AÇÃO REPARATÓRIA. DANO MORAL. INDENIZAÇÃO. CRITÉRIO DE AVALIAÇÃO. MAJORAÇÃO DO VALOR ARBITRADO. A lesão de bem integrante da personalidade caracteriza o dano moral, cuja reparação, através da fixação da correspondente indenização em dinheiro, representa a necessária e justa compensação. Deve, pois, ser indenizável quando o fato afeta o íntimo do ser humano, a sua vida familiar, social e profissional. Se a indenização, por um lado, visa reparar o dano causado, por outro busca desestimular a repetição da conduta ofensiva, exercendo, assim, a função pedagógica, como concebida pela escola francesa. **À falta de critério objetivo ou legal, a indenização do dano moral deve fazer-se por arbitramento, com ponderação e racionalidade, levando-se em conta a natureza da lesão, a extensão do dano, as condições da vítima e o atuar ilícito do agente. Há de orientar-se o juiz pelos critérios sugeridos pela doutrina e pela jurisprudência, com razoabilidade, curando, quando o caso não exigir sanção pecuniária predominantemente punitiva, para que não enriqueça a vítima à custa do injusto.** PROVIMENTO PARCIAL DO RECURSO. ⁵⁰ (grifo nosso)

Superado, portanto, o questionamento da legitimidade da reparação do dano moral, seja por meio dos fortes argumentos doutrinários e jurisprudenciais retro esposados, seja diante das expressas determinações da Constituição da República e do Código Civil que eliminam qualquer resquício de dúvida, passamos a examinar, no tópico subsequente, a discussão que circunda a sua tributação.

4.2 A Incidência do Imposto de Renda sobre as Indenizações por Dano Moral

⁴⁹ CAHALI, Yussef Said. Op. cit. p. 1004.

⁵⁰ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Primeira Câmara Cível. Apelação Cível nº. 2007.001.58331. Apelados: Mara Pereira Nunes e Instituto Clínico Rio Guanabara Ltda. Apelante: Berbardina dos Anjos Santos. Relator Desembargador Maldonado de Carvalho. Julgado em: 26/02/2008. Disponível em: <<http://srv85.tj.rj.gov.br/inteiroTeor/abrePDF.do?nomeDir=2007001&nomeArq=58331.0001.01.20080226.445&nomeSubDir=58001.58500&path=w ebacord2>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

Já vimos que nem sempre ocorre aumento de patrimônio quando o indivíduo recebe quantia em pecúnia. Com efeito, o recebimento de dinheiro pode ser mero reembolso, cujo objetivo é simplesmente recompor o patrimônio preexistente.

A incidência do imposto de renda sobre as indenizações por danos materiais já foi tema de muitas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, que, hoje, se pacificaram no sentido de sua não tributação. Entretanto, quando a reparação decorre de danos morais, o tema ganha uma complexidade bem maior.

A discussão se baseia, precipuamente, na existência ou não de acréscimo patrimonial nesse tipo de indenização, pois como já salientado, o fato gerador do IR são a renda ou os proventos de qualquer natureza, assim entendidos como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou os demais acréscimos patrimoniais não compreendidos nesta definição. Norteados esta questão, há duas principais orientações que passamos agora a abordar.

Para uma primeira orientação ainda majoritária, defendida principalmente por Roque Antônio Carrazza e Leandro Paulsen, outro não é o entendimento quanto à indenização por dano moral, consideradas, do mesmo modo, não sujeitas ao imposto de renda. Isto porque, assim como nas indenizações por danos materiais, há um agravo que gera a sua vítima o direito de ser compensada.

Apesar de não recompor o patrimônio material, a compensação do dano moral repara uma ofensa ao caráter, a imagem, à honra, à intimidade, bem como os demais valores inerentes à personalidade dos indivíduos. Deste modo, a reparação destes direitos violados, apesar de ser em pecúnia, não majora o patrimônio do lesado. O que ocorre, na verdade, é o restabelecimento em pecúnia do chamado mínimo existencial.

Com já analisamos, o mínimo existencial, ou mínimo vital, nos termos da Constituição, compreende os direitos à personalidade. Retomando uma análise realizada no capítulo inicial, teríamos que definir renda e proventos de qualquer natureza, para fins de tributação por IR, como os acréscimos patrimoniais, averiguados num determinado lapso temporal, que extrapolam este mínimo existencial. Nestes termos, porquanto não possa ser tributado, o mesmo tratamento deve ser dispensado à sua compensação, quando violado o mínimo existencial.

Nesse sentido, afirma Roque Antônio Carrazza:

A resolução em perdas e danos destes sentimentos feridos não aumenta a riqueza econômica do afrontado, mas lhe restabelece em pecúnia aquele mínimo existencial, que, nos termos da CF, compreende os direitos à personalidade, à intimidade, ao bom-nome, à imagem, à vida privada, etc.⁵¹

Mister ressaltar que, o ressarcimento em moeda se dá devido a impossibilidade da reparação natural do bem lesado, que em virtude da sua natureza, não poderá ser devolvido. Incabível, portanto, o retorno ao estado anterior ao fato danoso, somente sendo possível a indenização em dinheiro para compensação do dano moral.

Assim, fica claro que a indenização recebida não demonstra um acréscimo patrimonial no sentido tributário da expressão. Ao contrário, ela tem o papel de transformar os agravos que a vítima sofreu em valores monetários ou, pelo menos, reduzir as suas conseqüências.

Os benefícios trazidos pelo *quantum* indenizatório ao indivíduo servem apenas para amenizar a dor e o sofrimento sentidos. Entretanto, nunca restabelecerá o *status quo ante* da vítima, como ocorre com a indenização por danos materiais, na qual o indivíduo recebe aquilo que efetivamente perdeu.

