

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

IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES POR DANOS MORAIS E
MATERIAIS

TAÍS BEZERRA DA CUNHA

Rio de Janeiro

2021

TAÍS BEZERRA DA CUNHA

**IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES POR
DANOS MORAIS E MATERIAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Thadeu Andrade da Cunha.

Rio de Janeiro

2021

CUNHA, Taís Bezerra da.

IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES POR DANOS MORAIS E MATERIAIS.

Taís Bezerra da Cunha.

Rio de Janeiro, 2021.

59 p.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.

Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) –
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. Imposto de renda.
2. Indenizações.
3. Danos morais.
4. Danos materiais.
5. Princípios constitucionais tributários.
6. Renda.
7. Não-incidência.

I. CUNHA, Thadeu Andrade da, orientador.

II. IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES POR DANOS
MORAIS E MATERIAIS

TAÍS BEZERRA DA CUNHA

IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES POR DANOS MORAIS E MATERIAIS

TAÍS BEZERRA DA CUNHA

**IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES POR
DANOS MORAIS E MATERIAIS**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Thadeu Andrade da Cunha.

Data da Aprovação: ____ / ____ / ____.

Banca Examinadora:

Professor Thadeu Andrade da Cunha
Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021

Dedico este trabalho aos meus pais, pelos investimentos e incentivos incansáveis na minha formação.

RESUMO

Analisa-se, por meio do presente estudo, a possibilidade ou não das indenizações recebidas a título de danos morais e materiais serem tributadas por meio do imposto sobre a renda. Para tanto, este trabalho examinou o tema das indenizações no âmbito da responsabilidade civil, limitando-se aos danos morais e materiais. Após o exame do imposto sobre a renda, bem como dos princípios constitucionais tributários, construiu-se o conceito de renda. Ao contrapor o conceito de renda com o tema das reparações por danos morais e materiais, concluiu-se pela não incidência do imposto sobre a renda nas indenizações.

Palavras-chave: Imposto de renda. Indenizações. Danos morais. Danos materiais. Princípios constitucionais tributários. Renda. Não-incidência.

ABSTRACT

It is analyzed, through this study, the possibility or not of the indemnity received by moral and material damage title been taxed through income tax. Therefore, this work examined the theme of indemnity in the scope of civil responsibility, limiting to moral and material damages. After the income tax exam, as well as the tax constitutional principles, the concept of income was built. By contrasting the concept of income with the reparation for moral and material damages, it is concluded by the non-incidence of income tax in indemnity.

Keywords: Income Tax. Indemnitys. Moral damages. Material damages. Income. Tax Constitutional Principles. Non-incidence.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

§ – Parágrafo

Art. – Artigo

CRFB/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

Código Civil – Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002

CTN – Código Tributário Nacional

IR – Imposto de Renda

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
CAPÍTULO 1 - DANO	10
1.1 DANO MORAL	12
1.2 DANO MATERIAL OU PATRIMONIAL.....	16
1.3 DANO E INDENIZAÇÕES.....	18
CAPÍTULO 2 - IMPOSTO SOBRE A RENDA	20
2.1 TRIBUTO.....	20
2.2 IMPOSTO.....	22
2.3 BREVE CONTEXTO HISTÓRICO DO IMPOSTO DE RENDA.....	23
2.4 PREVISÃO DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.....	24
2.5 FATO GERADOR	27
2.6 PRINCÍPIOS E REGRAS	30
2.6.1 <i>PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E TIPICIDADE</i>	31
2.6.2 <i>PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE</i>	33
2.6.3 <i>PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE</i>	34
2.6.4 <i>PRINCÍPIO DA ISONOMIA OU IGUALDADE TRIBUTÁRIA</i>	36
2.6.5 <i>PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA</i>	38
2.6.6 <i>PRINCÍPIO DA PESSOALIDADE</i>	39
2.6.7 <i>PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE</i>	40
2.6.8. <i>PRINCÍPIO DA GENERALIDADE</i>	42
2.6.9 <i>PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE</i>	43
2.6.10 <i>PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO</i>	44
CAPÍTULO 3 - RENDA E INDENIZAÇÕES.....	46
3.1 TEORIAS SOBRE O CONCEITO DE RENDA	46
3.2 A RENDA NA CONSTITUIÇÃO	48
3.3 A RENDA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL	50
3.4 O CONCEITO DE RENDA EM FACE DAS INDENIZAÇÕES	52

CONCLUSÃO.....	54
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	56

INTRODUÇÃO

O Imposto de Renda, cuja competência tributária foi outorgada à União Federal pelo artigo 153, III, da CRFB/88, é um dos mais importantes tributos no Brasil. Ocorre que, em razão de sua relevância e extensão, muito se tem discutido acerca de sua incidência no âmbito das indenizações por danos morais e materiais. Isso porque, não há previsão legal expressa acerca dessa temática, tampouco consenso doutrinário na solução da questão.

Nesse cenário, são muitas as ações judiciais que pleiteiam o pagamento de indenizações por danos morais e materiais, o que tem repercutido na esfera tributária acerca da possibilidade de incidência do tributo sobre esses valores. Dessa forma, neste trabalho, analisaremos se os valores recebidos a título de indenização por danos materiais ou morais devem ser tributados pelo imposto sobre a renda.

Para tanto, no âmbito da responsabilidade civil, analisaremos os conceitos e demais elementos dos danos morais e materiais, bem como a natureza jurídica das indenizações. Após, adentraremos no imposto sobre a renda em nível infraconstitucional e constitucional, examinando o seu fato gerador bem como os princípios constitucionais tributários que interferem diretamente em sua sistemática.

Em uma última etapa, construiremos o conceito de renda a fim de confrontá-lo com a noção de indenização estipulada pelo direito civil. Conclui-se, então, pela impossibilidade de enquadramento das indenizações recebidas a título de danos morais e materiais na regra-matriz de incidência tributária do IR.

CAPÍTULO 1

DANO

Na atualidade, evidencia-se o dano como requisito fundamental da responsabilidade civil. Isso porque, se o ilícito praticado não causar dano, não há qualquer provocação no âmbito da responsabilidade civil.

Nesse sentido, não havendo dano, não há que se falar em dever de indenizar. Vale ressaltar que não existe controvérsia quanto tal afirmação na doutrina, de modo que, entre os autores, o dano assume um papel central na responsabilidade civil.

É neste sentido que José Aguiar Dias julga verdadeiro truísmo sustentar que não pode haver responsabilidade sem a existência de dano, tendo em vista que, *“resultando a responsabilidade civil em obrigação de ressarcir, logicamente não pode concretizar-se onde nada há que reparar”*¹.

Caio Mário da Silva Pereira compartilha desse mesmo pensamento, considerando o dano como circunstância elementar da responsabilidade civil, ficando estabelecido que *“a conduta antijurídica, imputável a uma pessoa, tem como consequência a obrigação de sujeitar o ofensor a reparar o mal causado”*².

Didaticamente, Sílvio de Salvo Venosa conceitua a noção de responsabilidade da seguinte forma³:

O termo responsabilidade é utilizado em qualquer situação na qual alguma pessoa, natural ou jurídica, deva arcar com as consequências de um ato, fato ou negócio danoso. Sob essa noção, toda atividade humana, portanto, pode acarretar o dever de indenizar. Desse modo, o estudo da responsabilidade civil abrange todo o conjunto de princípios e normas que regem a obrigação de indenizar.

Os princípios da responsabilidade civil buscam restaurar um equilíbrio patrimonial e moral violado. Um prejuízo ou dano não reparado é um fator de inquietação social.

¹ DIAS, José Aguiar. **Da Responsabilidade Civil**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011. p. 819.

² PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 52.

³ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Obrigações e Responsabilidade civil**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2019. p. 443.

Entende-se, pois, que a prática de uma conduta antijurídica praticada por uma pessoa, seja por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, acarreta a obrigação de reparar o mal causado. Eis o teor do art. 186 do Código Civil:

Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.

Nessa perspectiva, há quem relacione o dano ressarcível com a violação culposa de um direito ou norma. Nesse caso, estaríamos diante da tipicidade no âmbito da responsabilidade civil, uma vez que a indenização teria vez somente nos casos de violação de normas garantidoras de direitos subjetivos. Ocorre que os comportamentos lesivos, que geram a obrigação de indenizar, não estão todos tipificados na legislação.

Prevalece, então, o entendimento no qual o dano é relacionado com a lesão a qualquer interesse jurídico digno de tutela. É o que esclarece Maria Helena Diniz sobre a noção jurídica de “interesse”⁴:

Qualquer lesão que alguém sofra no objeto de seu direito repercutirá, necessariamente, em seu interesse; por isso quando se distingue o dano patrimonial do moral, o critério da distinção não poderá ater-se á natureza ou índole do direito subjetivo atingido, mas ao interesse, que é pressuposto desse direito, ou ao efeito da lesão jurídica, isto é, o caráter de sua repercussão sobre o lesado, pois somente deste modo se poderia falar em dano moral, oriundo de uma ofensa a um bem material, ou em dano patrimonial indireto, que ocorre de evento que lesa direito extrapatrimonial.

Vale ressaltar ainda que, de acordo com Atilio Anibal Alterini, citado por Caio Mário Pereira, apenas será considerado ressarcível o dano quando preencher os requisitos da certeza, atualidade e subsistência⁵.

A certeza do dano está ligada a sua existência. Nesse sentido, não é admitida a reparação de um dano hipotético, ou seja, aquele que não se pode consolidar. Caio Mário assinala sobre o requisito da certeza⁶:

Não se compadece com o pedido de reparação um prejuízo meramente eventual. No momento em que se tenha um prejuízo conhecido, ele fundamenta a ação de perdas e danos, ainda que seja de consequências futuras, dizem os Mazeaud. A jurisprudência rejeita a ação de responsabilidade, se o dano de que a vítima se queixa é eventual.

⁴ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Responsabilidade Civil. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 89.

⁵ PEREIRA, 2016, p. 56.

⁶ Ibid., p. 57.

(...)

Normalmente, a apuração da certeza vem ligada à atualidade. O que se exclui da reparação é o dano meramente hipotético, eventual ou conjuntural, isto é, aquele que pode não vir a concretizar-se.

A atualidade, por sua vez, traduz que o dano deverá existir ou já existiu no momento da ação que pleiteia a indenização. Todavia, tal regra é excepcionada quando o prejuízo em questão ainda não se concretizou, mas é certo, previsível em razão da certeza do desenvolvimento atual, podendo haver, nesse caso, reparação em face de um dano futuro.

Somado aos requisitos da certeza e atualidade, evidencia-se o requisito da subsistência. Explica-se que, caso o responsável já tenha reparado o dano, obviamente não será mais ressarcível. Assim, o dano deve subsistir. Caio Mário adere ao elemento da subsistência, porém apenas *“se resultar provado que, com a conduta reparatória do agente, o dano terá sido totalmente apagado, quando a vítima ajuizou o pedido”*⁷.

Portanto, não se pode falar em indenização sem tais requisitos.

1.1 Dano moral

O direito à reparação do dano moral ou extrapatrimonial ganhou força com a Constituição da República de 1988, que reconheceu expressamente tal possibilidade em seu art. 5º, incisos V e X. Com o advento do Código Civil de 2002, a matéria também ganhou evidência em seu art. 186.

Dessa forma, em razão da previsão constitucional do dano moral, a doutrina que rejeitava a sua reparação foi superada. Muitos dos argumentos antes contrários, ainda que expostos de forma minoritária, se apoiavam na ideia de que não era possível a indenização por dano moral uma vez que o sofrimento e a dor da vítima não poderiam ser avaliados pecuniariamente.

Vale ressaltar que a previsão constitucional que integrou o dano moral em nosso direito positivo é meramente exemplificativa. Estabeleceu-se na Constituição da República o mínimo, não sendo os únicos direitos que, violados, acarretam reparação. Nessa linha, uma

⁷ PEREIRA, 2016, p. 57.

vez inscritos na Lei Maior, não podem ter sua amplitude reduzida, sendo permitida somente a sua ampliação. Vejamos:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

V - é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem;

X - são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação;

Nesse sentido, a indenização do dano moral encontra fundamento no sentido de que a pessoa humana é titular de direitos integrantes de sua personalidade, que devem ser assegurados pelo ordenamento jurídico, não podendo, portanto, ser violados de forma impune. Assim, a atuação do dano moral é no âmbito dos direitos da personalidade, sem prejuízo material, podendo abranger o direito à imagem, ao nome, à vida privada, ao próprio corpo, dentre outros.

