

RAFAEL DALL'AGNOL

**INTRIBUTABILIDADE POR VIA DE IMPOSTO DE RENDA DAS
INDENIZAÇÕES RECEBIDAS**

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Orientador: Professor Igor Danilevicz

**Porto Alegre,
2011**

RAFAEL DALL'AGNOL

**INTRIBUTABILIDADE POR VIA DE IMPOSTO DE RENDA DAS
INDENIZAÇÕES RECEBIDAS**

Trabalho de Conclusão do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado ao Departamento de Direito Econômico e do Trabalho da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovada em Porto Alegre, em 06 de dezembro de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Igor Danilevicz

Orientador e Presidente da Banca

Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Prof. Dr. Humberto Bergmann Ávila

Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS

Decido este trabalho a meus pais,
José e Vera Lúcia,
cujos exemplos de vida procuro seguir.

"Para el logro del triunfo siempre ha sido indispensable pasar por la senda de los sacrificios" (Simón Bolívar)

RESUMO

O fato gerador do imposto de renda consubstancia-se no acréscimo patrimonial efetivamente auferido pelo contribuinte num determinado lapso de tempo, sem o qual inexistirá obrigação tributária. Sobre as verbas de caráter indenizatório que visam à recomposição do patrimônio lesado – retorno ao estado em que se encontrava antes da lesão – não há incidência do imposto de renda, porquanto a regra-matriz desse tributo é o acréscimo patrimonial.

Palavras-chave: Imposto de renda. Acréscimo patrimonial. Indenização. Intributabilidade.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	7
1	IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA	8
1.1	Critérios constitucionais aplicáveis ao IR	8
1.2	Competência tributária para instituir o IR	8
1.3	Função do IR	12
1.4	Fato gerador do IR	13
1.5	Base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IR	17
1.5.1	Base de cálculo e alíquotas do IRPF	18
1.5.2	Base de cálculo e alíquotas do IRPJ	19
1.6	Contribuinte	21
1.7	Lançamento	21
2	INDENIZAÇÕES	24
2.1	Dano	24
2.2	Conceito de indenização	25
3	INTRIBUTABILIDADE POR VIA DE IR DAS INDENIZAÇÕES RECEBIDAS	27
3.1	Programa de demissão voluntária	27
3.2	Férias e licença-prêmio não gozadas	32
3.3	Auxílio-condução	34
3.4	Auxílio-creche	35
3.5	Juros moratórios	38
3.6	Dano moral	42
3.7	Desapropriação	45
	CONSIDERAÇÕES FINAIS	49
	REFERÊNCIAS	50

INTRODUÇÃO

A União recebeu do artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, a competência para tributar, por meio de imposto (IR), a renda e os proventos de qualquer natureza.

Todavia, a Constituição não deu ao legislador ordinário federal liberdade para tributar por meio de imposto de renda o que lhe bem aprouver, mas sim o que efetivamente configurar renda ou proventos.

Em que pese divergências doutrinárias quanto à conceituação do fato gerador do imposto de renda, um ponto é pacífico: a renda sempre será representada por um acréscimo no patrimônio da pessoa, sem o qual inexistirá o fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente, o pagamento do imposto.

A indenização é a reparação por dano material ou extrapatrimonial sofrido, objetivando compensar a perda material ou amenizar a ofensa a valores espirituais ou afetivos, isto é, o valor recebido a título de indenização não representa riqueza nova, não havendo incidência do imposto de renda.

Inicialmente, o trabalho tratará dos aspectos relativos ao imposto de renda, no intuito de dar uma visão geral desse tributo e, principalmente, determinar a sua área incidência traçado pelo artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, e explicitada no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

Em seguida, será abordada a natureza jurídica das indenizações, para concluir acerca da incidência ou não do tributo em apreço.

Por fim, serão apresentados casos de impossibilidade jurídica de as indenizações serem alvo de tributação por via de imposto de renda e a interpretação dada pelos tribunais.

1. IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

1.1 Critérios constitucionais aplicáveis ao IR

O artigo 153, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, prevê que o imposto de renda obedeça aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

A determinação constitucional decorre dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, porquanto é imprescindível o tratamento isonômico das pessoas que se encontram em situação equivalente, de modo que todas as pessoas (generalidade) e todas as renda e proventos (universalidade) estejam sujeitos à incidência do imposto de renda. Ainda, é exigência tratar de forma diferenciada as pessoas que se encontrem em situações desiguais, na proporção de suas desigualdades, de tal sorte que as alíquotas do tributo serão maiores para os rendimentos ou proventos mais elevados (progressividade).

Impende sinalar que não há consenso acerca da diferença entre universalidade e generalidade, eis que, para alguns autores a generalidade refere-se à tributação de todos os rendimentos e proventos e a universalidade a tributação de todas as pessoas. Para outros, os conceitos são exatamente opostos. Não obstante isso, os critérios da generalidade e da universalidade impõem a tributação de todas as pessoas titulares da disponibilidade econômica ou jurídica (salvo imunes) de quaisquer rendas ou proventos.

1.2 Competência tributária para instituir o IR

A competência tributária, no rígido Sistema Tributário Nacional, que discriminou as receitas da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, retirando a possibilidade de acumulação ou concorrência de um com o outro, é regida pela Constituição Federal.