Para Maria Helena Diniz não se trata de uma indenização da dor, da perda da tranquilidade ou prazer de viver, mas de uma compensação pelo dano e injustiça que sofreu, suscetível de proporcionar uma vantagem ao ofendido, pois ele poderá, com a soma de dinheiro recebida, procurar atender às satisfações materiais ou ideais que repute convenientes, atenuando, assim, em parte, seu sofrimento.⁵²

Geralmente, a dificuldade em admitir a intributabilidade dessas indenizações se dá pelo fato de que antes do dano não existia um valor econômico correspondente ao direito sobre os bens de natureza moral. Cabe lembrar, porém, que até mesmo diante de bens materiais, as indenizações nem sempre correspondem à compensação exata do dano sofrido. Isto porque, quando ela não é natural, não tem o condão de trazer de volta o estado anterior ao dano, mas somente reduzir os seus efeitos, através de um valor apenas aproximado do prejuízo.

Quando o responsável pelo dano paga a indenização determinada em decisão judicial justa, o ordenamento jurídico passa a entender que o ofendido está suficiente e adequadamente compensado dos gravames que sofreu, pois injusto e imoral seria deixar o

⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 180.

⁵² DINIZ, Maria Helena. Op. cit. p. 98.

ofendido carente de qualquer reparação. E aí estamos falando, tanto das indenizações de dano material, como moral, que, nesse caso, cumprem funções idênticas.

Ainda que dotada de imprecisão, a indenização tem o papel de reparar o dano moral de maneira integral e apropriada, segundo critérios judiciais objetivos adotados pelo juiz da causa. Assim, diante do seu caráter meramente compensatório, não pode ser considerada como um ingresso no patrimônio da vítima.

A jurisprudência é farta neste sentido:

RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE CIVIL. AÇÃO DE REPARAÇÃO POR DANO MORAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE PELA ENTIDADE PAGADORA. IMPOSSIBILIDADE. PARCELA CUJA NATUREZA É INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO IMPROVIDO.

A incidência de tributação deve obediência estrita ao princípio constitucional da legalidade (artigo 150, inciso I). O Código Tributário Nacional, com a autoridade de lei complementar que o caracteriza, recepcionado pela atual Carta Magna (artigo 34, parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), define o conceito de renda e o de proventos de qualquer natureza (artigo 43, incisos I e II). Não há como equiparar indenizações com renda, esta entendida como o fruto oriundo do capital e/ou do trabalho, tampouco com proventos, estes tidos como os demais acréscimos patrimoniais, uma vez que a indenização torna o patrimônio lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito. Não verificada a hipótese de incidência do Imposto de Renda previsto no art. 43 do CTN. Reconhecida a alegada não incidência do tributo em debate sobre as verbas da reparação de danos morais, por sua natureza indenizatória, não há falar em rendimento tributável, o que afasta a aplicação do art. 718 do RIR/99 na espécie em comento.⁵³

O fato de não existir um valor econômico antes da ocorrência do dano, resulta simplesmente do caráter moral do bem lesado, que, por isso, se encontra fora do comércio. Com a indenização, o Direito é obrigado, porém, a admitir uma representação econômica do bem, para que seja possível a reparação em dinheiro que se caracteriza como uma mera compensação e não como um acréscimo patrimonial.

⁵³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Resp nº. 402035/RN. Recorrente: Credicard S/A Administradora de Cartões de Crédito. Recorrido: Péricles de Barros Wanderley. Relator Ministro Franciulli Netto. Julgado em 09/03/2004. DJ 17/05/2004. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1129029&sReg=200101329440&sData=20040517&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

Para o Professor Roque Antônio Carrazza, entretanto, é possível falar que o bem de natureza moral ou imaterial também faz parte do patrimônio do indivíduo. Daí, correto se afirmar que há efetiva redução patrimonial quando vilipendiado um bem imaterial. Segundo Carrazza:

[...] de regra, o dano acarreta diminuição patrimonial *stricto sensu*. Todavia, nada impede atinja elementos extrapatrimoniais, ou, se preferirmos, o patrimônio *lato sensu*, que compreende todos os bens ou direitos da pessoa, que vão além dos elementos puramente econômicos, mas têm natureza subjetiva, já que alcançam o conceito de que goza no meio social em que vive.⁵⁴

Assim, o patrimônio de qualquer pessoa seria não só o conjunto de seus bens, mas também de seus direitos e obrigações. Ainda, a indenização decorreria da lesão a um direito integrante do patrimônio do indivíduo.

Sob esta ótica, extingue-se a discussão acerca da tributação das indenizações por dano moral, pois se com este dano há verdadeira redução no patrimônio, ainda que em sentido amplo, do contribuinte, a reparação em pecúnia recompõe este patrimônio de forma absolutamente homogênea. No entanto, por não ser amplamente aceita, esta alegação não é comumente utilizada.

Salienta-se, ainda, quanto ao disposto no artigo 106 do Código Tributário Nacional que veda a analogia *in mallan partem*. Assim, de acordo com voto do Relator Des. Federal Leomar Barros Amorim de Sousa, já que o artigo 43 do mesmo diploma legal não determina a equiparação de indenização por danos, com renda e proventos de qualquer natureza, não seria permitido aos juristas fazê-lo em prejuízo a parte.

Assim, no mesmo sentido afirma o Des. Leomar Barros:

Ao contrário do que afirma a Fazenda Nacional em seu recurso de apelação, não é possível equiparar indenização com renda. O artigo 43, I e II, do CTN define o conceito de renda e proventos de qualquer natureza. Renda é o fruto oriundo do capital ou do trabalho, e proventos os demais *acréscimos* patrimoniais. Deve-se lembrar que há vedação, em Direito Tributário, da analogia *in mallan partem* (art. 106, I, do CTN).⁵⁵

⁵⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. Op. cit. p. 180.