Nessa mesma linha, Savatier conceitua o dano moral como “*qualquer sofrimento humano que não é causado por uma perda pecuniária*”, abrangendo, na concepção do autor, todo atentado à reputação da vítima, à sua autoridade legítima, ao seu pudor, à sua segurança e tranquilidade, ao seu amor-próprio estético, à integridade de sua inteligência, a suas afeições etc⁸.

Aguiar Dias expõe a diferença entre dano moral e dano material da seguinte forma⁹:

Quando ao dano não correspondem às características do dano patrimonial, dizemos que estamos em presença do dano moral. A distinção, ao contrário do que parece, não decorre da natureza do direito, bem ou interesse lesado, mas do efeito da lesão, do caráter da sua repercussão sobre o lesado. De forma que tanto é possível ocorrer dano patrimonial em consequência de lesão a um bem não patrimonial como dano moral em resultado de ofensa a bem material. Revela observar, ainda, que a inestimabilidade do bem lesado, se bem que, em regra, constitua a essência do dano moral, não é critério definitivo para a distinção, convindo, pois, para caracterizá-lo, compreender o dano moral em relação ao seu conteúdo, que ‘(...) não é o dinheiro nem coisa comercialmente reduzida a dinheiro, mas a dor, o espanto, a emoção, a vergonha, a injúria física ou moral, em geral uma dolorosa sensação experimentada pela pessoa, atribuída à palavra dor o mais largo significado’.

⁸ SAVATIER, René. **Traité de la responsabilité civile**. 10ª ed. v. 2. Paris: LGDJ, 1951. p. 525.

⁹ DIAS, 2011, p. 839.

Nesse sentido, conceitua-se o dano moral por exclusão, pois quando ausentes as características do dano patrimonial, presente o dano moral. Adriano De Cupis emprega a conceituação negativa do dano moral¹⁰:

O dano não patrimonial não pode ser definido se não em contraposição ao dano patrimonial. Dano não patrimonial, em consonância com o valor negativo de sua expressão literal, é todo dano privado que não pode compreender-se no dano patrimonial, por ter por objeto um interesse não patrimonial, ou seja, que guarda relação com um bem não patrimonial.

Tendo por base tal pensamento, analisa-se no caso em concreto a sensação experimentada pela vítima, seja de dor, espanto, emoção, vergonha, injúria ou qualquer outro tipo de desconforto comportamental, e não propriamente a natureza do direito em si.

Nesse contexto, é maior o nível de dificuldade para se estabelecer a reparação pelo dano moral, isso porque são bens jurídicos sem valor estimável financeiramente, mas que podem ser ressarcíveis quando atingidos por alguma conduta antijurídica. José de Aguiar Dias ressalta a maior dificuldade nos meios de reparação do dano moral¹¹:

Não há dúvida, porém, que a maior dificuldade do dano moral é precisamente o fato de não encontrar correspondência no critério valorativo patrimonial. O dano material nunca é irreparável: dado a sua ocorrência, ou se restaura a situação anterior ou se integra o patrimônio mediante o equivalente pecuniário do desfalque, intervindo, ademais, os juros de mora, para ajustar a compensação à maior ou menor duração do dano. Com os danos não patrimoniais, todas as dificuldades se acumulam, dada a diversidade dos prejuízos que envolvem e que de comum só têm a característica negativa de não serem patrimoniais.

Destaca-se que a reparação do dano moral, além de conter um caráter punitivo imposto ao ofensor, deverá assumir uma função compensatória em relação à dor e sofrimento da vítima. Trata-se de uma atitude de solidariedade ao ofendido. A quantia recebida é arbitrada pelo magistrado, que deverá analisar, dentro outros, as circunstâncias do caso concreto e o mal-estar do ofendido. Nesse mesmo sentido, Maria Helena Diniz¹² assinala que “*O dinheiro revela-se como um antídoto que, simultaneamente, assume o caráter de satisfação ou compensação para a vítima do ato lesivo, e punitivo para o ofensor, cumprindo o desiderato de uma atender sua função de justiça corretiva*”.

¹⁰ DE CUPIS, Adriano. **El Dano** – Teoria General de la Responsabilidad Civil. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1975. p. 122.

¹¹ DIAS, 2011, p. 839.

¹² DINIZ, 2008, p. 91.

Nas palavras de Sílvio Rodrigues, citado por Salvo Venosa¹³:

O dinheiro provocará na vítima uma sensação de prazer, de desafogo, que visa compensar a dor, provocada pelo ato ilícito. Isso ainda é mais verdadeiro quando se tem em conta que esse dinheiro, provindo do agente causador do dano, que dele fica privado, incentiva aquele sentimento de vingança que, quer se queira, quer não, ainda remanesce no coração dos homens.

Partindo dessa premissa, Ronaldo Alves de Andrade acredita que:

Efetivamente a dor não pode ser substituída pelo dinheiro. Mas certamente serve para abrandar esse sofrimento pela certeza de que o direito violado mereceu alguma reparação, ainda que o direito violado não seja passível de avaliação econômica¹⁴.

Ainda que o termo indenização esteja positivado na legislação e jurisprudência, levando à falsa ideia de ressarcimento – que não exclui a realidade do dano, torna-se mais apropriado sustentar que o pagamento da quantia em dinheiro objetiva compensar o dano causado à vítima.

Por fim, vale ressaltar que hoje prevalece a tese de que a pessoa jurídica também pode ser vítima de dano moral. Por óbvio, não é possível admitir sua dor psíquica, tendo em vista que não há que se falar em sentimentos de uma pessoa jurídica, mas é possível considerar no âmbito do aspecto moral o ataque ao nome, à imagem, à honra objetiva, que consiste na boa reputação, ao renome, dentre outros exemplos. É o que ensina Shoueri¹⁵:

A pessoa jurídica já nasce com um objetivo, que pode ser chamado de objeto social. (...) Havendo o objetivo, podemos concluir que o dano à pessoa jurídica pode ser direto ao seu patrimônio, mas também pode ser um dano que a prejudique no exercício desse objetivo social. Nesse caso, devemos analisar se óbices ao exercício de seu objeto social somente podem trazer-lhe danos materiais ou se pode existir realmente um dano que não tenha direta representação econômica. (...) Pode-se cogitar de dano moral à pessoa jurídica quando ligado a sua reputação e bom nome, sua imagem perante terceiros, ou seja, a sua honra. Mas é imprescindível que se separe a honra dos danos materiais decorrentes de sua lesão. A perde de clientes no futuro, por exemplo, nada mais é que dano material.

Tal distinção torna-se mais clara quando é sabido que o dano moral, no caso de pessoa jurídica, tem sempre natureza objetiva. Isso porque, conforme exposto, a pessoa jurídica, como ente abstrato não sujeito à dor ou sofrimento, poderá ser lesada no que consiste ao

¹³ VENOSA, 2019, p. 806.

¹⁴ ANDRADE, Ronaldo Alves de. **Dano Moral à Pessoa e sua Valoração**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2011. p. 18.

¹⁵ SHOUERI, Luis Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. A indenização por dano moral e o imposto de renda. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **Regime tributário das indenizações**. São Paulo: Co-edição Dialética e ICET, 2000. p. 231.

respeito e admiração pelos olhos da comunidade. Em se tratando de pessoa física, o dano moral costuma ter natureza subjetiva.

Ainda sobre a possibilidade de dano moral à pessoa jurídica, Sílvio de Salvo Venosa assinala¹⁶:

Em se tratando de pessoa jurídica, o dano moral de que é vítima atinge seu nome e tradição de mercado e terá sempre repercussão econômica, ainda que indireta. De qualquer forma, a reparabilidade do dano moral causado à pessoa jurídica ainda sofre certas restrições na doutrina e na jurisprudência, principalmente por parte dos que defendem que a personalidade é bem personalíssimo, exclusivo da pessoa natural. Para essa posição, seus defensores levam em consideração que dano moral denota dor e sofrimento, que são exclusivos do Homem. Não é, entretanto, somente dor e sofrimento que traduzem o dano moral, mas, de forma ampla, um desconforto extraordinário na conduta do ofendido e, sob esse aspecto, a vítima pode ser tanto a pessoa natural como a pessoa jurídica. De qualquer forma, dentro dos princípios tradicionais, é, de fato, difícil entender que a pessoa jurídica possa sofrer danos morais, mas há que se acompanhar a evolução.

Nessa linha, Sérgio Cavaliere Filho defende que a pessoa jurídica é passível de ser vítima de dano moral¹⁷:

Sendo assim, deixar o causador do dano moral sem punição, a pretexto de não ser a pessoa jurídica passível de reparação, parece, data venia, equívoco tão grave quanto aquele que se cometia ao tempo em que não se admitia a reparação do dano moral nem mesmo em relação à pessoa física. Isso só estimula a irresponsabilidade e a impunidade. Induvidoso, portanto, que a pessoa jurídica é titular de honra objetiva, fazendo jus à indenização por dano moral sempre que o seu bom nome, credibilidade ou imagem forem atingidos por algum ato ilícito.

Esse entendimento também pode ser extraído da Súmula 227 do Superior Tribunal de Justiça¹⁸, bem como do art. 52 do Código Civil de 2002¹⁹, concluindo-se que a pessoa jurídica pode sofrer dano moral, aplicando-se a ela, no que couber, o disposto quanto aos direitos da personalidade.

1.2 Dano material ou patrimonial

Citado por José de Aguiar Dias, Fischer aponta que “*o dano patrimonial pressupõe sempre ofensa ou diminuição de certos valores econômicos*”²⁰. Nestes termos, enquanto a indenização por dano moral visa compensar a mágoa do ofendido, a indenização por dano

¹⁶ VENOSA, 2019, p. 801.

¹⁷ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000. p. 85.

¹⁸ Súmula 227 do Superior Tribunal de Justiça: A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.

¹⁹ Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.

²⁰ DIAS, 2011, p. 824.

material consiste em reparar uma lesão aos bens e direitos economicamente mensuráveis da vítima. Desse entendimento compartilha Caio Mário²¹:

Sustentando a tese da responsabilidade civil por dano moral, enunciei a diversidade conceitual relativamente a que a indenização por dano material consiste na ideia de sub-rogar a coisa no seu equivalente, ao passo que em se tratando de dano moral o que predomina é a finalidade compensatória. A dizê-lo noutros termos, na indenização por dano material, a ideia-força tem em vista que existe um ‘prejuízo’ no respectivo da diminuição ou do não incremento do patrimônio, enquanto a do dano moral repousa na existência de mágoa sofrida pela vítima.

Assim, sob o aspecto do dano material, a indenização visa suprir a vítima de algo equivalente ao que perdeu, proporcionando, pecuniariamente ou em espécie, coisa idêntica ou quantia equivalente. Dessa forma, busca-se, com a indenização, reestabelecer o equilíbrio patrimonial prejudicado, sem provocar o enriquecimento da vítima.

Para que não ocorra o enriquecimento, o art. 402 do Código Civil em vigor estabelece os limites da indenização, prevendo que *“as perdas e danos devidos ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar”*.

Nesse sentido, entende-se por “perdas e danos” o dano emergente – ou seja, o prejuízo concreto, o que efetivamente a vítima perdeu. Remete, pois, à ideia de diminuição do patrimônio e é mais fácil de ser avaliado.

Por sua vez, o lucro cessante é o que o ofendido deixou de ganhar em razão do dano, mais difícil de ser avaliado pois depende de fatos que por vezes não são concretos. O termo *“razoavelmente”* no dispositivo supracitado traduz a ideia de que a indenização não poderá causar enriquecimento indevido ao lesionado. Explica Sílvio de Salvo Venosa²²:

Desse modo, nos danos patrimoniais, devem ser computados não somente a diminuição no patrimônio da vítima, mas também o possível aumento patrimonial que teria havido se o evento não tivesse ocorrido. A origem dessa parelha, dano emergente e lucro cessante, remonta ao Direito Romano, que a transmitiu para os códigos modernos²³.