A atribuição de competência tributária às pessoas políticas pela Constituição Brasileira visa a evitar conflitos entre os entes federados, isto é, o exercício, por uma pessoa política, de competência que não lhe foi outorgada.¹

Além disso, conforme a lição de Humberto Ávila, em matéria de competência tributária, as expressões, palavras e conceitos utilizados pela Constituição incorporam um significado mínimo que atua como uma reserva de material de conteúdos a ser seguida pelo legislador infraconstitucional no momento da instituição do tributo.²

O prestigiado Roque Antônio Carrazza também destaca:

De fato, a Constituição Brasileira, ao discriminar as competências tributárias, traçou *regra-matriz de incidência* (a *norma-padrão*, o *arquétipo*) de cada exação. Noutros falares, apontou a *hipótese de incidência possível*, o *sujeito ativo possível*, *sujeito passivo possível*, a *base de cálculo possível* e a *alíquota possível* das várias espécies e subespécies tributárias. Destacamos que o legislador, ao exercer qualquer das competências tributárias reservadas à sua pessoa política, deverá ser fiel à *regra-matriz de incidência* do tributo, pré-traçada na Carta Magna. Absolutamente não pode extravasar este verdadeiro *molde constitucional*.³

Depreende-se, portanto, que a Constituição Federal não cria tributos, descreveu várias regras-matrizes, delimitando, de forma rígida e exaustiva, o âmbito de incidência, restringindo a ação do legislador ordinário na edição de leis que, abstratamente, instituem tributos.⁴

Com efeito, as normas infraconstitucionais devem observar essas diretrizes, devendo elas, inclusive, retirar da Constituição a significação da hipótese de incidência, de modo a estabelecer a competência de cada ente federado. Em razão disso, ao tratar do princípio da repartição constitucional de competências, Gisele Lemke afirma:

(...) renda não pode ser confundida com nenhum dos fatos descritos nos artigos 153, incisos I a VII; 155, incisos I e II e 156, incisos I a IV. Analisando-se o conteúdo desses dispositivos, pode-se concluir,

¹ A única exceção a essa regra é a competência para a instituição de impostos extraordinários (artigo 154, inciso II, da Constituição Federal), que podem ser instituídos independentemente de estarem na competência da União.

² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 205/206.

³ CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. 3 ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. p 32.

⁴ Por força do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados *in abstracto* por meio de lei (artigo 150, inciso I, Constituição Federal).

mais especificamente, que a definição de renda deve necessariamente ser distinta daquelas de patrimônio e faturamento, porque já existem impostos específicos destinados a gravar esses fatos.⁵

Em síntese, do princípio da repartição constitucional de competências tributárias, extrai-se que renda não pode equivaler a nenhum dos outros fatos descritos na Constituição para o efeito de distribuição das competências entre os entes federados.

A repartição de competências tributárias outorgada às pessoas políticas dentro dos parâmetros estruturados na Constituição Federal não se confunde, de modo algum, com a repartição de receitas tributárias, prevista no artigo 157 da CF. De fato, dispõe o parágrafo único do artigo 6º do CTN: “os tributos cuja receita distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencem à competência legislativa daquele a que tenham sido atribuídos.”

A competência, como parcela das “prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”⁶, é indelegável. O Código Tributário Nacional consagra em seu artigo 7º o princípio da indelegabilidade da competência tributária, nos seguintes termos:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

A indelegabilidade enunciada no dispositivo significa que, atribuída a competência a um ente federado para instituir um tributo, através do procedimento

⁵ LEMKE, Gisela. **Imposto de renda: os conceitos de renda e disponibilidade jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 36.

⁶ BARROS, Paulo de Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 235.

legislativo, essa competência é intransferível, isto é, não pode ser delegada a outra pessoa política. Assim, não pode a União, por exemplo, delegar aos Estados a instituição do imposto de renda, pois cuida-se de imposto federal concedido à União, exclusivamente, no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal.

Ainda, de uma forma bastante explícita, o artigo 8º do CTN dispõe que “o não exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a constituição a tenha atribuído”, isto é, a competência pode ser exercida a qualquer tempo, não estando condicionada por prazo decadencial, tampouco se transfere pelo não exercício.

Não se pode confundir, ainda, a competência tributária com a capacidade tributária ativa.⁷ A primeira situa-se em momento anterior à existência do próprio tributo, sendo exclusiva das pessoas políticas. Ao passo que a capacidade tributária ativa, refere-se às competências administrativas de cobrança, fiscalização e arrecadação, ou seja, à administração do tributo.

A capacidade tributária ativa é geralmente exercida pelos entes centralizados, investidos de personalidade de direito público, em consonância com o disposto no artigo 119 do CTN, o qual considera “sujeito ativo da obrigação tributária a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”. No entanto, nada impede a delegação pela pessoa política detentora da competência tributária a outro ente público distinto do ente centralizado.

O imposto de renda pertence à competência da União, previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal, e no artigo 43 do Código Tributário Nacional. A administração do imposto é feita pela Secretaria da Receita Federal, órgão específico, singular e subordinado ao Ministério da Fazenda.

Para Hugo de Brito Machado, “justifica-se que esse seja imposto de competência federal só porque assim pode ser utilizado como instrumento de redistribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões”.⁸ A esses efeitos denomina-se função extrafiscal.

⁷ BARROS, Paulo de Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 235.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 314/315.

1.3 Função do IR

Hugo de Brito Machado explica a necessidade do tributo:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue a 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 face de relevante interesse da coletividade, 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 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 meios de pagamento de que necessita para atingir seus fins.⁹

Com efeito, a tributação é o instrumento de que tem se valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a economia.

Ainda que o imposto de renda possua uma função predominantemente fiscal ou arrecadatória, isto é, foi instituído para obter somas de dinheiro para o Estado, possibilitando-o a levar adiante as diversas funções que lhe são atribuídas pela Constituição Federal e que constituem a razão última de sua existência, ele também se reveste de função extrafiscal, sendo empregado como instrumento para “promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país.” (artigo 151, inciso I, Constituição Federal). Assim, é a lição de Hugo de Brito Machado, para o qual o imposto de renda tem função extrafiscal altamente relevante:

O imposto de renda é um instrumento fundamental na redistribuição das riquezas, não apenas em razão de pessoas, como também de lugares. Presta-se, outrossim, como instrumento de grande valia para incrementar o desenvolvimento econômico regional e setorial, como se pode observar pela legislação geralmente conhecida como de “incentivos fiscais”, administrados pela Superintendência do Desenvolvimento do Nordeste (SUDENE), pela Superintendência do Desenvolvimento da Amazônia (SUDAM) e pela Superintendência do

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 26.