⁵⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 1ª Região. Oitava Turma. Apelação Cível 2002.39.00.004547-1/PA. Apelante: Fazenda Nacional. Apelado: Benedito de Miranda Alvarenga. Relator Desembargador Federal Leomar Amorim. Julgado em 19/10/2004. DJ 03/12/2007. Disponível em: <<https://www.trf1.gov.br/processos/processosTRF/ctrf1proc/ctrf1proc.asp?proc=200239000045471>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

No Rio de Janeiro, o Tribunal de Justiça julga no sentido da não incidência do imposto de renda sobre as indenizações devidas a título de dano moral:

Ação de indenização. Rito ordinário. Negativação indevida do nome da autora que à época da referida inclusão havia renegociado a dívida, a qual restou saldada com pagamentos efetivados nas datas aprazadas. Sentença que condenou o banco ao pagamento de indenização por danos morais, arbitrada em valor tímido que deve ser elevado. Súmula nº. 89 deste Tribunal. Descabimento de retenção de imposto de renda sobre o valor de indenização por dano moral. Honorários de sucumbência corretamente fixados no percentual de 10%. Não provimento do recurso de apelação interposto. Provimento parcial do recurso adesivo.⁵⁶

Processual Civil. Agravo de Instrumento. Dano moral. Execução de sentença. Retenção do Imposto de Renda na fonte. Indenização que não encontra definição tributaria na legislação, conforme venerando entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Ofensa ao princípio da reserva legal esculpido na Carta de 1988. Impossibilidade de cobrança de tributos por interpretação extensiva, analógica. Coisa julgada a impedir a cobrança. Desprovimento do recurso. I- Na indenização por dano moral não existe geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) de qualquer espécie. Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações, em pecúnia, por perdas de um direito, no caso, o moral. Revelando-se mera compensação, em pecúnia, por dano sofrido. Em outros termos, o direito ferido é transformado numa quantia de dinheiro. O patrimônio da pessoa lesada não aumenta de valor, mas simplesmente é repostado no estado em que se encontrava antes do advento do gravame ("status quo ante"), inexistindo riqueza nova. E, sem riqueza nova, não pode haver incidência do I.R. ou de qualquer outro imposto da competência residual da União (neste caso, por ausência de indicio de capacidade contributiva); II- Somente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção, aspecto de garantia além daquelas insertas no art. 5º da Carta Magna, que no confronto diário entre Estado/contribuinte, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro; III- Não havendo situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto de renda na indenização por dano moral que visa recompor os danos causados à personalidade, resta indevida a tributação; IV- Estabelecido por sentença transitada em julgado o valor do dano moral, sem qualquer desconto e a qualquer título, quedando-se silente a agravante, que poderia se utilizar dos Embargos de Declaração, a pretensão de se reter o imposto de renda na fonte, alterando o seu "quantum", importaria em afronta à "res iudicata", um dos pilares da estabilidade dos direitos subjetivos; V- Agravo desprovido.⁵⁷

⁵⁶ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Décima Quinta Câmara Cível. Apelação Cível nº. 2007.001.31604. Apelante: Banco Cacique S/A. Recorrente Adesivo: Maria Helena Costa Salzano. Apelados: Os Mesmos. Relator Desembargador Galdino Siqueira Netto. Julgado em 11/09/2007. Disponível em: <<http://srv85.tj.rj.gov.br/inteiroTeor/abrePDF.do?nomeDir=2007001&nomeArq=31604.0001.01.20070911.265&nomeSubDir=31501.32000&path=webacord2>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

⁵⁷ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Primeira Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº. 2000.002.01581. Agravado: Sérgio Fontes Torres Homem. Agravante: Credicard S/A Administradora de Cartões de Crédito. Relator Desembargador Ademir Pimentel. Julgado em 29/06/2000. Disponível em: <www.tj.rj.gov.br>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DANO MORAL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. INDENIZAÇÃO QUE NÃO ENCONTRA DEFINIÇÃO TRIBUTÁRIA NA LEGISLAÇÃO, CONFORME VENERANDO ENTENDIMENTO DO EGRÉGIO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. OFENSA AO PRINCÍPIO DA RESERVA LEGAL INSCULPIDO NA CARTA DE 1998. IMPOSSIBILIDADE DE DE COBRANÇA DE TRIBUTOS POR INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA, ANALÓGICA. COISA JULGADA A IMPEDIR A RETENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE. PROVIMENTO DO RECURSO. I - Na Indenização por dano moral não existe geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) de qualquer espécie Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações em pecúnia, por perdas de um direito, no caso, o moral. Revelando-se mera compensação em pecúnia, por dano sofrido. Em outros 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 encontram antes do advento do gravame (Status quo ante), inexistindo riqueza nova. E, sem riqueza nova, não pode haver incidência do IR ou de qualquer outro imposto da competência residual do União, por ausência de indício de capacidade contributiva), 17 Semente a lei pode estabelecer a instituição de tributos, ou a sua extinção, aspecto de garantia além daquelas insertas no art: 5º, do Carta Magna, que no confronto diário entre Estado/contribuinte, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro; III - Não havendo situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do Imposto de renda na indenização por dano moral que visa recompor os danos causados à personalidade, resta indevida a tributação; IV Estabelecido por sentença transitada em julgado o valor do dano moral, sem qualquer desconto e a qualquer título, quedando-se silente a Agravante, que poderia se utilizar dos embargos de declaração a pretensão de se reter o imposto de renda na fonte, alterando o seu quantum. Importaria em afronta à res iudicata, um dos pilares da estabilidade dos direitos subjetivos; V - Agravo provido, tornando-se definitivo o efeito suspensivo deferido.⁵⁸

Antes da recente mudança, da qual trataremos em momento oportuno, no Superior Tribunal de Justiça os posicionamentos recaiam no mesmo entendimento.

Vejamos o a linha de pensamento do Ministro de Luiz Fux em um Recurso Especial julgado no ano de 2002:

TRIBUTÁRIO - INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA - IMPOSSIBILIDADE - CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA.