Assim, por exemplo, se a vítima teve seu veículo abalroado por culpa, deve ser indenizada pelo dano efetivo: valor dos reparos e eventual porcentagem de desvalorização da coisa pelo acidente. Deverá receber também o equivalente que a supressão desse bem representou de prejuízo, durante certo período, em seu patrimônio. Trata-se o lucro cessante. Destarte, se utilizava o veículo para trabalho,

²¹ PEREIRA, 2016, p. 410.

²² VENOSA, 2019, p. 790.

²³ BRIZ, Jaime Santos. **La responsabilidad civil**. 4ª ed. Madri: Montecorvo, 1986. p. 266.

deverá receber o valor do aluguel de outro veículo representativo do período no qual a coisa ficou sem poder ser utilizada. Se, por exemplo, tratava-se de um taxista, deve ser avaliada a fêria média representativa dos dias em que o veículo ficou sem utilização. Se o veículo era utilizado para o lazer e para as atividades diárias, nem por isso deixa de haver direito ao lucro cessante, representado pelo valor que teve de ser despendido pela vítima para manter suas atividades normais sem a utilização do bem avariado. Nesse sentido, deve ser entendida a expressão legal quanto ao dano (o que efetivamente perdeu) e ao lucro cessante (o que razoavelmente deixou de ganhar).

Somado a isso, deverá estar presente a relação de causalidade ou nexu causal, elemento que une a conduta do agente ao dano. Portanto, torna-se necessário uma relação de causalidade entre a conduta antijurídica praticada e o mal causado, surgindo assim o dever de indenizar.

1.3 Dano e Indenizações

Conforme já exposto, a indenização somente é cabível se o ato ilícito provocar um dano certo, atual e subsistente. Nesse sentido, o verbo indenizar – oriunda do latim *in dene* – significa tornar indene, isto é, igual. Por esse motivo, a indenização está intimamente ligada à ideia de recomposição patrimonial, uma vez que visa restituir o ofendido ao estado anterior à lesão. Subroga-se, pois, a coisa no seu equivalente. Pereira ressalta que a indenização não pode converter-se em enriquecimento²⁴:

A razão está em que, no próprio étimo da “indenização”, vem a ideia de colocar alguma coisa no lugar daquilo de que a vítima foi despojada, em razão do “dano”. Se se ressarce o dano, não se lhe pode aditar mais do que pelo dano foi desfalcado o ofendido. No caso de a prestação em espécie ser viável (*res in loco rei*), cabe ao prejudicado persegui-la através dos juro. Não sendo possível a obtenção específica dares debita, a vítima faz jus a um valor que a substitua em toda plenitude.

Nessa linha, assinala Sílvio de Salvo Venosa que o:

Ideal de justiça é que a reparação de dano seja feita de molde que a situação anterior seja reconstituída: quem derrubou o muro do vizinho deve refazê-lo; quem abalroou veículo de outrem por culpa deve repará-lo; dono de gado que invadiu terreno vizinho, danificando pomar, deve replantá-lo e assim por diante²⁵.

Vale ressaltar, ainda, que o dano deverá ser injusto. Nesse contexto, uma vez que interesses são injustamente atingidos, haverá possibilidade de indenização. Por isso, não existe voluntariedade, sendo, portanto, um dever jurídico do ofensor.

²⁴ PEREIRA, 2016, p. 409.

²⁵ VENOSA, 2019, p. 790.

A reparação se dá, em regra, em espécie. Todavia, nem sempre é possível de tal modo, tendo em vista a inviabilidade de recomposição da coisa ou a prestação do fato. É o exemplo da indenização por dano moral, em que não se busca restabelecer uma situação, mas compensar a vítima pelo sofrimento que suportou. Nesse contexto, a coisa devida é convertida em perdas e danos.

Nota-se, pois, que a indenização não significa riqueza nova, mas recomposição ou compensação de algo que se lesou, não havendo acréscimo ao patrimônio da vítima. Aplica-se, no caso concreto, o princípio da proporcionalidade ou da razoabilidade na fixação do quantum indenizatório. Destaca Caio Mário Pereira²⁶:

A vítima de uma lesão a algum daqueles direitos sem cunho patrimonial efetivo, mas ofendida em um bem jurídico que em certos casos pode ser mesmo mais valioso do que os integrantes de seu patrimônio, deve receber uma soma que lhe compense a dor ou o sofrimento, a ser arbitrada pelo juiz, atendendo às circunstâncias de cada caso, e tendo em vista as posses do ofensor e a situação pessoal do ofendido. Nem tão grande que se converta em fonte de enriquecimento, nem tão pequena que se torne inexpressiva. Mas se é certo que a situação econômica do ofensor é um dos elementos da quantificação, não pode ser levada ela ao extremo de se defender que as suas más condições o eximam do dever ressarcitório.

Nesse mesmo sentido, estabelece o art. 944, caput, do Código Civil de 2002 que “*a indenização mede-se pela extensão do dano*”. Assim, observando em cada caso a equivalência entre dano e reparação, não há que se falar em enriquecimento sem causa.

²⁶ PEREIRA, 2016, p. 81.

CAPÍTULO 2

IMPOSTO SOBRE A RENDA

Tecidas as principais considerações a respeito do dano moral e material, bem como caracterizada a indenização, adentraremos a análise do Imposto de Renda.

2.1 Tributo

O tributo, nos termos do art. 3º do Código Tributário Nacional, “*é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*”. Ao analisar o conceito legal de tributo, conferido pelo CTN, Luciano Amaro extrai diversos elementos:

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, ideia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os polos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como prestação “instituída em lei”), repetindo o Código a ideia de que o tributo é determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão configurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo²⁷.

Assim, sob a ótica do dispositivo supracitado, é possível extrair, de início, que o tributo consiste em uma prestação pecuniária. Ou seja, não é possível o seu pagamento na forma de trabalhos, serviços etc., uma vez que a prestação pecuniária é sempre expressa em dinheiro ou “em moeda”. O art. 156, XI do CTN, entretanto, excepciona tal regra, prevendo a dação em pagamento em bens imóveis²⁸. Todavia, a satisfação da obrigação tributária se dá, ordinariamente, mediante a concessão de dinheiro.

Trata-se de prestação de natureza pecuniária uma vez que visa assegurar ao Estado os recursos financeiros necessários para que alcance os seus objetivos. Nas palavras de Leandro

²⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 40-41.

²⁸ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

Paulsen, *“Tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do poder público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes”*.

Nessa linha, Hugo de Brito Machado destaca a necessidade do tributo, que viabiliza em favor do Estado a percepção dos recursos financeiros para a consecução dos fins sociais²⁹:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor privado, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins. A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a nação.

Ademais, cuida-se de uma prestação compulsória – ou seja, obrigatória, não podendo o contribuinte escolher se irá pagar ou não o tributo. Assim, o dever de pagar tributo nasce independente da vontade do sujeito passivo. Isso porque a prestação é originária da lei, ainda que limitada pelos princípios constitucionais tributários e garantias fundamentais. Dessa forma, por ser uma obrigação decorrente da lei, evidencia-se o caráter compulsório do tributo.

Vale ressaltar, ainda, que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, tendo em vista que o cidadão contribui não porque está sendo coibido por algum tipo de ilícito praticado ou antijuridicidade, mas porque ocorreu o fato gerador previsto em lei. Não se confunde, portanto, com punição de infrações, uma vez que trata-se de um dever fundamental do cidadão. De acordo com Hugo de Brito Machado³⁰:

Quando se diz que o tributo não constitui sanção de ato ilícito, isto quer dizer que a lei não pode incluir na hipótese de incidência tributária o elemento ilicitude. Não se pode estabelecer como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação de pagar

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 24.

³⁰ *Ibid.*, p. 59.

um tributo uma situação que não seja lícita. Se o faz, não está instituindo um tributo, mas uma penalidade.

Conclui-se, pois, que os tributos não possuem relação alguma com ilícitos praticados pelos contribuintes. A respeito do caráter não sancionatório do tributo, observa Amaro que “*Não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-lo com abstração do fato de ela ter sido praticada*”³¹.

Destaca-se, por fim, que o tributo deverá ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada. Nesse sentido, atividade vinculada é aquela que não deixa margem ao juízo pessoal da autoridade administrativa, que está vinculada ao comando legal. Assim, a atuação dos agentes públicos se dá de forma imparcial, buscando sempre atingir a finalidade da lei.

Em caso de conceitos vagos ou indeterminados no texto legal, a autoridade administrativa deverá solucionar o empecilho por meio da edição de uma norma, aplicável a todos que estão naquela determinada situação, de modo a evitar tratamento diverso de situações iguais.

2.2 Imposto

A Constituição da República determina, em seu art. 145, que:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Por sua vez, dispõe o art. 5º do Código Tributário Nacional que “*os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria*”. Nesse sentido, considerado uma das espécies tributárias, o imposto é definido pelo art. 16 do Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Dessa forma, é possível afirmar que os impostos são tributos não vinculados. Explica-se: o imposto tem como fato gerador uma situação relacionada ao contribuinte, de

³¹ AMARO, 2019, p. 47.

modo que a exigência de um tributo independe de qualquer atividade estatal específica para com o respectivo indivíduo.

Nessa perspectiva, conforme afirma Marcus Abraham, “*o contribuinte do imposto, ao pagá-lo, não espera qualquer contraprestação efetiva ou potencial de natureza pessoal, pois o imposto é utilizado para financiar as despesas públicas de caráter geral, tais como a saúde, segurança e a educação*”³².

A respeito da não vinculação do imposto, Luciano Amaro afirma:

O fato gerador do imposto é uma situação (por exemplo, aquisição de renda, prestação de serviços etc.) que não supõe nem se conecta com nenhuma atividade do Estado *especificamente dirigida ao contribuinte*. Ou seja, para exigir imposto de certo indivíduo, não é preciso que o Estado lhe preste algo determinado. A atuação do Estado dirigida a prover o bem comum beneficia o contribuinte, mas este frui das utilidades que o Estado fornece porque é membro da comunidade e não por ser contribuinte.

Se o fato gerador do imposto não é um ato do Estado, ele deve configurar uma situação à qual o *contribuinte* se vincula. O legislador deve escolher determinadas situações materiais (por exemplo, aquisição de renda) evidenciadoras de capacidade contributiva, tipificando-as como fatos geradores da obrigação tributária. As pessoas que se vinculam a essas situações (por exemplo, as pessoas que adquirem renda) assumem o dever jurídico de pagar o imposto em favor do Estado³³.

Assim, resta claro que, no caso do imposto sobre a renda, o fato gerador não tem relação com qualquer atividade estatal. Nessa hipótese, o que importa é a aquisição de renda do contribuinte.

2.3 Breve contexto histórico do Imposto de Renda

Uma análise histórica revela que a Inglaterra do século XVI é considerada o berço do imposto sobre a renda, uma vez que utilizava deste imposto para custear a Guerra contra a França. Tal imposto incidia sobre a propriedade dos indivíduos, como as casas, cavalos, carruagens etc.

No Brasil, o IR foi instituído por força do art. 31 da Lei nº 4.625, de 31 de dezembro de 1922, que dispunha sobre o Orçamento da República dos Estados Unidos do Brasil para o exercício do ano seguinte. Vejamos:

³² ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. 59-60.

³³ AMARO, 2019, p. 52.

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

Entretanto, a sua cobrança não foi imediata, passando a ser efetivamente exigida apenas em 1924, tendo em vista as dificuldades e complexidades encontradas na implementação do imposto. Para viabilizar a sua implementação, o governo inaugurou um estudo para elaborar o regulamento, bem como estruturar a arrecadação do imposto.

Todavia, conforme ensina Baleeiro, há relatos indicando que a implantação do imposto sobre a renda no país é mais antiga, principalmente em razão da influência britânica exercida no território brasileiro no século XIX. Leciona o autor³⁴:

O Visconde de Jequitinhonha (1869), o Visconde de Ouro Preto e o Barão do Rosário (em 1879), uma Comissão designada pelo Conselheiro Lafayette em 1883, e vários homens públicos e altos funcionários defenderam a conveniência do tributo nas condições do Brasil daquele tempo. Rui Barbosa, no relatório de 1891, dedica-lhe dezenas de páginas de lúcida análise e calorosa simpatia.