Desenvolvimento da Pesca (SUDEPE), entre outros organismos.¹⁰

Corroborava o mestre Roque Antônio Carrazza:

Realmente, embora exista para gerar as receitas de que a União necessita para atender às suas funções, o IR também (...) precisa ser utilizado para fomentar a defesa e a proteção da Ecologia e do meio ambiente, a proteção da saúde e da assistência pública, a superação das desigualdades sociais etc.¹¹

Portanto, além da função predominantemente arrecadatória, o imposto de renda serve para a promoção de uma igualação social (eliminação de desigualdade), o favorecimento dos desvalidos, a criação de empregos, o desenvolvimento econômico, a melhoria das condições de vida, a proteção do meio ambiente, entre outros. Esses são valores que mereceram especial atenção do constituinte, sendo metas que podem e devem ser promovidas por medidas extrafiscais.

1.4 Fato gerador do IR

A lei, ao instituir determinado tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão hipotética e abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar obrigação de pagar.

Rigorosamente, pode-se discernir essa previsão hipotética e abstrata (hipótese de incidência) da concretização no plano fático (fato gerador em concreto). A hipótese de incidência integra o antecedente ou pressuposto da norma tributária impositiva (fase de previsão legal). O fato gerador em concreto é a própria situação que, ocorrida, atrai a incidência da norma.

O prestigiado mestre Geraldo Ataliba, buscando cuidadoso rigor terminológico, propôs a adoção de *hipótese de incidência*, para denominar a descrição abstrata contida na lei, e *fato imponível*, para representar a ocorrência no

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 315.

¹¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. 3 ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. pp. 145.

mundo dos fenômenos físicos que satisfaz os pressupostos requeridos pela norma jurídica:

(...) sempre distinguimos esta duas coisa denominado “hipótese de incidência” ao conceito legal (descrição legal, hipotética, de um fato ou conjunto de circunstâncias de fato) e “fato imponible” ao fato efetivamente acontecido, num determinado tempo e lugar, configurando rigorosamente a hipótese de incidência.¹²

Paulo de Barros Carvalho critica o emprego dessas expressões, porquanto não há incidência se não houver um ser humano fazendo a subsunção e promovendo a implicação que o preceito normativo determina, e bem assim, tendo em conta que “imponible” liga-se a imposição, fenômeno que compreende apenas os impostos, não se estende, de modo próprio, às demais espécies tributárias. Assim, o autor utiliza as expressões *hipótese tributária*, para definir a previsão hipotética e abstrata, e *fato jurídico tributário*, correspondente ao fato gerador em concreto:

Em princípio, fato imponible seria aquela ocorrência que estivesse sujeita à imposição tributária, por isso imponible, quer dizer, passível de sofrer imposição. Não é, propriamente, o que se passa. Apenas surge o fato, constituído pela linguagem competente, e a incidência se dá, automaticamente e infalível, fazendo desbrochar a relação jurídica. Não existe o fato anteriormente à incidência, de tal modo que, enquanto imponible, não é ainda fato e, após a incidência, de modo concomitante com seu nascimento, já assumiu, na plenitude, os dos da juridicidade.¹³

Observa Ricardo Lobo Torres que “sem a prévia convenção o fato imponible pode ser tomado na acepção abstrata, o que não resolve o problema linguístico.”¹⁴ O ilustre autor após alertar sobre o problema terminológico e mostrar que igual problema ocorre em outros idiomas, acaba por adotar a expressão “fato gerador”.

Feitas essas considerações, esclarece-se que neste trabalho a expressão fato gerador não será empregada no sentido de “fato imponible” ou “fato jurídico tributário”, isto é, a concretização no plano fático da hipótese de incidência. O fato

¹² ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 50.

¹³ BARROS, Paulo de Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 235.

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 14 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 245.

gerador compreenderá apenas o seu aspecto abstrato, enquanto a previsão hipotética prevista pelo legislador para o nascimento da obrigação tributária.

Em relação ao imposto de renda, o legislador ordinário definiu o seu fato gerador como: “a aquisição de disponibilidade jurídica e econômica de renda ou de proventos de qualquer natureza”.

A disponibilidade econômica a que alude o artigo 43 do Código Tributário Nacional ocorre com o recebimento de renda e sua incorporação ao patrimônio, tendo o sujeito passivo a possibilidade de utilizar, dispor ou gozar dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica decorre da aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, isto é, o acréscimo patrimonial ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para seu recebimento, por exemplo, direitos de crédito.

O conceito de renda deve ser construído a partir do núcleo de significação previsto no artigo 153, inciso III, da Constituição Federal. Nesse passo, cabe lembrar a lição Roque Antônio Carrazza:

É noção cediça, unanimemente proclamada por pensadores da melhor suposição, que toda palavra (ou expressão) possui um ponto central, incontroverso, acerca de cuja significação as divergências são imponíveis. Era o que pretendia exprimir Jellinek quando prelecionava que um conceito tem limites, do contrário não seria um conceito. Inexistisse uma área de inquestionável certeza sobre o cabimento de um conceito e as palavras não passariam de ruídos, despido de qualquer conteúdo (Celso Antônio Bandeira de Mello). Portanto, todo conceito, ainda que vago e impreciso, é, por definição, uma noção finita, graças a que possui, necessariamente, um núcleo central incontestável.¹⁵

Na atual sistemática do ordenamento, o conceito de renda deve ser buscado dentro da Constituição, conforme afirma Humberto Ávila:

A reserva material constitucional é estabelecida diretamente nos casos em que a Constituição utiliza expressões como renda, rendimento, capital, faturamento ou salário, que já possuem sentido incorporado ou uso ordinário ou técnico de linguagem. A constituição atribui a essas expressões determinados conceitos de forma expressa ou implícita. Expressamente, nas hipóteses de a Constituição fazer referência a uma expressão que já tenha um conceito construído pela doutrina ou jurisprudência. Esse é o caso da palavra 'salário', conceituada, legal e doutrinariamente, como exprimindo a remuneração obtida pelo empregado numa relação de