1. As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo ubi eadem ratio ibi eadem dispositio.

⁵⁸ BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro. Décima Quarta Câmara Cível. Agravo de Instrumento nº. 2000.002.07103. Agravado: Credicard S/A Administradora de Cartões de Crédito. Agravante: João Luiz Hanriot Selasco. Relator Desembargador Ademir Pimentel. Julgado em 07/11/2000. Disponível em: <www.tj.rj.gov.br>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

2. Precedentes.
3. Recurso improvido.⁵⁹

Do mesmo modo, entende o Ministro Relator Humberto Martins em um outro julgado, do ano de 2007:

TRIBUTÁRIO – INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL – SENTENÇA CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO – RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – IMPOSSIBILIDADE – NATUREZA INDENIZATÓRIA DA VERBA – NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – PRECEDENTES – RECURSO ESPECIAL – SEGUIMENTO NEGADO – AGRAVO REGIMENTAL – AUSÊNCIA DE RAZÕES PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA.

1. Inexistem razões para modificar o entendimento assentado na decisão agravada, porquanto não há como equiparar indenizações com proventos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos nas hipóteses anteriores, uma vez que a indenização torna o patrimônio lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito. Agravo regimental improvido.⁶⁰

Estudadas as razões que embasam essa orientação contrária à tributação da indenização por dano moral, passamos, à seguir, a examinar os fundamentos da corrente oposta.

Para esta parcela jurisprudencial e doutrinária, liderada por Hugo de Brito Machado, a indenização por danos morais não possui o mesmo benefício que a relativa a danos materiais. De acordo com seus adeptos, neste caso há manifesto aumento no patrimônio da vítima o que justificaria a incidência das normas relativas ao imposto de renda.

Admitem uma diferença entre patrimônio moral, irrelevante para fins de tributação, e patrimônio econômico, revelador da capacidade contributiva, e destacam, ainda, que nem tudo que costuma se denominar de indenização efetivamente corresponde à simples recomposição de perdas. Assim, apenas a indenização-reposição do patrimônio não

⁵⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 410347/SC. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido Jeanine Mendonça Pinheiro May. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 07/11/2002. DJ 17/02/2003. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=456264&sReg=200200116305&sData=20030217&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

⁶⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 869.287/RS. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: José Anselmo Navi. Relator Ministro Humberto Martins. Julgado em 17/05/2007. DJ 31/05/2007. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3087036&sReg=200601582738&sData=20070531&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

constituiria fato gerador do IR, o mesmo não ocorrendo com a indenização-compensação de dano moral.⁶¹

Esta compensação do dano moral teria o condão de compensar sentimentos do ofendido e não completar uma lacuna no seu patrimônio decorrente de um ato lesivo. Apesar de ser feita em dinheiro, se refere a lesão de bens sem caráter econômico, pretendendo somente compensar o sofrimento da pessoa indenizada.

Neste sentido, afirmam Luís Eduardo Schoueri e José Gomes Jardim Neto:

Em outras palavras, o dano moral, em si mesmo, não corresponde a decréscimo algum de capital, nem significa perda monetária por parte do ofendido, mas a indenização se dá pelo pagamento de quantia em dinheiro. [...]⁶²

De fato, como no dano moral o patrimônio da vítima não suporta qualquer decréscimo, a indenização neste campo possuiria outro significado, distinto daquele do dano material, que pretende a reposição do patrimônio desfalcado. Para eles, portanto, essa particularidade consistiria na razão pela qual seriam tributáveis as indenizações por danos morais. Como o valor recebido na indenização era inexistente no patrimônio do indivíduo, o pensamento é simples, devendo ser considerada como renda tributável por meio do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Pelo fato de a indenização por dano moral só poder ser realizada em pecúnia, ficaria caracterizado um verdadeiro aumento no patrimônio econômico do lesado. Assim, a não tributação do *quantum* indenizatório, além de exprimir uma violação aos dispositivos legais e constitucionais concernentes ao imposto de renda, revelariam um enriquecimento sem causa, inadmissível pelo ordenamento jurídico brasileiro.

Defendem, ainda, que nesse posicionamento não há desprezo à dor da vítima, pois considera-se devida a indenização que venha a atenuar a o seu sofrimento. Entretanto, a lei é clara ao determinar como sujeito passivo do imposto de renda toda pessoa que demonstrar capacidade econômica por meio do aumento de sua renda.

Aludem que a lei também é clara quando elenca, taxativamente, as normas de isenção para as várias espécies de prestações indenizatórias merecedoras deste benefício. Assim, o Decreto 3.000/99 arrola os rendimentos isentos e os não tributáveis, cujos incisos reproduzem hipóteses de indenizações beneficiadas por isenção.

⁶¹ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit. p 51.

⁶² MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Op. cit. p. 234.

Em todos esses casos, é indevido o imposto de renda, não pela inexistência de fato gerador, já que o acréscimo patrimonial ocorreu, e sim porque há hipótese de exclusão do crédito tributário por via de isenção.

Deste modo, por restar configurado o aumento patrimonial nas hipóteses de indenização por dano moral, imperiosa a aplicação dos dispositivos tributários e constitucionais correspondentes, já que não estão ao abrigo da isenção mencionada.

Além disso, mister ressaltar que só à lei compete deferir a exclusão do crédito tributário, o que, definitivamente, torna impossível a isenção do imposto do renda quanto às referidas indenizações.

Neste sentido, destacamos o seguinte julgado:

MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR). EXISTÊNCIA DE NORMA DE ISENÇÃO (ART. 6º, V, DA LEI 7.713/88. APLICAÇÃO DA SÚMULA 125/STJ.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.

2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos *in natura*, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.

3. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

4. A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99.

5. O pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de adicional de 1/3 sobre férias tem natureza salarial, conforme previsto no art. 7º, XVII, da Constituição, sujeitando-se, como tal, à incidência de imposto de renda.

6. Todavia, o pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção. A lei isenta de imposto de renda "a indenização (...) por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho" (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99 e art. 6º, V, da Lei 7.713/88). Nesse sentido dispõe a Súmula 125/STJ: *O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda.*

7. Agravo regimental improvido.⁶³

Deste modo, tendo em vista que o pagamento de indenizações por danos morais, além de amenizar a dor sofrida, visa realizar um acréscimo no patrimônio do ofendido, não haveria dúvidas a respeito da ocorrência do fato gerador do imposto de renda.