Vale ressaltar, ainda, que a forma atual do imposto sobre a renda foi dada pelo Código Tributário Nacional de 1964.

2.4 Previsão do imposto sobre a renda

O Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza tem previsão legal no artigo 153, III e § 2º da Constituição da República de 1988. Com base na leitura desse dispositivo, é possível identificar a quem cabe instituir e cobrar o IR (União), sobre o que incide a tributação (renda e proventos de qualquer natureza), bem como quem deverá arcá-lo (aquele que auferiu renda e proventos de qualquer natureza). Conclui-se, portanto, que é um tributo de competência privativa da União. Veja-se:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: (...) III - renda e proventos de qualquer natureza; (...) § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

No âmbito infraconstitucional, o Imposto sobre a Renda e proventos de qualquer natureza tem previsão nos artigos 43, 44 e 45 do Código Tributário Nacional, nestes termos:

³⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 282.

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Conjugando o dispositivo constitucional e o Código Tributário Nacional, constata-se, portanto, que o CTN, recepcionado pela Constituição Federal com status de lei complementar, desempenha, por meio dos seus artigos 43 a 45, a função de uma norma geral definidora dos arquétipos para o fato gerador, base de cálculo e contribuintes do IR. Tais regras gerais regulam, ainda, as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A respeito da lei complementar, não pode ela ser arbitrária. Isto é, a lei complementar apenas poderá dispor sobre determinada matéria quando a Constituição expressamente exigir. Assim, havendo a utilização desse veículo legislativo sem requerimento do texto constitucional, a lei complementar terá nível de lei ordinária, podendo ser revogada também por lei ordinária.

Nesse sentido, a Constituição da República requerer a lei complementar em seu art. 146:

Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; (...)

Luís Eduardo Schoueri discorre sobre a função da lei complementar tributária da seguinte forma³⁵:

³⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. A Lei Complementar e a repartição das competências tributárias, artigo publicado no Congresso Nacional de Estudos Tributários. In: JORGE, Alcides et al. **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012. p. 691.

Encontra-se, aqui, o papel da lei complementar: a solução dos conflitos de competência e a definição das hipóteses tributárias e bases de cálculo implicam a criação, pelo legislador complementar, de definições das realidades contempladas pelo constituinte.

Noutras palavras, enquanto o constituinte contemplou a realidade econômica do ponto de vista tipológico, com a fluidez a ele inerente, impôs ao legislador complementar a tarefa de expressar a mesma realidade através de conceitos, seja por meio de definições de ‘fatos geradores’, bases de cálculo e contribuintes, seja através da imposição de limites em casos de conflitos.

Nessa mesma linha, Luciano Amaro ensina sobre a função típica da lei complementar de estabelecer normas gerais de direito tributário³⁶:

Em rigor, a disciplina “geral” do sistema tributário já está na Constituição; o que faz a lei complementar é, obedecido o quadro constitucional, aumentar o grau de detalhamento dos modelos de tributação criados pela Constituição Federal. Dir-se-ia que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária.

Em razão disso, conclui-se que a lei complementar assume a função de explicar e complementar os dispositivos constitucionais, de modo que a lei ordinária esteja em concordância com os fins almejados pelo legislador constituinte. Assim, a lei complementar, por meio das normas gerais, padronizam as diretrizes básicas da obrigação tributária a fim de conferir uniformidade às leis ordinárias. Dessa forma, a legislação ordinária não poderá exceder o previsto na legislação complementar.

Conforme entendimento do Supremo Tribunal Federal, são:

‘Normas’ gerais aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo o País, indiferentemente de regiões ou localidades³⁷.

Vale salientar que o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física está previsto principalmente nas Leis nº. 7.713/88 e 9.250/95, além da Instrução Normativa RFB nº 1.500 de 2014 que dispõe sobre normas gerais de tributação relativas ao IRPF.

³⁶ AMARO, 2019, p. 197.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 433352 AgR**, 2010. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa.

Por sua vez, o Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica tem amparo nas Leis nº 8.981/95 e 9.430/96, dentre outras. A Instrução Normativa RFB nº 1.700 de 2017 regula a determinação e o pagamento do IRPJ.

Não obstante, o Decreto nº 3000/99, denominado Regulamento do Imposto sobre a Renda – RIR, é responsável por regulamentar a fiscalização, arrecadação e administração do imposto sobre a renda (IRPF e IRPJ). Há, ainda, inúmeros outros atos editados pelo Poder Executivo que objetivam esclarecer a temática do IR (portarias, instruções normativas etc).

Nesse contexto, ao inserir normas sobre imposto de renda no nosso sistema, o legislador infraconstitucional, deverá sempre se ater aos limites delimitados na Constituição, como os princípios e garantias fundamentais. Caso contrário, haverá uma tributação inconstitucional.

2.5 Fato gerador

Nos termos do art. 114 do Código Tributário Nacional, o “*fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência*”. Sobre o texto do dispositivo, Sacha Calmon assinala³⁸:

A redação é tautológica. O que se quis dizer foi que o fato descrito em lei (legalidade), contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação (fato-tipo ou tipicidade), constitui o fato jurígeno da obrigação tributária principal. Uma vez que dito fato venha a ocorrer no mundo fenomênico, instaura-se a obrigação, vez que este é não apenas necessário como suficiente.

Por sua vez, o art. 115, também do CTN, dispõe que o “*fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal*”.

Nesse sentido, os artigos 114 e 115 do CTN cuidam dos fatos geradores das obrigações principais e acessórias. Sobre a formal distinção estabelecida pelo Código, ensina Luciano Amaro:

A lógica interna da postura formalista e conceitualista do Código Tributário Nacional levou-o, pois a disciplinar os “diferentes” fatos geradores de deveres de natureza tributária: a) o fato gerador da obrigação principal, que, em face do conceito codificado, se biparte em: a1) fato gerador do tributo (situação cuja ocorrência dá

³⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 590.

nascimento a obrigação tributária de pagar tributo), e a2) fato gerador de penalidade (situação cuja realização enseja aplicação da penalidade cominada pela lei); e b) fato gerador de obrigações instrumentais positivas ou negativas (situação cuja ocorrência dá nascimento ao dever de fazer ou não fazer algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos)³⁹.

De acordo com esse entendimento, o fato gerador da obrigação tributária principal compreende não somente o fato gerador do tributo, como também as infrações tributárias. Nesse mesmo sentido, deixa claro o art. 113, § 1º CTN, que *“a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”*.

Por outro lado, o conceito do fato gerador de obrigação acessória é estabelecido por exclusão, não tendo por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Determina o art. 113, § 2º CTN que *“a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”*.

Todavia, a doutrina utiliza o conceito de fato gerador voltado para o tributo, deixando de lado a classificação rotulada pelo Código Tributário Nacional. Nesse contexto, não se tem o costume de utilizar a expressão “fato gerador” para tratar de ilícito tributário, por exemplo.

Com base no art. 114 do CTN, Hugo de Brito Machado assim destrincha os elementos do fato gerador do tributo:

a) Situação, significando fato, conjunto de fatos, situação de fato, situação jurídica. Fato em sentido amplo. Toda e qualquer ocorrência, decorrente ou não da vontade. Mas sempre considerada como fato, vale dizer, sem qualquer relevância dos aspectos subjetivos. b) Definida em lei, vale dizer que a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, a descrição da situação cuja ocorrência faz nascer essa obrigação, é matéria compreendida na reserva legal. Só a lei é o instrumento próprio para descrever, para definir a situação cuja ocorrência gera a obrigação tributária principal. Veja-se, a propósito, o que expressa o art. 97, III, do CTN, tendo presente que a palavra ‘lei’ é por este utilizada em sentido restrito. c) Necessária, importa dizer que, sem a situação prevista em lei, não nasce a obrigação tributária. Para surgir a obrigação tributária é indispensável a ocorrência da situação prevista em lei. d) Suficiente, significa dizer que a situação prevista em lei é bastante. Para o surgimento da obrigação tributária basta, é suficiente, a ocorrência da situação descrita na lei para esse fim⁴⁰.

³⁹ AMARO, 2019, p. 286.

⁴⁰ MACHADO, 2016, p. 129-130.

Assim, destaca-se que não basta somente a previsão legal da norma abstrata para surgir a obrigação tributária. Torna-se essencial a ocorrência da situação descrita em lei. Nas palavras de Marcus Abraham⁴¹:

Advirta-se que o nascimento de cada obrigação tributária específica não decorre exclusivamente da previsão abstrata legal, mas também da efetiva ocorrência, no mundo dos fatos, do evento concreto previsto na norma, sendo este acontecimento real condição necessária ou *sine qua non* para que a obrigação tributária surja. É a esse fato ocorrido no mundo real que se costuma denominar *fato gerador* – e não à descrição abstrata do fato presente na norma.

Após compreendermos que o fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador, torna-se necessário distingui-lo da chamada hipótese de incidência tributária. A hipótese de incidência pode ser entendida como a previsão legal – genérica e abstrata – em que determinado tributo é devido; ao mesmo tempo que o fato gerador é a realização da situação prevista em lei.

Ensina Machado que o termo hipótese de incidência “*designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão ‘fato gerador’ diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei*”. Assim, de acordo com o autor, “*A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto*”⁴².

Nestes termos, a hipótese de incidência tributária é a previsão abstrata, ou seja, a situação tal qual descrita em lei; enquanto o fato gerador é a sua concretização no plano fático. No caso do imposto sobre a renda, vejamos o que estabelece o art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

Com base na leitura do dispositivo, compreende-se que, no âmbito do imposto sobre a renda, a descrição da norma tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. Nesse sentido, a aquisição é sinônimo de obtenção, ato de conseguir ou passar a ter algo. Já a disponibilidade significa a

⁴¹ ABRAHAM, 2018, p. 205.

⁴² MACHADO, 2016, p. 131.

qualidade do que está disponível, acessível, pronto para acesso. Assim, o fato gerador do IR não alcança a “*mera expectativa de ganho futuro ou em potencial*”⁴³.

2.6 Princípios e regras

De início, vale ressaltar a diferença entre regras e princípios. De acordo com Leandro Paulsen, “*São regras quando estabelecem simples normas de conduta, determinando ou proibindo que se faça algo concreto, de modo que serão observadas ou infringidas, não havendo meio-termo*”⁴⁴.

Nestes termos, as regras podem ser compreendidas como normas descritivas que podem vir a ser cumpridas ou não, tendo em vista que estabelecem permissões, proibições e obrigações. Vale salientar que, em caso de conflito de regras, torna-se necessário observar a validade de cada uma delas, utilizando-se para tanto os critérios cronológicos e de especialidade.

Em sentido oposto às regras, para Robert Alexy, os princípios “*são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes*”⁴⁵. Por conseguinte, o jurista entende os princípios como “mandados de otimização” que, diferente das regras, poderão ser cumpridos em diferentes graus de acordo com as condições jurídicas e fáticas do caso concreto.

A respeito da colisão de princípios, observando as circunstâncias do contexto em análise, aplica-se a técnica de ponderação entre eles. Desse modo, aquele com maior peso prepondera em relação ao de menor peso, sendo tal prevalência mais aceitável para o ordenamento como um todo.

Uma vez feita a diferença entre princípios e regras, adentraremos nos princípios constitucionais tributários que interferem diretamente na sistemática do imposto sobre a renda.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 193.380-1**. 2ª Turma. Rel. Ministro Francisco Rezek.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**: completo. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 71.

⁴⁵ ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 90.

2.6.1 Princípio da legalidade e tipicidade

O princípio da legalidade tributária, consagrado no art. 150, I, CRFB/88⁴⁶, veda a criação ou majoração de tributo sem lei que o estabeleça, visando proteger “*a pessoa humana dos abusos e inconstâncias da Administração, garantindo-lhe um ‘estatuto’ onde emerge sobranceira a segurança jurídica (...)*”⁴⁷.