¹⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 91.

subordinação com seu empregador. Implicitamente, na hipótese de a Constituição utilizar, no próprio ordenamento constitucional, expressões similares que permitem ao intérprete, mediante operações de aproximação e distanciamento conceituais, construir um conceito constitucional. Esse é o caso da palavra 'renda', cujo significado, ao ser confrontado como o de faturamento, de receita, de capital, de produto e de rendimento, só pode ser resultado patrimonial líquido auferido por uma fonte econômica em um período determinado de tempo. Nesse sentido, é lícito afirmar que a Constituição põe conceitos que não podem ser desprezados pelo legislador ordinário.¹⁶

Hugo de Brito Machado, ao comentar o artigo 43 do CTN, também enfatiza:

A nosso ver o conceito jurídico tributário de renda realmente há de ser buscado no Direito Positivo. Não pode, todavia, admitir que o legislador ordinário desfrute de inteira liberdade para considerar renda tudo quanto pretenda tratar como tal para fins tributários.

É que a Constituição Federal estabeleceu um sistema rígido de discriminação de competências tributárias, de sorte que o poder de tributar do estado brasileiro há de ser exercitado com observância dos preceitos constitucionais respectivos, e não maneira inteiramente livre.

Aliás, o simples fato de haver na Constituição vigente um dispositivo atribuindo à União competência para instituir e cobrar impostos sobre renda e proventos de qualquer natureza, é bastante para autorizar a conclusão de que o legislador não desfruta de inteira liberdade para definir o conteúdo dessa expressão. A não ser assim, ter-se-ia de ler a norma constitucional como se esta atribuísse competência à União para instituir e cobrar imposto de qualquer fato, a critério do legislador.¹⁷

Da análise do artigo 43 do Código tributário Nacional, verifica-se que ele está em sintonia com o preceito constitucional (regra-matriz).

Com efeito, para o CTN, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não abrangidos pela definição de renda, vale dizer, os demais acréscimos patrimoniais produzidos por qualquer causa eficiente que não seja o trabalho, o capital ou a combinação de ambos.

O detalhe referido está contido nas palavras “acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, isto é, não compreendidos na definição de renda,

¹⁶ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010. pp. 206/207.

¹⁷ NASCIMENTO, Carlos Valder do (cord.). **Comentário ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.1966)**. 4 ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999. p. 88.

e, portanto, não advindos do capital, trabalho ou combinação de ambos. Desse modo, constata-se que o fato gerador do imposto de renda necessariamente deve ser um acréscimo patrimonial no tempo de qualquer origem.

Sobre o conceito de renda, Hugo de Brito Machado ensina:

E se assim é perante o sistema tributário disciplinado na Constituição, o Código Tributário Nacional deixou essa questão fora de qualquer dúvida razoável, fixando, embora de modo bastante amplo, os conceitos de renda e de proventos. Não há *renda*, nem *provento*, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como *acréscimo*.¹⁸

No mesmo sentido, afirma Roque Antônio Carrazza:

(...) *renda e proventos de qualquer natureza são acréscimos patrimoniais* experimentados pelo contribuinte ao longo de um determinado período de tempo. Ou, caso preferirmos, são o *resultado positivo* de uma *subtração* que tem por *minuendo* os rendimentos brutos auferido pelo contribuinte entre dois marcos temporais, e por *subtraendo* o total das deduções e abatimento que a Constituição e as leis que com ela se afinam permitem fazer.¹⁹

Portanto, em que pese divergências doutrinárias quanto à conceituação do fato gerador do imposto de renda, um ponto é pacífico: a renda sempre será representada por um acréscimo no patrimônio da pessoa, sem o qual inexistirá o fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente, o pagamento do imposto.

1.5 Base de cálculo e alíquotas aplicáveis ao IR

A base de cálculo e a alíquota quantificam a obrigação tributária, isto é, uma vez ocorrido o fato gerador em concreto determinam a exata quantia de dinheiro a pagar a título de tributo.

Determina Geraldo Ataliba que a base de cálculo é a “perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, com a finalidade de fixar

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 317

¹⁹ CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. 3 ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40.

critério para a determinação, em cada obrigação tributária concreta, do *quantum debeat*.²⁰

Roque Antônio Carrazza pensa da mesma forma: “a base de cálculo carece de estar em perfeito ajuste com a hipótese de incidência, já que é ela que *confirma* a natureza jurídica da exação.”²¹

De fato, a base de cálculo deve estar em perfeita sintonia com a hipótese de incidência, sob pena de o tributo ser inexigível, uma vez que o eventual descompasso entre o fato gerador e o seu respectivo aspecto material ofende a regra-matriz constitucionalmente prevista para determinado tributo.

Em relação ao imposto de renda, a base de cálculo será a diferença positiva entre as somas de todos os rendimentos percebidos durante o ano-calendário (exceto os isentos, os não tributáveis, os tributáveis exclusivamente na fonte e os sujeitos à tributação definitiva) e das deduções legalmente previstas (despesas com saúde, educação, previdência social oficial e privada, livro caixa, pensão alimentícia e valor padrão por dependente).²²

1.5.1 Base de cálculo e alíquotas do IRPF

O imposto de renda da pessoa física (IRPF) só pode alcançar a renda líquida, consubstanciada na variação patrimonial positiva auferida pela contribuinte num determinado lapso de tempo (ano-calendário), isto é, o acréscimo patrimonial que concretamente se tornou dinheiro ou valor equivalente.

Assim, tendo em conta que o fato de gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial experimentado pelo contribuinte num lapso de tempo, a base de cálculo desse tributo deverá ser o montante de renda líquida efetivamente obtida.

A alíquota conjugada à base de cálculo permite que se chegue a quantia a pagar a título de tributo, formando com essa o elemento quantitativo do tributo.²³

²⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997. p. 97.