Por fim, quanto às indagações acerca da justiça ou injustiça da tributação, afirmam que esta visa exatamente atender os princípios tributários da legalidade, da generalidade, da universalidade e, inclusive, da capacidade contributiva, justamente a fim de alcançar a isonomia e a justiça fiscal.

Não há uma grande quantidade de julgados nesse sentido, que se encontram em minoria no ordenamento jurídico brasileiro. Dentre eles, enfatizamos o voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do Recurso Especial nº. 638.389:

Compõem o patrimônio imaterial não apenas os bens e valores de natureza estritamente moral (= os relacionados à dignidade humana), mas todos os bens e direitos cuja satisfação *in natura* é realizada mediante prestação não-patrimonial. São dessa natureza, entre outros, os direitos do patrimônio físico e intelectual, os de imagem, e, em geral, todos os direitos do patrimônio profissional cuja satisfação é representada por prestações não pecuniárias (direito a férias, a licença-prêmio, a descanso, a estabilidade). Lesados tais direitos e não sendo possível, material ou juridicamente, a sua restauração específica e *in natura*, dá-se a reparação mediante indenização pecuniária, com o que o bem lesado, originalmente integrante do patrimônio imaterial, é substituído por prestação em dinheiro, que vai agregar-se ao patrimônio material, acarretando-lhe, como demonstrado, um natural e necessário acréscimo. Tipifica-se, conseqüentemente, o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN.⁶⁴

⁶³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 638.389/SP. Recorrente: Reinaldo Lino. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em: 28.06.2005. DJ 01.08.2005. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1852350&sReg=200400046814&sData=20050801&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

⁶⁴ Ibid.

Esta, por sinal, é a posição atual do Superior Tribunal de Justiça, que decidiu pela tributação da indenização por dano moral através de imposto de renda, modificando entendimento durante anos solidificado por este tribunal. Devido a sua grande importância, abordaremos essa mudança jurisprudencial no próximo tópico.

4.3 A Evolução Jurisprudencial do STJ sobre o Tema

O Superior Tribunal de Justiça mantinha posicionamento firme pela não incidência do IR sobre as indenizações por dano moral, sustentando tal posição anos a fio, conforme verificamos no seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO - INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL - INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA - IMPOSSIBILIDADE - CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA.

1. As verbas indenizatórias que apenas recompõem o patrimônio do indenizado, físico ou moral, tornam infensas à incidência do imposto de renda. Aplicação do brocardo ubi eadem ratio ibi eadem dispositio.
2. Precedentes.
3. Recurso improvido.⁶⁵

No mesmo sentido, está o Ministro Humberto Martins em julgado datado do ano passado:

TRIBUTÁRIO – INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL – SENTENÇA CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO – RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE – IMPOSSIBILIDADE – NATUREZA INDENIZATÓRIA DA VERBA – NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO – PRECEDENTES – RECURSO ESPECIAL – SEGUIMENTO NEGADO – AGRAVO REGIMENTAL – AUSÊNCIA DE RAZÕES PARA INFIRMAR A DECISÃO AGRAVADA.

1. Inexistem razões para modificar o entendimento assentado na decisão agravada, porquanto não há como equiparar indenizações com proventos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos nas hipóteses anteriores, uma vez que a indenização torna o patrimônio lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito.
- Agravo regimental improvido.⁶⁶

⁶⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 410347/SC. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrida: Jeanine mendonça Pinheiro May. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 07/11/2002. DJ 17/02/2003. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=456264&sReg=200200116305&sData=20030217&sTipo=51&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

⁶⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 869.287/RS. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: José Anselmo Navi. Rel. Ministro Humberto Martins. Julgado em 17/05/2007. DJ 31/05/2007. Disponível em:

Entretanto, em recente decisão datada de 28 de agosto de 2007 a Primeira Turma do STJ, através do Resp nº. 748.868, surpreendeu a comunidade jurídica ao se posicionar pela incidência do imposto de renda nas indenizações por dano moral. Trazemos breve explanação sobre o caso com síntese do julgamento, destacando ainda os principais argumentos utilizados tanto no voto vencedor, quanto no voto vencido do Ministro Luiz Fux.

O recurso foi interposto pela Fazenda Nacional, que alegou que a indenização representa acréscimo patrimonial. Argumentou, também, que a impossibilidade da isenção do imposto quanto estas indenizações se justifica por faltar fundamentação legal, posto que a exclusão do crédito tributário só pode ser deferida por lei.

A Turma deu provimento ao recurso da Fazenda Nacional contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Rio Grande do Sul), que, em sede de Mandado de Segurança, reconheceu a isenção do imposto do valor recebido pelo autor da ação de indenização por danos morais. Na demanda, o autor requereu o direito de registrar o valor da indenização como não tributável na declaração de imposto de renda.

Segue a ementa do referido Recurso Especial:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. REPARAÇÃO POR DANOS MORAIS. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.
2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos *in natura*, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.
3. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se

destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).

4. A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99. Precedentes.

5. "Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador esse acréscimo patrimonial" (Hugo de Brito Machado, *Regime Tributário das Indenizações*, obra coletiva, Coord. Hugo de Brito Machado, p. 109). Em idêntico sentido, na obra citada: Gisele Lemke, p. 83; Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, p. 124; Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, p. 74. E ainda: Leandro Paulsen, *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 5ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2003, p. 655.

6. Configurando fato gerador do imposto de renda e não estando abrangido por norma isentiva (salvo quando decorrente de acidente do trabalho, o que não é o caso), o pagamento a título de dano moral fica sujeito à incidência do tributo.