Trata-se da legalidade da tributação, compreendida na expressão latina *nullum tributum sine lege*. No mesmo sentido, o art. 5º, II da CRFB/88 determina que “*ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.

Dessa forma, proíbe-se a criação ou majoração do tributo por outra via que não seja a lei, sendo inconstitucional a utilização de normas inferiores, como decretos, portarias, resolução e outros para atingir tal fim. Isso para garantir ao contribuinte a confiança na lei fiscal, como relata Alberto Pinheiro Xavier⁴⁸:

Precisamente o conceito de ‘proteção da confiança’ assume no Direito Tributário uma larga projeção. Na Alemanha, o Tribunal Constitucional proclamou mesmo ser um imperativo constitucional de qualquer Estado de Direito aquilo a que chamou ‘o princípio da confiança na lei fiscal’ (*Vertrauengrundsatz bei Steuergesetzen; Verlässlichkeit des Gesetzes*) e segundo o qual as leis tributárias devem ser elaboradas de tal modo que garantam ao cidadão a confiança de que lhe facultam um quadro completo de quais as suas ações ou condutas originadoras de encargo fiscais. Como bem observa Bachmayr, o princípio da confiança na lei fiscal, como imposição do princípio constitucional da segurança jurídica, traduz-se praticamente na possibilidade dada ao contribuinte de conhecer e computar os seus encargos tributários com base direta e exclusivamente na lei.

Além disso, o princípio da legalidade significa dizer que a tributação nada mais é do que um consentimento do povo, decidida por meio de seus representantes do Poder Legislativo. Assim, o povo permite que o Estado atinja o seu patrimônio em nome do interesse público.

⁴⁶ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (...)

⁴⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In: PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 622.

⁴⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978. p. 45-46.

Não obstante, o princípio da legalidade traduz, ainda, uma relação de segurança entre o contribuinte e o Fisco. Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁴⁹:

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber: (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam; (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir plena segurança nas relações entre o Fisco e os contribuintes.

Ademais, a legalidade tributária implica a definição pela lei de todos os aspectos essenciais para a existência da relação obrigacional tributária. Portanto, não basta apenas a hipótese de incidência, tornando-se necessário, ainda, a descrição de todos os elementos essenciais. Ensina Luciano Amaro⁵⁰:

O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples *autorização* do legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se “A” irá ou não pagar tributo, em face de determinada situação. Os critérios que definirão se “A” deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência e oportunidade do administrador público. Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina *todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta* que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei.

Nessa perspectiva, o Código Tributário Nacional dispõe em seu art. 97 que a lei que introduzir o tributo no sistema normativo deverá estabelecer também todos os aspectos fundamentais para a sua cobrança, como por exemplo a definição do fato gerador, a fixação da base de cálculo e alíquota, o sujeito passivo, a obrigação tributária, as penalidades etc.

Portanto, entende-se a tipicidade como uma extensão lógica do princípio da legalidade, uma vez que diz respeito ao conteúdo da lei tributária. Busca-se evitar subjetivismo, tornando a lei fiscal clara. Assim, o princípio da tipicidade vincula “*o legislador na sua atividade legiferante a criar mandamentos legais suficientemente claros e completos para que não haja*

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 196.

⁵⁰ AMARO, 2019, p. 136.

liberdade ao operador do direito em aplicar critérios subjetivos, discricionários ou arbitrários”⁵¹.

Todavia, há exceções ao princípio da legalidade, como por exemplo as elencadas no art. 153, § 1º da CRFB/88, que faculta ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros (II); exportação para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (IE); produtos industrializados (IPI); e operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (IOF).

Nota-se que a citada exceção ao princípio da legalidade diz respeito somente à alteração das alíquotas dos impostos mencionados, não admitindo a criação de impostos ou modificação de base de cálculo. Frisa-se, ainda, que nessa hipótese torna-se necessária lei autorizativa que fixará as condições e os limites.

2.6.2 Princípio da Anterioridade

Previsto no art. 150, III, *b* da Constituição, o princípio da anterioridade, conhecido também como princípio da não-surpresa, determina que o tributo não poderá ser cobrado “*no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou*”.

Em outras palavras, o tributo só poderá ser cobrado no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o instituiu ou majorou, devendo ser considerado também um lapso temporal 90 dias da sua publicação. Dependendo do tributo em análise, é possível que o prazo seja de 90 dias ou até um ano.

Isso porque, com a Emenda Constitucional nº 42/2003, foi acrescentada a alínea *c* ao item III do mencionado art. 150 da CRFB/88, de modo a evitar que o tributo fosse cobrado antes de decorridos 90 dias da data da publicação da lei que o instituiu ou majorou, ainda que obedecido o princípio da anterioridade.

Todavia, o imposto sobre a renda foi elencado pelo art. 150, § 1º da Constituição como exceção ao princípio da anterioridade nonagesimal (Emenda Constitucional nº 43/2003). Ou

⁵¹ ABRAHAM, 2018, p. 115.

seja, é possível que uma lei publicada em dezembro aumentando o IR produza efeitos em janeiro, podendo o Fisco utilizar-se dos novos formatos.

Nesse contexto, embora a lei que institua ou majore o imposto sobre a renda seja pretérita no que se refere ao exercício financeiro, sua exigência não tem início apenas 90 dias depois da sua publicação. Todavia, nos parece certo afirmar que o IR deveria estar sujeito a ambas as anterioridades, em razão de sua relevância tanto para pessoas físicas quanto para as jurídicas.

Isso porque, conforme exposto, o princípio da anterioridade refere-se ao aspecto temporal da aplicação da lei tributária e visa garantir segurança jurídica, pois permite que os contribuintes tenham conhecimento prévio do ônus que estarão sujeitos no futuro, podendo assim planejar-se financeiramente para tanto. Como leciona o Professor Eduardo Maneira: “*O princípio da não surpresa da lei tributária é instrumento constitucional que visa garantir o direito do contribuinte à segurança jurídica, essência do Estado de Direito, qualquer que seja a sua concepção*”⁵².

2.6.3 Princípio da irretroatividade

De acordo com o art. 150, III, *a* da Constituição da República, é vedada a cobrança de tributos “*em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado*”. A respeito da previsão constitucional, Luciano Amaro assinala⁵³:

O texto não é feliz ao falar em fatos geradores. O fato anterior à vigência da lei que institui tributo não é gerador. Só se pode falar em fato gerador anterior à lei quando esta aumente (e não quando institua) tributo. O que a Constituição pretende, obviamente, é vedar a aplicação da lei nova, que criou ou aumentou tributo, a fato pretérito, que, portanto, continua sendo não gerador de tributo, ou permanece como gerador de menor tributo, segundo a lei da época de sua ocorrência.

Nesse mesmo sentido, estabelece o art. 105 do Código Tributário Nacional que “*A legislação tributária aplica-se imediatamente aos fatos geradores futuros e aos pendentes, assim entendidos aqueles cuja ocorrência tenha tido início mas não esteja completa nos*

⁵² MANEIRA, Eduardo. O crescimento da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico como forma de financiamento do Estado. In: **V Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte, 25 ago. 2001.

⁵³ AMARO, 2019, p. 143.

termos do art. 116”. Conjugando ambos os dispositivos, compreende-se que o princípio da irretroatividade da lei tributária deverá ser observado tanto pelo aplicador da lei (que não poderá fazer incidir o tributo em relação a fatos pretéritos), quanto pelo próprio legislador no que diz respeito à criação de regras.

Todavia, evidenciam-se, no art. 106, I e II, do Código Tributário Nacional, algumas exceções ao princípio da irretroatividade tributária. São elas: (i) quando a lei for expressamente interpretativa – isto é, aquela que não cria nem modifica o tributo, promulgada com o objetivo de explicar o conteúdo de lei anterior; (ii) quando determinado fato ainda não estiver definitivamente julgado e a lei deixar de defini-lo com infração ou, ainda, quando deixar de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão; e (iii) quando estipular penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. Tais hipóteses, pois, buscam beneficiar o sujeito passivo, de modo a preservar seus direitos.

Sobre a temática da irretroatividade e imposto de renda, Luciano Amaro observa⁵⁴:

‘Pode ocorrer que o fato gerador de determinado tributo seja composto pela soma de vários fatos isolados, valorizados num certo período de tempo, de tal sorte que só se aperfeiçoe tal fato gerador com a implementação do último daqueles fatos isolados (ou melhor, com o término do lapso de tempo dentro do qual é possível a ocorrência de fatos isolados relevantes que, no seu conjunto, implementam o fato gerador). É o que se dá com o imposto de renda das pessoas físicas e jurídicas, cujo fato gerador corresponde à soma algébrica de valores correspondentes a rendimentos e despesas, que vão sendo ganhos ou gastos ao longo de certo tempo.

Trata-se de fato gerador periódico (...)

O fato gerador, aí, não se traduz, isoladamente, nos fatos 'a' ou 'b' (rendimentos), ou no fato 'c' (despesa). O fato gerador é a série 'a + b - c'.

A lei, para respeitar a irretroatividade, há de ser anterior a série 'a + b - c', vale dizer, a lei deve preceder todo o conjunto de fatos isolados que compõem o fato gerador do tributo. Para respeitar-se o princípio da irretroatividade não basta que a lei seja prévia em relação ao último desses fatos ou ao término do período durante o qual os fatos isoladamente ocorridos vão sendo registrados.

Assim, para fins de imposto sobre a renda, a lei tributária deverá ser anterior aos fatos tributados, de forma a zelar pela segurança jurídica e pela não surpresa dos contribuintes para que estes não sofram modificações em suas condições tributárias de forma injusta ou surpresa.

⁵⁴ AMARO, 2019, p. 144.

2.6.4 Princípio da isonomia ou igualdade tributária

O princípio da igualdade está consagrado no art. 5º, *caput*, da Constituição da República, sendo considerado um dos pilares dos ordenamentos jurídicos modernos. Eis o teor do dispositivo constitucional:

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes (...).

No âmbito tributário, o princípio é particularizado por meio do art. 150, II, também da Constituição, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Tal previsão, pois, proíbe a desigualdade entre os equivalentes, bem como a distinção a partir da ocupação do contribuinte.

Nesse contexto, de acordo com o princípio da igualdade, entende-se não ser possível discriminar entre os iguais, devendo os contribuintes em situações econômicas equivalentes serem tributados igualmente. Trata-se da igualdade perante a lei. Da mesma forma, seria possível discriminar os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isto é, em respeito à igualdade material, contribuintes em situações econômicas distintas podem ter tratamentos diversos na atividade tributária estatal.

É nesse sentido que Gustavo Casanova, citado por Marcus Abraham, destaca as duas faces do princípio da igualdade em matéria tributária⁵⁵:

[...] o princípio da igualdade tem se empregado em duplo sentido. Como igualdade perante a lei, ou seja, paridade de tratamento, excluindo-se benefício indevidos ou discriminações arbitrárias, adquirindo um sentido quase superposto ao princípio da generalidade. Mas também como base do imposto, medida da obrigação tributária, superpondo-se em certo sentido com a capacidade contributiva.

⁵⁵ ABRAHAM, 2018, p. 120.

Nesse contexto, ensina Klaus Tipke, citado por Luís Eduardo Schoueri, que a igualdade não se confunde com a identidade, uma vez que a igualdade seria sempre relativa⁵⁶:

A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa; o que é completamente igual é idêntico; o princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual; para a comparação relativa torna-se necessário um critério concreto de comparação. Logra-se extrair em critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados.

Nota-se, portanto, que o legislador deverá observar determinados parâmetros – ou seja, critérios de comparação – para conferir tratamento diferenciado aos contribuintes que não se encontram em situação tributária equivalente. Por exemplo, ao utilizar o termo da equivalência na redação do art. 150, II, o constituinte remete à noção da capacidade contributiva como parâmetro de comparação.