²¹ CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto Sobre a Renda (Perfil Constitucional e Temas Específicos)**. 3 ed., revista, ampliada e atualizada. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 76.

²² Conforme estabelece a regra do artigo 83 do RIR/99.

²³ CARRAZA, Roque Antônio. *Ibid.* p. 95.

No intuito de evitar o caráter confiscatório do tributo (artigo 150, inciso IV, da CF), as alíquotas do IRPF devem estar orientadas pelo critério da progressividade na forma da lei (artigo 153, § 2º, inciso I, da CF).

Desse modo, as alíquotas previstas para o imposto de renda da pessoa física são variáveis, aumentando conforme o montante de renda líquida efetivamente auferida pelo contribuinte.

Atualmente (ano-calendário de 2010), em razão da Medida Provisória 451/2008, a qual deu nova redação ao inciso IV do artigo 1º da Lei 11.482, de 31/05/2007, para o cálculo mensal do Imposto de Renda de Pessoa Física, há cinco alíquotas: (a) 0%, para quem tiver rendimentos mensais de até R\$ 1.499,15; (b) 7,5%, para quem obtiver rendimentos mensais entre R\$ 1.499,15 e R\$ 2.246,75; (c) 15%, para quem auferir rendimentos mensais entre R\$ 2.246,75 e R\$ 2.995,70; (d) 22,5%, para quem tiver rendimentos mensais entre R\$ 2.995,71 e R\$ 3.743,19; e (e) 27,5%, para quem obtiver rendimentos mensais acima de R\$ 3.473,19.

Do cotejo dessa graduação, depreende-se que o critério progressividade e o princípio da capacidade contributiva não são atendidos, eis que apenas cinco alíquotas, sobre valores pequenos e extremamente próximos entre si, não abarcam todo o universo de rendimentos mensais possíveis das pessoas físicas. Diante dessa circunstância, afirma Alexandre de Barros Castro:

As alíquotas progressivas presentes pela sistemática em vigor praticamente igualam as cotas das diferentes classes de contribuintes, contrariando o ideal preconizado pelo legislador constitucional de redistribuição de renda, e proporcionando, ao revés, ainda maior concentração de riqueza no país. Um modelo verdadeiramente injusto e inconstitucional, por burlar não só a universalidade e progressividade próprias do IR, mas também o princípio da capacidade contributiva.²⁴

1.5.2 Base de cálculo e alíquota do IRPJ

Tratando-se de pessoa jurídica, a base de cálculo do imposto de renda é o lucro (receitas menos custos e despesas) obtido durante o exercício financeiro (ou

²⁴ CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 158.

período apuração menor, desde que previsto em lei), revelado através da contabilidade da empresa.

A base de cálculo do IRPJ pode ser ser, conforme o critério da determinação, real, presumido ou arbitrado.

Na sistemática do lucro real o contribuinte efetivamente calcula seu lucro, abatendo do faturamento as despesas legalmente autorizadas.

De acordo com artigo 247 do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), lucro real é definido como lucro líquido do período de apuração ajustada pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pelo Regulamento.

No lucro presumido o sujeito passivo aplica um percentual sobre o valor de sua receita bruta, obtendo como resultado um montante que se presume ser seu lucro.

A sistemática do lucro arbitrado é aplicada quando não é possível o cálculo preciso do lucro real e o contribuinte não cumpre os requisitos para a tributação com base no lucro presumido.²⁵

A tributação com base no lucro arbitrado verifica-se, mormente, quando o sujeito passivo não cumpre regularmente sua obrigação acessória de escriturar livros fiscais. Não se trata de uma punição, mas de uma forma de se chegar a um valor razoável para servir de base de cálculo para o tributo (arbitramento). A base de cálculo do imposto, nessa hipótese, é determinada de acordo com diversos critérios previstos na legislação, sendo regra a aplicação de percentual sobre a receita bruta. Se desconhecida essa, são empregados outros parâmetros objetivos para o arbitramento do lucro.

A alíquota do IRPJ também deve atender o critério da progressividade, conseqüentemente, levar em conta a capacidade contributiva da empresa, no entanto, assim como no IRPF, ela desrespeita os preceitos constitucionais, tendo em conta que grandes empresas que obtêm lucros expressivos, suportam, em termos proporcionais, praticamente a mesma carga fiscal das menores, cujos ganhos são mais modestos.

De fato, a legislação pertinente fixou apenas uma alíquota para o IRPJ: 15% sobre o lucro experimentado no período da apuração. Ainda que, a partir de certo lucro auferido, a lei tenha fixado um adicional de 10%, no intuito de tornar a alíquota do IRPJ sempre crescente, à medida que empresa for exibindo ganhos

²⁵ O artigo 530 do RIR/99 estabelece as hipóteses de arbitramento.

mais expressivos²⁶, uma única alíquota não imprime ao tributo o devido caráter progressivo.

1.6 Contribuinte

A definição dos contribuintes do imposto de renda encontra-se no artigo 45 do Código tributário Nacional:

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.

Depreende-se do citado artigo que o contribuinte do imposto de renda é uma pessoa física ou jurídica que realizado o fato gerador do tributo, ou seja, realiza a hipótese de incidência descrita no artigo 43 do CTN – a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, representada por um acréscimo patrimonial.

1.7 Lançamento

De acordo com o Código Tributário Nacional, a função do lançamento é constituir o crédito tributário.

Para consecução desse objetivo, a Administração não pratica somente um ato de lançamento, mas uma série de atos administrativos tendentes a um fim, justamente, o da constituição do crédito tributário. A esta série de atos, conexos e

²⁶ A pessoa jurídica, seja comercial ou civil o seu objeto, pagará o imposto à alíquota de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real, apurado de conformidade com o Regulamento. A parcela do lucro real que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento).

consequentes, os publicistas dão o nome de procedimento.