7. Recurso especial provido.⁶⁷

Esse julgado foi veiculado no Informativo nº. 329 do Superior Tribunal de Justiça com a seguinte redação:

DANO MORAL. INCIDÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA

Trata-se da incidência de imposto de renda sobre valor percebido a título de dano moral. No caso a indenização adveio de companhia de seguro em razão do ressarcimento de danos morais, tendo em vista que o veículo daquela empresa atropelou a genitora do recorrido. A Turma, ao prosseguir o julgamento, por maioria, deu provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, por entender que a verba indenizatória referente a dano moral gera um acréscimo patrimonial e, por isso, incide o imposto de renda.⁶⁸

Modificando um posicionamento anterior adotado por muitos anos, esta decisão acaba por concretizar um entendimento sinalizado há algum tempo pelo STJ em avaliações

⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 748.868 /RS. Recorrente: fazenda Nacional. Recorrido: Umberto Guaspari Sudbrack. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 28/08/2007. DJ: 18/02/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3339364&sReg=200500767930&sData=20080218&sTipo=81&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

⁶⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Informativo Jurisprudencial nº. 329. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 748.868 /RS. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 28/08/2007. DJ: 18/02/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/infojur/doc.jsp>>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

precedentes. Isto porque, o tribunal já diferenciava os danos morais dos danos materiais para fins de tributação do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza.

Entende que, independentemente da natureza do dano, quando a reposição não é natural, ao causador do dano torna-se obrigatória uma indenização dinheiro que venha a substituir o bem lesado. Deste modo, quando esta indenização gera acréscimo ao patrimônio da vítima, sobre este aumento deve incidir o imposto de renda.

Somente não ficaria sujeita a esta tributação, se o crédito tributário estiver excluído por isenção, o que só poderia ser feito por meio de lei, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto 3.000/99).⁶⁹

Assim, quanto aos danos materiais configuradores de dano emergente, já determinavam a não incidência do IR, por se tratar de mera reconstituição da perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão recomposição patrimonial. Já com relação aos danos materiais decorrentes de lucros cessantes, o entendimento é diferente, uma vez que, por se destinar a compensar o dano que deixou de ser auferido, tem a mesma natureza da contraprestação do trabalho, configurando verdadeiro fato tributável.

Por sua vez, quanto aos danos morais ou imateriais, o tratamento concedido pelo tribunal é de que, por não ter importado redução ao patrimônio material do lesado, sua reparação origina o acréscimo patrimonial configurador do fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza.

A conclusão da Turma seguiu o voto do Ministro Teori Albino Zavascki. Para ele, o dano que não gera acréscimo patrimonial é justamente o dano material, enquanto a indenização por dano moral é fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, por demonstrar verdadeiro aumento na capacidade contributiva da vítima.

E destaca a inteligência dos ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado para justificar sua afirmativa:

⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Agravo Regimental no Recurso Especial nº. 638.389/SP. Agravado: Reinaldo Lino. Agravante: Fazenda Nacional. Relator Ministro Albino Zavascki. Julgado em 28/06/2005. DJ 01/08/2005. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=1852350&sReg=200400046814&sData=20050801&sTipo=91&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

É possível, portanto, afirmar-se que a indenização, quando não consubstancie um acréscimo patrimonial, não enseja a incidência do imposto de renda, nem da contribuição social sobre o lucro. Certamente a incidência, ou não, desses tributos, depende da natureza do dano a ser reparado, pois é a partir da natureza desse dano que se pode concluir pela ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial. (...) A indenização por dano patrimonial pode ensejar, ou não, um acréscimo patrimonial. Isto depende do critério de sua fixação. Se fixada a indenização mediante a avaliação do dano, evidentemente não se pode falar em acréscimo patrimonial. A indenização neste caso apenas repara, restabelecendo a integridade do patrimônio. É possível, porém, que em se tratando de indenização cujo valor seja previamente fixado em lei, ou em contrato, ou resulte de acordo de vontades, ou de arbitramento, termine por implicar um acréscimo patrimonial. Neste caso, sobre o que seja efetivamente um acréscimo patrimonial incidirão os tributos que tenha neste o respectivo fato gerador.⁷⁰

O Ministro Zavascki entende não haver dúvida quanto à incidência do imposto de renda sobre essas indenizações, visto que se a lesão atingiu exatamente o patrimônio moral, a sua compensação em pecúnia implica evidente crescimento do patrimônio material da vítima da violação. Se o pagamento é em dinheiro, há o aumento patrimonial que constitui fato gerador do IR. Segundo ele, o imposto apenas não é devido se existe uma causa de exclusão, ou seja, se existe isenção, o que não seria o caso:

4. No caso dos autos, os valores recebidos pelo impetrante a título de reparação por dano moral, embora tenham natureza indenizatória, acarretam efetivo acréscimo patrimonial. Não há isenção prevista em lei para tal indenização [...]. Assim, configurando fato gerador do imposto de renda e não estando abrangida por normaisentiva, sujeita-se a verba à incidência do tributo.⁷¹

Acrescenta-se que o voto do relator originário, Ministro Luiz Fux, foi superado pela divergência aberta pelo Min. Teori Albino Zavascki. Fux manteve a mesma posição que adotou nos demais processos anteriores ao Resp. Ele entende que o valor recebido a título de dano moral tem natureza jurídica de indenização, cujo principal objetivo é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes causados pela lesão de direito, razão pela qual se torna contrária à incidência do imposto de renda, porque não há qualquer acréscimo patrimonial.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Op. cit. p. 108.

⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial nº. 748.868 /RS. Recorrente: fazenda Nacional. Recorrido: Umberto Guaspari Sudbrack. Voto-vista Ministro Teori Albino Zavascki. Julgado em 28/08/2007. DJ: 18/02/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=2627095&sReg=200500767930&sData=20080218&sTipo=3&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

Para o relator, se a reposição patrimonial desfruta dessa não-incidência fiscal, a indenização com o intuito de reparação imaterial deve subordinar-se ao mesmo regime, pois “onde existe a mesma razão, aí se aplica o mesmo dispositivo legal”.

Finalmente, ao término de seu voto, dispõe:

Destarte, tendo a verba percebida a título de dano moral a natureza jurídica de indenização - cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial.⁷²

Sem dúvida, este importantíssimo julgado do Superior Tribunal de Justiça, vem modificar o perfil jurisprudencial brasileiro. Trata-se de nova guinada na jurisprudência que deve maior atenção da classe jurídica por romper com certos paradigmas do Direito Tributário Brasileiro.