É o caso do imposto sobre a renda, cuja tributação apenas será isonômica se o legislador atentar-se à capacidade contributiva do contribuinte. Portanto, deverão ser tratados com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva; e com desigualdade aqueles que apresentarem diferentes capacidades de contribuir. Conforme leciona Machado⁵⁷:

Não fere o princípio da igualdade – antes o realiza com absoluta adequação – o imposto progressivo. Realmente, aquele que tem maior capacidade contributiva deve pagar imposto maior, pois só assim estará sendo igualmente tributado. A igualdade consiste, no caso, na proporcionalidade da incidência à capacidade contributiva, em função da utilidade marginal da riqueza.

Nesse mesmo sentido, Fábio Canazaro entende que a capacidade contributiva “*apresenta-se como um critério de comparação, garantindo a igualdade horizontal e a igualdade vertical, em relação à graduação do ônus de alguns tributos*”⁵⁸.

⁵⁶ SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 353.

⁵⁷ MACHADO, 2016, p. 38.

⁵⁸ CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015. p. 153.

2.6.5 Princípio da capacidade contributiva

A capacidade contributiva é um princípio de grande relevância no direito tributário, sendo considerado um dos alicerces do dever de pagar impostos. Tanto é que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 consagrou tal princípio em seu art. 13º, lhe conferindo status de direito fundamental:

Artigo 13º. “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades⁵⁹.”

Tal princípio encontra-se positivado no art. 145, § 1º, da Constituição, por meio do qual estabelece que *“sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”*. Apesar do texto constitucional fazer menção apenas aos impostos no âmbito da capacidade contributiva, é possível aplicá-la a todas as espécies tributárias.

É nesse sentido que Leandro Paulsen ressalta a importância da capacidade contributiva descrevendo-a como *“princípio a orientar toda a tributação inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias”*⁶⁰.

Vale ressaltar que a expressão “sempre que possível” contida no dispositivo constitucional não mitiga o princípio da capacidade contributiva, mas o enfatiza. Assim defende Sacha Calmon Navarro Coêlho que o princípio da capacidade contributiva *“não é um dispositivo programático: trata-se de um princípio constitucional de eficácia plena conferente de um direito público subjetivo ao cidadão-contribuinte”*⁶¹.

Klaus Tipke bem observa que o *“princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se*

⁵⁹ FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

⁶⁰ PAULSEN, 2019, p. 74.

⁶¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996. p. 98-101.

harmoniza com o princípio do Estado social”⁶². A capacidade contributiva configura, pois, o corolário do princípio da igualdade. Para Fernando Aurélio Zilveti, citado por Shoueri⁶³:

[...] é o princípio segundo o qual cada cidadão deve contribuir para as despesas públicas na exata proporção de sua capacidade econômica. Isto significa que os custos públicos devem ser rateados proporcionalmente entre os cidadãos, na medida em que estes tenham usufruído da riqueza garantida pelo estado. Também aceita como capacidade contributiva a divisão equitativa das despesas na medida da capacidade individual de suportar o encargo fiscal.

Além disso, torna-se necessário frisar que a capacidade contributiva constitui um imperativo de justiça fiscal, uma vez que possibilita o tratamento tributário diferenciado a fim de promover a igualdade. Para o Ministro Marco Aurélio, o princípio da capacidade contributiva está intimamente ligado à justiça fiscal, tendo em vista que *“possui cunho social da maior valia, tendo como objetivo único, sem limitação do alcance do que nele está contido, o estabelecimento de uma graduação que promova justiça tributária, onerando os que tenham maior capacidade para pagamento do imposto”*⁶⁴.

Portanto, aqueles que disponham de maior capacidade econômica deverão contribuir com uma parcela maior das despesas públicas, em respeito ao princípio da justiça fiscal. No âmbito do imposto sobre a renda, o princípio da capacidade contributiva é tratado em conjunto com o princípio da pessoalidade e da progressividade.

2.6.6 Princípio da pessoalidade

Vale dizer que o imposto sobre a renda é pessoal, pois a situação descrita na hipótese de incidência observa as características pessoais daquele que sofrerá o gravame, ou seja, leva em conta as suas particularidades. A pessoalidade, neste imposto, diz respeito à capacidade contributiva do sujeito passivo e está prevista também no art. 145, § 1º da Constituição.

⁶² TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos contribuintes**. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012. p. 20.

⁶³ SHOUERI, 2019, p. 356-357.

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REExt n. 423768 SP**. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em: https://urbanismo.mppr.mp.br/arquivos/File/STF_IPTU_PROGRESSIVO.pdf. Acesso em: 17 set. 2021.

Queiroz destaca a importância da personalidade no campo do imposto sobre a renda, relacionando-a com a capacidade contributiva do contribuinte⁶⁵:

Em relação ao Imposto sobre a Renda, a personalidade assume extrema importância, pois as características das pessoas deverão ser levadas em conta quando da fixação de alíquotas e possibilidade de serem feitas deduções. Para que seja respeitado o princípio, mister se faz que possam ser considerados, em cada caso, as condições pessoais no tocante a gastos e deduções familiares e aqueles necessários à percepção dos rendimentos e manutenção da respectiva fonte produtora, para que a incidência não se torne confiscatória e possa assumir caráter mais isonômico.

Nesse contexto, no âmbito da personalidade, não basta observar isoladamente os rendimentos de determinado indivíduo, tornando-se necessário aferir, pois, a existência de uma riqueza que gerou um saldo disponível para a tributação.

É possível, por exemplo, que uma pessoa tenha capacidade econômica, mas não possua capacidade contributiva. Nas palavras de Carlos Araújo Leonetti, “*a expressão capacidade econômica parece refletir mais a situação patrimonial do contribuinte do que suas possibilidades de desembolso que, estas sim, externariam sua efetiva capacidade de pagar tributo*”⁶⁶.

2.6.7 Princípio da Progressividade

Nas palavras de Sacha Calmon, “*A progressividade é instrumento técnico e também princípio, na dicção constitucional, que conduz à elevação das alíquotas à medida que cresce o montante tributável, indicativo da capacidade econômica do contribuinte*”⁶⁷.

Isso significa dizer que, visando tributar quem mais tem, o princípio da capacidade contributiva no imposto sobre a renda é revelado e viabilizado pela progressividade. Nesse sentido, a alíquota é majorada à medida que se aumenta a base de cálculo – ou seja, a carga fiscal é dimensionada de acordo com a riqueza de cada contribuinte e a sua capacidade para contribuir.

⁶⁵ QUEIROZ, Mary Elbe. **Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004. p. 35.

⁶⁶ LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, São Paulo: Manole, 2003. p. 53.

⁶⁷ COELHO, 2015, p. 304.

Nesse sentido, Luís Eduardo Shoueri e Roberto Mosquera fazem um paralelo da progressividade com a capacidade contributiva⁶⁸:

A progressividade em matéria tributária pode ser justificada e até exigida caso seja vista como um fenômeno que complementa e concretiza o princípio da capacidade contributiva. Esta ideia liga-se, do ponto de vista econômico, ao pensamento utilitarista, que deu base à teoria do sacrifício, segundo o qual deve o tributo implicar sacrifício equivalente de contribuintes com igual capacidade. Diferentes capacidades contributivas, por sua vez, implicariam tratamento diverso. A medida da diversidade deveria ser tal que assegurasse equivalência na quota de sacrifício. Assim, quanto maior a capacidade contributiva, maior o quinhão da contribuição às despesas comuns, para que se obtenha sacrifício equivalente.

A progressividade é um princípio de observância obrigatória por parte do legislador e encontra-se previsto no art. 153, § 2º, I da Constituição da República⁶⁹. Utiliza-se, para tanto, alíquotas que crescerão conforme se elevar a base imponible.

O Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), por exemplo, vale-se da base de cálculo como parâmetro para alteração das alíquotas, possuindo hoje cinco faixas de isenção (7,5%, 15%, 22,5% e 27,5%). Por conseguinte, é possível afirmar que base de cálculo e alíquotas maiores geram tributação progressiva.

Carlos Araújo Leonetti descreve a aplicação do princípio da progressividade ao imposto de renda da seguinte maneira⁷⁰:

(...) o contribuinte com renda mais elevada deve arcar com uma carga tributária superior à dos demais, não apenas em termos absolutos, mas também em termos relativos, ou seja, deve comprometer um percentual maior de sua renda. Assim ocorrendo, os contribuintes com maior capacidade contributiva acabam suportando uma parte do ônus que caberia àqueles com menor poder econômico-financeiro.

Além disso, as alíquotas do IR deverão ser graduadas de modo a preservar o mínimo existencial, conforme os ensinamentos de Marcus Abraham⁷¹:

Este princípio, portanto, procura dar tratamento desigual aos economicamente desiguais, tendo em vista a aplicação de cargas fiscais diferentes, conforme a capacidade econômica de cada um, em respeito ao princípio da igualdade tributária, tendo como parâmetros quantitativos, respectivamente, o mínimo existencial até o limite do confisco. Desta forma, não poderá o tributo incidir sobre aquela parcela

⁶⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. Editor: Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo, São Paulo: IBDT, 2020. p. 20.

⁶⁹ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 2º O imposto previsto no inciso III: I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

⁷⁰ LEONETTI, 2003, p. 59.

⁷¹ ABRAHAM, 2018, p. 122.

mínima necessária para a existência e sobrevivência digna e razoável do cidadão, e nem progredir ilimitada e excessivamente, a ponto de torná-lo destrutivo, pois, como bem recordado por John Marshall, juiz da Suprema Corte dos EUA (no leading case *McCulloch v. Maryland*, em 1819), ‘the power to tax involves the power to destroy’ (‘O poder de tributar envolve o poder de destruir’).

Por fim, cabe ressaltar a diferença entre proporcionalidade e progressividade tributária, uma vez que tratam-se de conceitos distintos. Isso porque, a alíquota será sempre a mesma na tributação proporcional, não importando a base de cálculo; enquanto na progressividade, conforme já visto, a alíquota irá variar de acordo com a base de cálculo.

2.6.8. Princípio da generalidade

De início vale ressaltar que, no contexto histórico, persistiu a cultura do privilégio. Como por exemplo na Idade Média, período em que o clero e a nobreza usufruíam da isenção de tributação, sob a justificativa de que colaboravam para o interesse comum. Mais recentemente, podemos citar a realidade do Brasil, onde militares, parlamentares e magistrados eram isentos do imposto sobre a renda. Em ambas as hipóteses, restava ao povo arcar com os tributos.

Nesse contexto, com a Constituição de 1988, o legislador, no art. 150, II, evitando privilégios pessoais, acabou com qualquer tipo de distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte. Nesse mesmo sentido, nos termos do art. 153, § 2º, da Constituição da República, o princípio da generalidade determina que aquele que auferir renda e proventos de qualquer natureza deverá contribuir com imposto de renda, na medida de sua capacidade.

Assim, destaca-se o princípio da generalidade no âmbito do imposto sobre a renda, expressando que a incidência deste imposto deverá, sem distinção entre pessoas ou profissões, atingir a todos. É irrelevante, portanto, os atributos do sujeito passivo da obrigação tributária, como por exemplo a sua idade, sexo, religião, dentre outros.

Dessa forma, é possível afirmar que a generalidade visa garantir que ninguém seja excluído da tributação. Realizado o fato gerador do imposto – aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de rendas e proventos de qualquer natureza – incidirá o IR.

Luiz Felipe Silveira Difini assim esclarece que a “*generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência*”⁷².

2.6.9 Princípio da universalidade

A universalidade da tributação permite que os rendimentos auferidos no país, bem como aqueles auferidos no exterior, gerem tributação. Ou seja, o princípio da universalidade impossibilita que se excluam da tributação certas categorias de rendimentos, conforme dispõe o art. 152, § 2º, da Constituição.

Assim, o imposto sobre a renda alcança todo tipo de renda e provento auferidos, bastando que o favorecido seja pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou natural do Brasil. Tal princípio encontra-se previsto também no § 1º do art. 43, CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: (...) § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

Nessa linha, nos termos do art. 3º, § 4º da Lei nº 7.713 de 1988, os acréscimos patrimoniais devem ser tratados igualmente. Vejamos:

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

Para Mariz de Oliveira, o princípio da universalidade exige que o patrimônio do contribuinte seja considerado por inteiro quando da apuração da base de cálculo do imposto sobre a renda⁷³:

Universalidade diz respeito que a totalidade dos elementos positivos e negativos que compõem um determinado patrimônio, bem como a totalidade dos fatores que atuam para aumentar e diminuir esse mesmo patrimônio num dado período de tempo, fixado pela lei.