Com o rigor metodológico, portanto, deve-se aludir ao procedimento de lançamento sempre que se quiser referir à série de atos praticados pela administração para aquisição do tributo. Sensível a esse discernimento, o artigo 142 do CTN assim dispõe:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Deflui-se do dispositivo transcrito que administração utiliza-se do procedimento do lançamento para constituir o crédito tributário e, para alcançar esse resultado, ela verifica a ocorrência do fato gerador, determina a matéria tributável, calcula o montante devido a título de tributo, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, aplica a pena cabível.

Embora a iniciativa do lançamento seja prerrogativa privativa da administração, em certos casos, o contribuinte deflagra os primeiros atos necessários à constituição do crédito tributário.

Previsto no artigo 150 do CTN, o lançamento por homologação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa que se limita a tomar conhecimento daquela iniciativa.

Esse tipo de modalidade de lançamento convém como política fiscal aos impostos que tenham por base tributária a circulação de riquezas, abrangendo, portanto, a quase totalidade dos impostos previstos no Sistema Tributário Nacional.

Há grande discussão sobre a modalidade a que está sujeito o imposto de renda, uma vez que a mais famosa declaração tributária existente no Direito Tributário brasileiro é a declaração do imposto de renda (principalmente a das pessoas físicas). O fato fez com que muitos autores, apressadamente, afirmassem que tributo seria lançado por declaração.

Na sistemática de lançamento do IR, contudo, a formulação da declaração pelo sujeito passivo é mera obrigação acessória que auxilia no cálculo, pelo próprio sujeito passivo, do tributo porventura devido. Caso haja imposto a pagar, o próprio declarante deve antecipar o pagamento sem prévio exame da

autoridade administrativa, tudo em perfeita subsunção com a regra prevista no artigo 150 do Código Tributário Nacional.

Portanto, o imposto de renda é tributo sujeito ao lançamento por homologação, procedimento em que o contribuinte antecipa o pagamento do tributo, e a autoridade tributária, posteriormente, o homologa. Se verificada a falta ou insuficiência de pagamento de acordo com o fato gerador ocorrido, o crédito correspondente dever ser constituído de ofício, respeitado o prazo decadencial de cinco anos (artigo 174 do CTN).

2. INDENIZAÇÕES

2.1 Dano

Surge o dano quando a conduta do agente é antijurídica, ou seja, o agente realiza a previsão normativa de uma conduta proibitiva ou não realiza determinada conduta obrigatória.

Ensina Fernando Noronha que dano é:

(...) o prejuízo, de natureza individual ou coletiva, econômico ou não econômico, resultante de ato ou fato antijurídico que viole qualquer valor inerente à pessoa humana, ou atinja coisa do mundo externo que seja juridicamente tutelada.²⁷

Portanto, o dano possui sentido econômico de diminuição ocorrida ao patrimônio de alguém, por ato ou fato estranho à sua vontade, equivalente à perda ou ao prejuízo.

Impende sinalar que a responsabilidade civil existirá, tão somente, na presença do dano. Por isso, afirma Rui Stoco: “o dano é um dos elementos fundamentais e irretiráveis da responsabilidade, ou seja, elemento essencial à configuração da responsabilidade civil.”²⁸

Ou conforme afirma Cavaliere Filho: “não haveria que se falar em indenização, nem em ressarcimento, se não houvesse o dano. Pode haver responsabilidade sem culpa, mas não pode haver responsabilidade sem dano”.²⁹

Tendo em conta as consequências do dano ele pode ser visto sob dois ângulos: patrimonial e extrapatrimonial.³⁰

²⁷ NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil: volume 1.** 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2007. p. 473.

²⁸ STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil: doutrina e jurisprudência.** 8 ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 1393.

²⁹ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil.** 8 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 70.

³⁰ “Só a designação “extrapatrimonial” deixa claro que unicamente terá esta natureza o dano sem reflexos no patrimônio do lesado, e isso independentemente de se saber qual foi a origem desse dano (...). Nem sempre o dano extrapatrimonial terá a natureza moral: a “palavra” moral tem carregado conteúdo ético (no principal sentido que os dicionários apontam para esta palavra, de regras de conduta a seguir para fazer o bem evitar o mal, mesmo que os mais puristas da língua afirmem que este é âmbito da ética, palavra de origem grega, enquanto “moral” vem de *mores*, que significa costumes na língua italiana) e o dano extrapatrimonial não tem necessariamente

Observa Cavalieri Filho que “o dano patrimonial, como o próprio nome diz, também chamado de dano material, atinge bens integrantes do patrimônio da vítima, entendendo-se como tal o conjunto de relações jurídicas de uma pessoa apreciáveis monetariamente.”³¹

Conforme a lição de Francisco Amaral, patrimonial é o dano que pode ser apreciado monetariamente.³² O autor admite duas subespécies dessa modalidade: o dano emergente (efetiva diminuição do patrimônio) e o lucro cessante (o que se deixou de ganhar).

Por sua vez, o dado extrapatrimonial é aquele voltado para situações em que se destaca um sentimento interno de perda, de caráter personalíssimo, só passível de avaliação pela vítima. Assim, em virtude desse atributo, o dano moral é dotado de expressão própria, prescindindo de qualquer elemento externo para sua caracterização. A efetivação e a intensidade da sua repercussão econômica determinaram o *quantum* a título de compensação.

Salienta Rui Stoco que “a vítima da ofensa deve ter por objetivo único a busca de uma compensação para um sentimento ruim e não o de obter vantagem, nem de receber valor que jamais conseguiria com a força do seu próprio trabalho.”³³

2.2 Conceito de indenização

A indenização é a reparação, em dinheiro ou bem cujo valor possa ser expresso em moeda, por dano material ou extrapatrimonial sofrido. Será sempre devida àquele que teve seu direito subjetivo patrimonial ou extrapatrimonial atingido, objetivando compensar a perda material ou amenizar a ofensa a valores espirituais ou afetivos.