4.4 A Tendência de Unificação da Jurisprudência do STJ

Em que pese a decisão do referido Resp n.º 748.868, está sendo discutido pela Primeira Seção do STJ se há incidência de imposto de renda sobre verbas recebidas a título de reparação por danos morais.

O Recurso Especial n.º 963.387, ao ser distribuído ao Ministro Relator da Segunda Turma Herman Benjamin, foi por este levado a apreciação direta da Primeira Seção, devido aos entendimentos divergentes entre a Primeira e a Segunda Turma. Assim, os seus ministros poderão debater juntos, a fim de que possam unificar a jurisprudência, pacificando a questão controvertida.

A Seção vai ter que decidir o caráter da indenização por dano moral. Se for considerada como acréscimo de patrimônio, há incidência de IR. Mas, se o entendimento for que os valores recebidos a título de dano moral representam uma indenização por um direito ofendido e não uma nova riqueza fruto de trabalho ou ganho de capital, o imposto não poderá ser cobrado.

⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. Recurso Especial n.º 748.868 /RS. Recorrente: fazenda Nacional. Recorrido: Umberto Guaspari Sudbrack. Relator Ministro Luiz Fux. Julgado em 28/08/2007. DJ: 18/02/2008. Disponível em: <https://ww2.stj.gov.br/revistaelectronica/Abre_Documento.asp?sLink=ATC&sSeq=3339364&sReg=200500767930&sData=20080218&sTipo=81&formato=PDF>. Acesso em: 10 de junho de 2008.

O Recurso Especial em questão decorre de uma ação de indenização por danos morais ajuizada contra o Estado do Rio Grande do Sul. Julgada procedente, a ação levou à condenação do Estado do Rio Grande do Sul ao pagamento de indenização por danos morais ao autor.

Desta forma, a Fazenda Nacional propõe o referido Recurso Especial, requerendo a cobrança de imposto de renda sobre tal indenização por danos morais. A discussão no STJ é decidir se incide ou não IR sobre esse pagamento.

O Resp n.º. 963.387, suspenso em razão do pedido de vistas do Ministro Francisco Falcão, ainda aguarda julgamento definitivo pela Seção. Contudo, já há 6 dos 10 votos q serem proferidos, sendo cinco em sentido contrário e um a favor da cobrança do IR nas indenizações por dano moral.

É o que depreendemos do andamento processual retirado do site do Superior Tribunal de Justiça:

RESULTADO DE JULGAMENTO PARCIAL: "APÓS O VOTO DO SR. MINISTRO RELATOR NEGANDO PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, NO QUE FOI ACOMPANHADO PELOS VOTOS DOS SRS. MINISTROS CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF DA 1ª REGIÃO), JOSÉ DELGADO, ELIANA CALMON E HUMBERTO MARTINS, E O VOTO SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI DANDO-LHE PROVIMENTO, PEDIU VISTA O SR. MINISTRO FRANCISCO FALCÃO." AGUARDAM OS SRS. MINISTROS CASTRO MEIRA E DENISE ARRUDA.⁷³

Assim, devemos acompanhar com cautela o desfecho do REsp n.º 963.387⁷⁴ que firmará a posição do STJ sobre a questão e indubitavelmente influenciará a posição dos demais tribunais do País.

Salutar seria ainda eventual manifestação do STF sobre o tema nesse momento de incerteza em que paira a doutrina e jurisprudência. Considerando a previsão legal das indenizações por dano moral e o imposto de renda em nossa Carta Magna, bem como evidente o caráter de repercussão geral por tratar de matéria tributária de interesse transcendente, assim, em princípio, não vislumbro qualquer óbice a que o Supremo aprecie e se manifeste sobre a matéria.

⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Segunda Turma. Recurso Especial n.º. 963.387/RS. Recorrente: Fazenda Nacional. Recorrido: Elton Frederico Volker. Relator Ministro Herman Benjamin. Resultado de Julgamento Parcial. Em 28/05/2008. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/webstj/Processo/Justica/detalhe.asp?numreg=200701463865&pv=010000000000&tp=51>>. Acesso em: 05 de junho de 2008.

⁷⁴ Até o fechamento deste trabalho a seção do STJ ainda não tinha se manifestado em definitivo sobre o Recurso Especial em referência.

5 CONCLUSÃO

Preliminarmente, temos consciência de que a matéria é complexa, pois envolve conceitos do Direito Privado, do próprio Direito Tributário e, até mesmo, da Economia. Assim, nossa principal pretensão é levantar a discussão sobre o tema, ainda incipiente no país.

Neste sentido, no que diz respeito à questão dos danos morais, discordamos do posicionamento da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça quanto à configuração da hipótese de incidência, pois nos parece muito mais do que sustentável o posicionamento que não faz qualquer distinção entre a indenização por danos materiais ou morais, para os fins do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Entendemos, sim, que não é qualquer valor indenizatório que sujeita-se a incidência do imposto de renda ou proventos de qualquer natureza. E destacamos as indenizações provenientes dos danos caracterizados pelos lucros cessantes, cuja natureza não configura fato gerador do imposto de renda. Todavia, com relação ao dano imaterial, não pode ser dado este mesmo tratamento.

Incontestavelmente, a Constituição Federal estabelece normas limitadoras do poder estatal de tributar. Na tributação do imposto de renda, a competência outorgada pelo constituinte originário à União para exercer o poder estatal de tributar está delimitada no conceito constitucional de renda.

Assim é que o imposto de renda, à semelhança do que ocorre com os demais tributos, possui seu alicerce esculpido na Constituição, e é em seu artigo 153 que está delineada a noção constitucional de renda e proventos de qualquer natureza. Essa é a regra padrão a ser observada pelo legislador ordinário quando da abordagem deste imposto.

Deste modo, é da análise das normas tributárias constitucionais que se depreende que renda e proventos de qualquer natureza devem representar sempre riquezas novas. Caso contrário, estaríamos violando a capacidade contributiva de observância obrigatória quando da instituição do imposto de renda.