⁷² DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 77.

⁷³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2008. p. 214.

Nesse mesmo sentido, Difini entende que a universalidade “*significa incidir o tributo sobre todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos)*”⁷⁴.

2.6.10 Princípio do não-confisco

O princípio da vedação ao confisco está previsto no art. 150, inciso IV da Constituição, que assim o estipula:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

Entende-se o confisco como a apropriação estatal de bem particular, de modo que o contribuinte não consiga manter a sua propriedade. Seria a anulação da riqueza privada por parte do Estado. Nas palavras de Paulo César Castilho, o princípio constitucional do não-confisco “*visa evitar que, com a tributação, o Estado atinja outros objetivos que não sejam aqueles próprios de sua natureza*”⁷⁵.

Para Goldschmidt, tal princípio surge para vedar a excessiva carga tributária a fim de que a tributação não se torne injusta ou ilegítima, tampouco considerada uma penalidade ao contribuinte⁷⁶:

O princípio inserto no art. 150, IV, da Carta (...) tem a precípua função de estabelecer um marco às limitações ao direito de propriedade através da tributação, para indicar (e barrar) o momento em que a tributação deixar de lubrificar e construir o direito de propriedade (viabilizando a sua manutenção), para inviabilizá-lo. Graficamente, poderíamos dizer que a limitação via tributação termina onde começa a privação, o efeito de confisco.

Por sua vez, Carrazza descreve o princípio do não confisco como um: “*limitador do direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens privados*”. O autor dispõe, em seguida, que “*A graduação dos impostos deve ser feita de modo a não incidir sobre as fontes*

⁷⁴ DIFINI, 2003, p. 77.

⁷⁵ CASTILHO, Paulo César Bária de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. p. 97.

⁷⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do não confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2003. p. 48-49.

*produtoras de riquezas ao ponto de secá-las, atingindo a consistência originária das suas fontes de ganho*⁷⁷.

Todavia, Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que o princípio do não-confisco poderá ser excepcionado no contexto em que houver um interesse público envolvido. Nas suas palavras⁷⁸:

A teoria do confisco e especialmente do confisco tributário ou, noutro giro, do confisco através do tributo, deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva.

Mas não se percam de vista três pontos essenciais: A) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade); B) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia à função social da propriedade (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia) direito de propriedade, outrora intocável, não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia “à função social da propriedade” (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia); C) a ordem constitucional brasileira admite apenas duas hipóteses de confisco, uma como efeito da condenação penal (art. 5º, XLV) e outra – recentemente ampliada pela Emenda nº 81 de 2014 – quando forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas ou exploração de trabalho escravo em propriedade rural ou urbana (art. 243).

Vale ressaltar que, em nossa concepção, não há uma regra específica que estabelece a partir de quando o tributo passará a ser considerado confiscatório. Isso irá depender pessoa e do objeto que incidirá, tornando-se necessário analisar sempre a capacidade contributiva do contribuinte.

⁷⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 115.

⁷⁸ COÊLHO, 1996, p. 330.

CAPÍTULO 3

RENDA E INDENIZAÇÕES

Trataremos aqui sobre o conceito de renda para posteriormente confrontá-lo com o tema das reparações por danos morais e materiais, concluindo-se pela impossibilidade jurídica das indenizações serem alvo de tributação por meio de IR. Para tanto, os princípios constitucionais assumirão papel fundamental.

3.1 Teorias sobre o conceito de renda

Não há um consenso doutrinário acerca do conceito de renda, sendo muitas as teorias que surgiram ao longo do tempo para designar o que se pode considerar “renda e proventos de qualquer natureza”. Frisa-se a importância de tal conceituação, tendo em vista que não pode a União tributar evento que não demonstre a existência de renda.

Nesse sentido, inúmeras teorias se desenvolveram para conceituar a renda. Essas teorias, de acordo com Luís Eduardo Shoueri e Roberto Mosquera, reúnem-se em torno de duas principais⁷⁹. São elas: renda-produto e renda-acrécimo patrimonial.

De acordo com a teoria renda-produto, entende-se a renda como produto do capital, do trabalho ou da conjugação de ambos. Dessa forma, é possível indicar a renda como resultado periódico advindo de uma fonte durável. Para Paulo de Barros Carvalho, no âmbito desta teoria, renda “*é o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova (produto) derivada de fonte produtiva durável, devendo esta subsistir ao ato de produção*”⁸⁰; Nesse contexto, utiliza-se como premissa dois elementos, quais sejam: a periodicidade da obtenção da renda e a manutenção da fonte produtora.

Por outro lado, a teoria da renda-acrécimo patrimonial considera a renda como o acréscimo de valor patrimonial comparado em dois momentos distintos. Portanto, a renda seria a diferença entre a situação patrimonial demonstrada no final e no começo de

⁷⁹ SCHOUEIRI; MOSQUERA, 2020, p. 13.

⁸⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 671.

determinado período. Nesse sentido, para que seja considerada renda, basta que exista acréscimo patrimonial disponível a seu titular, não importando, pois, a sua origem ou fonte de produção. Esta teoria engloba, portanto, a teoria renda-produto.

Todavia, a respeito das teorias apontadas, as duas apresentam brechas. Explicam Shoueri e Mosquera⁸¹:

Afinal, adotada a teoria da renda-produto, dois problemas se apresentam: – Não seria possível explicar a tributação dos ganhos eventuais (windfall gains), como o caso das loterias e jogos: não se trataria de renda, por inexistir uma “fonte permanente”; – Não seria possível explicar a tributação quando a própria fonte da renda sai da titularidade do contribuinte (i.e.: ganho de capital apurado na venda de um bem do ativo). Tampouco escapa às críticas a teoria da renda-acréscimo, apresentando, do mesmo modo, dois problemas: – Não explica a tributação do contribuinte que, durante o próprio intervalo temporal, gasta tudo o que tenha auferido, daí restando sua situação patrimonial final idêntica à inicial; – Não explica a tributação sobre os rendimentos brutos auferidos pelo não residente (que, via de regra, é tributado de maneira definitiva mediante retenção na fonte, sem avaliar o efetivo acréscimo patrimonial entre dois períodos).

Assim, em nossa concepção, não é adequada a escolha por somente uma teoria, tornando-se necessário enxergá-las em conjunto. Nesse sentido, a renda em sentido amplo pode ser considerada o resultado do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, mas também o acréscimo patrimonial de determinado indivíduo considerado em certo tempo, decorrente ou não de uma fonte permanente, derivado ou não de uma fonte produtiva, periódico ou não. Tal entendimento é embasado pelo art. 43 do CTN, que analisaremos ainda neste capítulo.

Nessa linha, Roque Carrazza define a renda como a:

Disponibilidade econômica originada do produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, ou da existência de proventos, que se consubstanciem em riqueza nova efetivamente incorporada ao patrimônio global, assim considerado, dentro de um lapso temporal determinado, ainda que esta riqueza provenha de ato ilícito⁸².

⁸¹ SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 14.

⁸² CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 36.

3.2 A renda na Constituição

Vale ressaltar a importância dos princípios constitucionais estudados para a conceituação do que vem a ser renda para fins de imposto sobre a renda. Isso porque, nas palavras de Leandro Paulsen⁸³:

A Constituição não define o que seja renda nem o que sejam proventos de qualquer natureza. Nem mesmo o exame das diversas vezes em que a palavra renda é utilizada pela Constituição permite deduzir um conceito unívoco. Roberto Quiroga Mosquera (...) identificou 22 inserções da palavra renda na Constituição de 1988, com as mais diversas acepções, referindo-se a receitas tributárias e demais ingressos públicos, renda nacional, regional, ou per capita, somatório de rendimentos, rendimento do trabalho e produto do capital. A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra renda com um sentido uniforme, não permitindo, assim, deduzir, ainda que sistematicamente, um conceito constitucional. **O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir, de qualquer conceito que venha a ser adotado, certas situações que privilegiou com imunidades.** (grifos nossos)

O termo “balizamento conceitual”, utilizado pelo autor, é explicado na medida que a Constituição não define a renda e os proventos de qualquer natureza de forma explícita. Ou seja, trata-se de uma definição implícita, demandando uma análise do texto constitucional em conjunto com os princípios constitucionais tributários. Vejamos o art. 153, III, § 2º, da Constituição da República:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
 III - renda e proventos de qualquer natureza;
 § 2º O imposto previsto no inciso III:
 I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

Assim, ainda que implícito, o conceito de renda decorre diretamente da Constituição. Queiroz, em sua definição de renda como base tributável, extrai elementos da carta constitucional⁸⁴:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da

⁸³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 288.

⁸⁴ QUEIROZ, Luiz César Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 239.

combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acrécimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos).

Por outro lado, Rubens Gomes de Sousa faz um paralelo entre renda e patrimônio⁸⁵:

O conceito tributário de renda está baseado na distinção entre renda e patrimônio. Patrimônio (ou capital) é o montante da riqueza possuída por um indivíduo em um determinado momento. Renda é o aumento ou acréscimo do patrimônio, verificado entre dois momentos quaisquer de tempo (na prática, esses dois momentos são o início e o fim do exercício financeiro).

Nesse mesmo sentido, Barreto afirma⁸⁶:

(...) renda, portanto, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, há de ser interpretada como o acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outros.

Roque Antonio Carrazza elucida⁸⁷:

Renda é disponibilidade de riqueza nova, havida em dois momentos distintos. (...) é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte, ao longo de um determinado período de tempo. Ou, ainda, é o resultado positivo de uma subtração que tem, por minuendo, os rendimentos brutos auferidos pelo contribuinte, entre dois marcos temporais, e, por subtraendo, o total das deduções e abatimentos, que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer. (...) tanto a renda quanto os proventos de qualquer natureza pressupõem ações que revelam mais-valias, isto é, incrementos na capacidade contributiva. Só diante de realidades econômicas novas, que se incorporam ao patrimônio da pessoa (...), é que podemos juridicamente falar em renda ou proventos de qualquer natureza.

Em suma, rendas e proventos de qualquer natureza são riquezas novas, acréscimos patrimoniais verificados em certo período de tempo. Desse modo, o imposto sobre a renda alcançará apenas aquilo que caracterizar ganho efetivo durante determinado intervalo temporal.

⁸⁵ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954. p. 197.

⁸⁶ BARRETO, Paulo Ayres. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 774.

⁸⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. RDDT. 154, jul. 2008. p. 109.

Por isso, o verbo “auferir” utilizado na hipótese normativa do imposto sobre a renda traduz algo que passou a existir, ou seja, que não existia antes e agregou-se. Fernando Aurelio Zilveti assim dispõe que *“A palavra renda deriva da palavra latina ‘reditus’ ou do latim vulgar ‘rendita’, que por sua vez deriva de ‘reddere’, que significa devolver ou algo que se repete e volta a dar-se”*⁸⁸.

3.3 A renda no Código Tributário Nacional

É possível afirmar, portanto, que o conceito de renda e proventos (ou renda, em sentido amplo) deverá ser compreendido à luz da Constituição. Por sua vez, o Código Tributário Nacional, em seu art. 43, complementa a definição:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:
I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

O dispositivo do CTN esclarece que a renda é o produto do capital, trabalho ou, ainda, da combinação de ambos; já os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais que não se incluíam na definição anterior. Isto é, os proventos de qualquer natureza traduzem qualquer situação de acréscimo patrimonial não consequente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (ex. rendimentos derivados da aposentadoria, pensão, ganhos ilícitos etc.) São como espécies do gênero renda e possuem as mesmas características principais.

Assim, nota-se que o conceito de renda (em sentido amplo), previsto no Código Tributário Nacional, reitera que o imposto sobre a renda possui como materialidade os acréscimos patrimoniais. Discorre Rubens Gomes de Souza⁸⁹:

Explicitado o dispositivo transcrito (art. 43 do CTN), sublinho que, tanto em se tratando de ‘renda’ como de ‘proventos’, o elemento essencial do fato gerador é a aquisição de disponibilidade de riqueza nova, definida em termos de acréscimo patrimonial. Esta circunstância de tratar-se de riqueza nova está implícita, no caso da renda, da palavra produto (CTN, art. 43, I), que envolve a noção de algo novo produzido por, ou seja, decorrente de, algo existente: a fonte produtora (capital,

⁸⁸ ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 73.