Os artigos 186, 187 e 927, *caput*, todos do Código Civil, estabelecem o fundamento legal para a reparação de danos, os quais preceituam:

esse conteúdo. In: NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações: fundamentos do direito das obrigações: introdução à responsabilidade civil: volume 1**. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2007. p. 567.

³¹ CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 71.

³² AMARAL, Francisco. **Direito Civil: introdução**. 5. ed. rev, aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

³³ STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil: doutrina e jurisprudência**. 8 ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011. p. 1398.

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.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Depreende-se desses dispositivos que a reparação por dano patrimonial ou extrapatrimonial traz em seu bojo a obrigação fundada na sanção do ato ilícito, praticada contra direito resguardado.

O direito à indenização por danos patrimoniais sempre foi pacificamente aceito, até mesmo pela facilidade de se estipular a sua reparação. Essencial era recompor o patrimônio tal como ele era antes do dano. O mesmo não ocorria com os danos extrapatrimoniais. Por sua natureza subjetiva, eram tidos como irreparáveis por indenização, já que não se paga a dor, os sentimentos, os sofrimentos. Contudo, o que se pretende com o pagamento de indenização por danos extrapatrimoniais não é o pagamento pelo sofrimento, mas apenas aliviar os males que afligem o sofredor.

Assim, danos de natureza patrimonial devem ser reparados através do pagamento de indenização que irá ressarcir a perda patrimonial como também punir aquele que acarretou o dano. Do mesmo modo, a indenização por dano extrapatrimonial deve ser fixada visando aliviar o sofrimento do lesado.

3 INTRIBUTABILIDADES POR VIA DE IR DAS INDENIZAÇÕES RECEBIDAS

3.1 Programa de demissão voluntária

As verbas recebidas pela rescisão do contrato de trabalho, provenientes do incentivo ao programa de demissão voluntária, não se enquadram no conceito de renda ou proventos descritos no artigo 43, incisos I e II do CTN, isto é, não constituem acréscimo patrimonial, apresentam, tão somente, caráter indenizatório, conforme se depreende da Súmula 215 do STJ: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda”³⁴, e bem assim da Súmula 54 do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: “Os valores recebidos a título de incentivo à demissão voluntária não se sujeitam à incidência do imposto de renda.”³⁵

A vantagem oferecida como incentivo à demissão não passa de uma indenização ao trabalhador que concorda em rescindir o seu contrato de trabalho ou exonerar-se, não ficando, por isso, sujeito à incidência do imposto.

Na rescisão contratual incentivada, mesmo que haja o consentimento do empregado, a empresa objetiva diminuir a despesa com a folha de pagamento de seu pessoal, providência que, em geral, executaria com ou sem o assentimento dos trabalhadores.

No programa de incentivo à dissolução do pacto laboral, o pagamento que se faz ao operário dispensado (pela via do incentivo) tem a natureza de ressarcimento e de compensação pela perda do emprego. Assim, o *quantum* recebido tem feição ressarcitória, constituindo, de fato, mera indenização, não sujeita à incidência do tributo.

Acerca do tema, destaca-se os seguintes precedentes jurisprudenciais do STJ e do TRF da 4ª Região:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ADESÃO DE EMPREGADO (INICIATIVA PRIVADA) À PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - PDV. NÃO INCIDÊNCIA. LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. INOCORRÊNCIA. MONTANTE PAGO PARA

³⁴ STJ, Primeira Seção, DJ 04/12/1998.

³⁵ TRF4, Segunda Seção, DJ 22/04/1998.

GARANTIR O MÍNIMO EXISTENCIAL DO ADERENTE. A VERBA INDENIZATÓRIA DECORRENTE DO PDV NÃO TEM NATUREZA JURÍDICA DE RENDA. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 153, III, § 2º, I, E 145, § 1º, DA CF/88, C/C ARTIGO 43, DO CTN. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. ACÓRDÃO REGIONAL QUE PUGNA PELA EXISTÊNCIA DE ADESÃO A PDV. JULGAMENTO, PELA PRIMEIRA SEÇÃO, DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 1.112.745/SP).

1. O imposto de renda não incide sobre o montante decorrente da adesão de empregado de iniciativa privada a programa de demissão voluntária - PDV, uma vez não configurada hipótese de incidência do tributo (Precedente da Primeira Seção submetido ao rito do artigo 543-C, do CPC: REsp 1.112.745/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 23.09.2009, DJe 01.10.2009).

2. O imposto de renda, em sua configuração constitucional, incide sobre renda e proventos de qualquer natureza (artigo 153, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988).

3. O Código Tributário Nacional, em seu artigo 43, dispõe que:"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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)"

4. A Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988, alterou a legislação do imposto de renda, elencando, em seu artigo 6º, os rendimentos, percebidos por pessoas físicas, isentos do imposto de renda, entre os quais se inseriu a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (inciso V).

5. Por seu turno, o Decreto 3.000, de 26 de março de 1999, que regulamentou a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do imposto de renda, no capítulo atinente aos Rendimentos Isentos ou Não Tributáveis, determinou que:

"Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

Indenização por Desligamento Voluntário de Servidores Públicos Civis XIX - o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a

programas de desligamento voluntário (Lei nº 9.468, de 10 de julho de 1997, art. 14); Indenização por Rescisão de Contrato de Trabalho e FGTS XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso V, e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28);

(...)

§ 9o O disposto no inciso XIX é extensivo às verbas indenizatórias, pagas por pessoas jurídicas, referentes a programas de demissão voluntária."

6. A Lei 9.468, de 10 de julho de 1997 (na qual foi convertida a Medida Provisória 1.530-7/97), instituiu, no âmbito do Poder Executivo Federal, o Programa de Desligamento Voluntário - PDV, do servidor público civil, com o objetivo de possibilitar melhor alocação dos recursos humanos, propiciar a modernização da Administração e auxiliar no equilíbrio das contas públicas (artigo 1º).