Assim, estaria fugindo à regra da competência constitucional de renda, e, portanto, configurando caso de não-incidência, qualquer tributação de valor que não se traduz em um acréscimo patrimonial ao patrimônio do contribuinte. É o que ocorre, enfim, com as indenizações apreendidas a título de dano moral.

Legitimando tal entendimento, o CTN, apesar de conceituar renda e proventos de maneira bastante aberta, determina que ambos envolvem acréscimo patrimonial, afastando qualquer questionamento quanto ao âmbito de discricionariedade do legislador ordinário. Isto porque, em seu artigo 43, estabelece os limites dentro dos quais este pode estabelecer o fato gerador.

Em que pese o posicionamento do Ministro Teori Albino Zavascki no Recurso Especial nº. 748.868, que toma como parâmetro a interpretação literal do artigo 43 do CTN para diferenciar danos morais, danos patrimoniais emergentes e danos materiais decorrentes de lucro cessantes e para quem somente estaria fora da tributação da renda os danos materiais emergentes, entendemos que o conceito de renda está delineado na Constituição, não ficando a cargo do legislador ou do aplicador do direito a delimitação da hipótese de incidência.

Assim, caso aceitemos a tributação sobre a indenização do dano moral, estaremos admitindo a tributação sobre o patrimônio e não sobre a renda, hipótese essa que é constitucionalmente proibida pela limitação ao poder de tributar decorrente do conceito constitucional de renda.

Se de fato houve um prejuízo, ainda que no âmbito moral do indivíduo, este deverá ser recomposto pelo autor do fato. Havendo prejuízo recomposto financeiramente, não há de se falar em saldo positivo configurador do acréscimo patrimonial para fins de tributação da renda.

Mister ressaltar que, neste caso, o ressarcimento em moeda se dá devido a impossibilidade da reparação natural do bem lesado, que em virtude da sua natureza, não poderá ser devolvido. Incabível, portanto, o retorno ao estado anterior ao fato danoso, somente sendo possível a indenização em dinheiro para compensação do dano de natureza moral.

Assim, fica claro que a indenização recebida por dano moral não demonstra um acréscimo patrimonial no sentido tributário da expressão. Ao contrário, ela tem o papel de transformar os agravos que a vítima sofreu em valores monetários ou, pelo menos, reduzir as suas conseqüências.

Quanto ao argumento de que antes do dano não existia um valor econômico correspondente ao direito sobre os bens de natureza moral, importante informar que mesmo com relação aos bens materiais, algumas vezes as indenizações não correspondem à compensação perfeito do dano. Isto se justifica pelo fato de que sempre que a indenização não ocorre *in natura*, não se retorna ao *status quo ante*, apenas ameniza os efeitos do dano através de um valor aproximado, determinado em juízo.

Assim, compreendemos que sempre que o responsável paga a indenização determinada em decisão judicial, o Direito admite que o ofendido está suficientemente compensado dos ônus que sofreu, pois injusto seria deixar o ofendido sem qualquer reparação. Dessa forma, entendemos que, tanto as indenizações de dano material, como de dano moral, fixadas judicialmente, recompõem o patrimônio do indivíduo, ainda que se aceite que o patrimônio em questão tenha natureza moral.

A inexistência do valor econômico antes da ocorrência do dano resulta meramente do fato de o bem lesado ter natureza moral, ou seja, ser bem fora do comércio. Ocorre que o Direito é forçado a admitir a sua reprodução econômica, a fim de tornar possível a reparação deste dano imaterial, que se configura como uma mera compensação e não como um acréscimo patrimonial.

Ainda argumentamos que permitir tal tributação, admitindo que o artigo 43 do Código Tributário Nacional também se refere à indenização por dano moral como sendo renda ou proventos de qualquer natureza, seria o mesmo que admitir a analogia *in mallan partem* ou analogia em prejuízo da parte. No entanto, ela não é admitida no Sistema Tributário Brasileiro, de acordo com o que dispõe o artigo 106 do CTN, o que tornaria essa conduta contrária à lei.

Portanto, podemos concluir, indubitavelmente, que a indenização por danos morais, não representa um acréscimo patrimonial, mas apenas uma compensação do patrimônio lesado, sendo este o norte recomendado pelo presente estudo

Assim, à semelhança do que ocorre com relação aos danos materiais, não nos parece ser constitucionalmente autorizada a incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza nas indenizações decorrentes de danos morais.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. Niterói: Impetus, 2007.

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- _____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Disponível em: <www.stj.gov.br>. Acesso em: 05 de junho de 2008.
- BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Disponível em: <www.stf.gov.br>. Acesso em: 10 de junho de 2008.
- BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro**. Disponível em: <www.tj.rj.gov.br>. Acesso em: 10 de junho de 2008.
- BRASIL. **Tribunal Regional Federal da 1ª Região**. Disponível em: www.trf1.gov.br. Acesso em: 10 de junho de 2008.
- CAHALI, Yussef Said. **Dano Moral**. 3. ed., rev., atual. e ampl. conforme o Código Civil de 2002. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antônio. **Impostos sobre a renda: perfil constitucional e temas específicos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DIAS, José de Aguiar. **Da Responsabilidade Civil**. 11. ed. rev., atual. e aum.. Niterói: Impetus, 2007.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 22. ed. rev., atual. e ampl. de acordo com a reforma do CPC e com o Projeto de Lei n. 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008. vol.7.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v4.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, 2007.

_____. (Coord.). **Regime Tributário das indenizações**. São Paulo: Dialética, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 2. ed. Belém: Edições CEJUP, 1993. v.1.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PAULSEN, Leandro; MELO José Eduardo Soares de. **Impostos federais, estaduais e municipais**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

RODRIGUES, Silvio. Direito Civil: **Responsabilidade Civil**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**. 27. ed. rev. e atual. por Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

SILVA, Sérgio Martins. **Regulamento do Imposto de Renda anotado**. São Paulo: Dialética, 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. 4. ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

WINKLER, Noé. **Imposto de Renda**. Rio de Janeiro: Forense, 1997. v. 1.