⁸⁹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Pareceres 3** – Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 277.

trabalho ou combinação de ambos). Por outro lado, no caso de proventos, aquela mesma circunstância de tratar-se de riqueza nova está expressamente referida (CTN, art. 43, II), em termos, como disse, de acréscimos patrimoniais.

O art. 43 utiliza a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica” em seu texto para dizer que, não basta a existência de uma nova riqueza para que ocorra tributação, torna-se necessário o requisito da disponibilidade sobre a renda. Nesse sentido, a aquisição de disponibilidade pode ser tanto econômica quanto jurídica.

Não há um consenso doutrinário acerca da distinção entre as definições de disponibilidade jurídica e disponibilidade econômica. Utilizaremos a conceituação de Oscar Valente Cardoso para distinguir tais disponibilidades⁹⁰:

A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc).

A disponibilidade econômica seria, então, uma situação de fato insignificante ao direito. Em outros termos, é a percepção efetiva do rendimento, que já encontra-se nas mãos de seu titular. Enquanto a jurídica está ligada aos direitos de crédito, em que o contribuinte possui título jurídico para o recebimento da renda.

O fato é que o legislador complementar, no art. 43 do CTN, dispensou a discussão acerca da disponibilidade ser econômica ou jurídica, incluindo ambas no texto legal. Assim, havendo alguma dessas, é cabível a tributação.

Vale ressaltar que a necessidade de disponibilidade, seja econômica ou jurídica, está intimamente ligada ao princípio da capacidade contributiva, já abordado no presente estudo. Nas palavras de Hugo de Brito Machado⁹¹:

Se alguém é titular de renda, mas não tem a disponibilidade desta, evidentemente não tem como destinar parte dessa renda ao pagamento do imposto. Não é razoável exigir-se que se pague Imposto de Renda se não dispõe dos meios para fazê-lo.

⁹⁰ CARDOSO, Oscar Valente. **A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial**. RDDT, 153, jun. 2008. p. 55.

⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. v. I. São Paulo: Atlas, 2003. p. 433.

Luís Eduardo Schoueri também associa a noção de disponibilidade com a capacidade contributiva⁹²:

O legislador complementar não nos diz quando a renda ou o provento está disponível. Cabe ao intérprete conceituar a disponibilidade. De nossa parte, valemo-nos do princípio da capacidade contributiva, pois cada uma das circunstâncias apontadas pelo constituinte – nos arts. 153, 155 e 156 – na discriminação de competências para instituir impostos, constitui um fato signo presuntivo de capacidade contributiva. Assim, quando o constituinte admitiu que se instituisse um imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, deu a entender que este fato econômico (renda e proventos de qualquer natureza) indica a existência de alguém em condições de contribuir para os gastos comuns do Estado.

Dessa forma, a renda só será disponível quando o contribuinte pode dela se utilizar para pagar o imposto sobre a renda.

3.4 O conceito de renda em face das indenizações

Conforme visto, a área de incidência do imposto sobre a renda alcança o acréscimo patrimonial vivenciado durante determinado período de tempo. Para fins de IR, portanto, não existe renda (em sentido amplo, abrangendo os proventos) sem que haja acréscimo patrimonial.

Nota-se que, no caso das indenizações por dano material e moral, ausente a aceção de acréscimo patrimonial. Mostra-se, por outro lado, o sentido de reparação ou compensação pelo prejuízo sofrido. Assim, o causador do dano, ao descumprir o seu dever jurídico, há de converter o prejuízo em um pagamento em dinheiro àquele que, em razão deste fato, foi prejudicado. Quem indeniza, pois, repara ou compensa o dano gerado.

Por conseguinte, a indenização por dano moral e material não é considerada fonte de enriquecimento, uma vez que não possibilita, a quem sofreu o dano, vantagens pecuniárias. Trata-se de um restabelecimento do equilíbrio patrimonial do prejudicado, ou até mesmo uma compensação para a vítima do ato lesivo. Não há que se falar, portando, em acréscimo patrimonial ou riquezas novas disponíveis. Pelo contrário, as reparações pecuniárias surgem em razão de direitos lesionados. Em razão disso, não integram a base de cálculo própria do imposto sobre a renda.

⁹² SCHOUERI; MOSQUERA, 2020, p. 15.

A indenização, portanto, busca ressarcir danos. De Plácido e Silva explica que aquele que indeniza desfaz o dano gerado⁹³:

Derivado do latim 'indemnis' (indene), de que formou no vernáculo o verbo 'indenizar' (reparar, recompensar, retribuir), em sentido genérico quer exprimir toda compensação ou retribuição monetária feita por uma pessoa a outrem, para a 'reembolsar' de despesas feitas ou para a 'ressarcir' de perdas tidas.

Desse modo, não há que se falar em tributação por meio de imposto sobre a renda, uma vez que os valores recebidos à título de indenização não são considerados renda. Nesse sentido, o patrimônio do terceiro lesado não aumenta de valor, retornando apenas ao estado que se encontrava antes.

Da mesma forma, as indenizações por dano moral compensam a vítima pela ofensa sofrida, não trazendo nenhum tipo de riqueza nova a ela. Pelo contrário, compensam o lesado do agravo experimentado, minimizando a ofensa à intimidade, à imagem, ao nome ou qualquer outro direito da personalidade que foi lesionado. Assim, a indenização por dano moral tampouco é condição suficiente à incidência do imposto sobre a renda, uma vez que não integram o conceito renda.

Nesse sentido, dispõe Roque Antônio Carrazza⁹⁴:

A indenização não traz à sirga aumento da riqueza econômica do contemplado. É substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamais elevação patrimonial. Portanto, as indenizações não são fontes de enriquecimento, já que não proporcionam, a quem as recebe, vantagens pecuniárias. Nelas não há geração de acréscimo patrimonial, de riquezas novas disponíveis.

Assim, as indenizações por danos morais e materiais não ensejam a incidência do imposto sobre a renda pois não implicam acréscimo patrimonial.

⁹³ DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocabulo Jurídico**. 3ª ed. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1991. p. 452-453.

⁹⁴ CARRAZZA, 2006, p. 183.

CONCLUSÃO

No âmbito da responsabilidade civil está a reparação de danos, que objetiva o restabelecimento do equilíbrio das relações privadas. O dano está relacionado à lesão de qualquer interesse jurídico digno de tutela e somente será ressarcível quando preenchidos os requisitos da certeza, atualidade e subsistência. Nesse sentido, praticada uma conduta antijurídica por uma pessoa, seja por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, surge a obrigação de reparar o mal causado.

A verba indenizatória poderá ser a título de dano moral ou dano material. Enquanto a indenização por dano moral objetiva compensar a mágoa do ofendido, a indenização por dano material busca reparar uma lesão aos bens e direitos economicamente mensuráveis da vítima. Destaca-se que em ambos os casos, a indenização não significa riqueza nova, mas recomposição ou compensação de algo que se lesou, não podendo se falar em acréscimo ao patrimônio da vítima.

Dentre outros veículos normativos, o imposto sobre a renda encontra-se positivado na Constituição da República e no Código Tributário Nacional. Tributo de competência da União, possui como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou de proventos de qualquer natureza. A disponibilidade traduz algo que está disponível, acessível, pronto para acesso. Vale ressaltar que, ao tratar do imposto sobre a renda, o legislador precisará observar diversos princípios constitucionais tributários para que não haja uma tributação inconstitucional.

A conceituação de renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo) decorre da Constituição, sendo complementada à luz do Código Tributário Nacional. Torna-se claro que o conceito de renda implica o acréscimo patrimonial experimentado em certo período, disponível ao seu titular e originado do produto do capital ou do trabalho, da combinação de ambos, ou de quaisquer outros acréscimos.

Nota-se, portanto, que a área de incidência do imposto sobre a renda alcança o acréscimo patrimonial vivenciado durante determinado período de tempo. Nesse sentido, a respeito das indenizações a título de danos morais e materiais, ausente a aceção de acréscimo patrimonial. Pelo contrário, evidencia-se a noção de reparação ou compensação pelo prejuízo

sofrido. É possível afirmar que quem indeniza repara ou compensa o dano gerado, a fim de restituir o *status quo ante*.

Conclui-se que a indenização por danos morais e materiais não pode ser considerada fonte de enriquecimento, tendo em vista que não proporciona ao prejudicado quaisquer tipos de vantagens pecuniárias. Cuida-se de um restabelecimento do equilíbrio patrimonial do ofendido, ou até mesmo uma compensação para a vítima do ato lesivo. Não há que se falar em acréscimo patrimonial ou riquezas novas disponíveis. Dessa forma, como as reparações pecuniárias surgem em razão de direitos lesionados, estas não integram a base de cálculo própria do imposto sobre a renda.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

ANDRADE, Ronaldo Alves de. **Dano Moral à Pessoa e sua Valoração**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARRETO, Paulo Ayres. **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 193.380-1**. 2ª Turma. Rel. Ministro Francisco Rezek.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 433352 AgR, 2010**. 2ª Turma. Rel. Ministro Joaquim Barbosa.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **REExt n. 423768 SP**. Rel. Ministro Marco Aurélio. Disponível em: https://urbanismo.mppr.mp.br/arquivos/File/STF_IPTU_PROGRESSIVO.pdf. Acesso em: 17 set. 2013.

BRIZ, Jaime Santos. **La responsabilidad civil**. 4ª ed. Madri: Montecorvo, 1986.

CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: Igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

CARDOSO, Oscar Valente. **A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial**. RDDT, 153, jun. 2008.

CARRAZZA, Roque Antonio. **A natureza meramente interpretativa do art. 129 da Lei 11.196/05, o imposto de renda, a contribuição previdenciária e as sociedades de serviços profissionais**. RDDT. 154, jul. 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 29ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**: perfil constitucional e temas específicos. 2ª ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTILHO, Paulo César Bária de. **Confisco Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**: sistema tributário. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Princípio da Legalidade. O Objeto da Tutela. In: PIRES, Adilson R.; TÔRRES, Heleno T. (Org.). **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

DE CUPIS, Adriano. **El Dano** – Teoria General de la Responsabilidad Civil. Barcelona: Bosch Casa Editorial, 1975.

DE PLÁCIDO E SILVA. **Vocábulo Jurídico**. 3ª ed. v. II. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

DIAS, José Aguiar. **Da Responsabilidade Civil**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2011.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Responsabilidade Civil. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FRANÇA. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do não confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2003.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil**. Barueri, São Paulo: Manole, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao código tributário nacional**. v. I. São Paulo: Atlas, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito constitucional tributário**. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37ª ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MANEIRA, Eduardo. O crescimento da instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico como forma de financiamento do Estado. In: **V Congresso da Associação Brasileira de Direito Tributário**. Belo Horizonte, 25 ago. 2001.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário: completo**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

QUEIROZ, Luiz César Souza de. **Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. São Paulo: Manole, 2004.

SAVATIER, René. **Traité de la responsabilité civile**. 10ª ed. v. 2. Paris: LGDJ, 1951.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A Lei Complementar e a repartição das competências tributárias, artigo publicado no Congresso Nacional de Estudos Tributários. In: JORGE, Alcides et al. **Sistema Tributário Nacional e a Estabilidade da Federação Brasileira**. São Paulo: Noeses, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. Editor: Fernando Aurelio Zilveti. São Paulo, São Paulo: IBDT, 2020.

SHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SHOUERI, Luis Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. A indenização por dano moral e o imposto de renda. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). **Regime tributário das indenizações**. São Paulo: Co-edição Dialética e ICET, 2000.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1954.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Pareceres 3** – Imposto de Renda. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos contribuintes**. Título original: Besteuerungsmoral und Steuermoral. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Obrigações e Responsabilidade civil**. 19ª ed. São Paulo: Atlas, 2019.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). **Direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2003.