7. O artigo 14, da Lei 9.468/97, determinou que: "Para fins de incidência do imposto de renda na fonte e na declaração de rendimentos, serão considerados como indenizações isentas os pagamentos efetuados por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário.

8. Apesar da atecnia legal que enumerou, como isentos, valores que não se enquadram na regra matriz constitucional do imposto de renda (hipóteses de "não incidência"), é certo que a Súmula 215/STJ, referindo-se a empregado da iniciativa privada, cristalizou o entendimento de que: "A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda".

9. É que os Programas de Demissão Voluntária - PDV consubstanciam uma oferta pública para a realização de um negócio jurídico, qual seja, a rescisão ou distrato do contrato de trabalho no caso das relações regidas pela CLT, ou a exoneração, no caso dos servidores estatutários. O núcleo das condutas jurídicas relevantes aponta para a existência de um acordo de vontades para pôr fim à relação empregatícia, razão pela qual inexistem margem para o exercício de liberalidades por parte do empregador.

10. A verba paga a título de adesão ao PDV tem natureza jurídica de indenização, porque se destina à manutenção do mínimo vital do empregado, que terá de aderir ao sistema de seguridade social.

11. A natureza jurídica do PDV é assim descortinada pela doutrina: "De salário não se trata, pois, muito embora corresponda à importância fornecida diretamente ao trabalhador pelo empregador em decorrência do contrato de trabalho, referido valor não é pago de forma continuada (habitual), nem em função da contraprestação do trabalho, ou da disponibilidade do trabalhador ou das interrupções contratuais, não se enquadra, portanto, na definição doutrinária de salário. Poder-se-ia imaginar, então, trata-se de um tipo especial de

salário, tal como o prêmio ou a gratificação. Prêmio é o pagamento feito para agraciar o empregado por este ter implementado certas condições anteriormente estabelecidas, ou seja, depende de o empregado pessoalmente esforçar-se para atingir determinadas metas pré-fixadas. O prêmio só terá natureza jurídica de salário quando for habitual, o que não ocorre na hipótese do valor pago a título de PDV. A gratificação, por seu turno, depende da vontade do empregador (e não do esforço do trabalhador) e é paga com o intuito de demonstrar o reconhecimento daquele para o trabalho do empregado, se não for ajustada e não houver habitualidade no pagamento, a gratificação não será considerada verba salarial. Como se vê, já que não se trata de salário ante a ausência de habitualidade, trata-se, necessariamente, de verdadeira verba indenizatória, paga em uma única ocasião, com o objetivo de recompor o patrimônio do trabalhador os prejuízos que este terá em razão da perda do emprego. (Minharro, Erotilde, in "Plano de Demissão Voluntária", Revista LTr., vol. 67, nº 11, novembro 2003, São Paulo: LTr, 2003)

12. O imposto sobre a renda incide sobre o produto da atividade de auferir renda ou proventos de qualquer natureza, que constitua riqueza nova agregada ao patrimônio do contribuinte e deve se pautar pelos princípios da progressividade, generalidade, universalidade e capacidade contributiva, nos termos do artigos 153, III, § 2º, I, e 145, § 1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Sob o viés da matriz constitucional, foi recepcionado o conceito do artigo 43, do CTN, de renda e proventos, que contém em si uma conotação de contraprestação pela atividade exercida pelo contribuinte.

13. O conceito doutrinário de renda tributável é, assim, cediço: "Estamos notando, assim, que para o Direito, os conceitos de renda e proventos não coincidem com os da Economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial passível de sofrer a tributação em pauta. Nas hostes jurídicas tais conceitos tem uma extensão bem mais restrita: acréscimo patrimonial, experimentado durante certo lapso de tempo, que só pode ser levado à tributação quando atende aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não confiscatoriedade – e, portanto, prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando 'o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos' valores supremos que levaram os representantes do Povo Brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte, a inscrevê-los já no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil. (...)

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

Realmente, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza precisam levar em conta, dentre outros princípios, o da capacidade

contributiva do sujeito passivo tributário. (...) Porque o princípio da capacidade contributiva informa a tributação por via de impostos (art. 145, § 1º da CF).

Nesse sentido a lição escoreita de Antonia Agulló Agüero: 'Uma definição fiscal de renda há de ser apta a medir a capacidade contributiva e esta característica é precisamente o que a diferencia de outras definições que, como a contábil ou a estritamente econômica, perseguem fins tais como a comparação entre os resultados de vários exercícios econômicos ou o cômputo de valor agregado num processo de produção. (...)

Mesmo cientes disto, observamos, de bom grado, que o próprio Código Tributário Nacional, desde que interpretado de modo adequado, não ultrapassou os limites constitucionais." (Carrazza, Roque Antônio, in "Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)", São Paulo: Malheiros, 2005, p. 48, 52/53 e 55).

14. A indenização pactuada no PDV diverge do conceito de renda e proventos, por representar reconstituição do patrimônio do empregado, para que este possa se manter sem emprego, até que consiga recolocação no mercado de trabalho.

15. Deveras, tributar a verba paga por adesão ao PDV representa avançar sobre o mínimo vital garantido ao trabalhador desempregado, situação que fere o princípio da capacidade contributiva.

16. A doutrina da capacidade contributiva, sob esse espeque, destaca: "O conceito de renda, a nosso ver, é simultaneamente jurídico e econômico. A disponibilidade é jurídico-econômica por significar disponibilidade para o consumo, que se corporifica após a reserva do mínimo existencial, que é indisponível para o consumo e para a tributação." (Torres, Ricardo Lobo, in "Aspectos Constitucionais do Fato Gerador do Imposto de Renda", publicado no livro "Dimensão Jurídica do Tributo: Homenagem ao Professor Dejalma de Campos", São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 585)

17. In casu, tanto a sentença quanto o acórdão regional consignaram que os autos retratam hipótese de adesão a programa de demissão voluntária - PDV.

18. Embargos de divergência providos.³⁶

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA. PDV. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

1. As verbas recebidas em razão de adesão aos programas ou planos de demissão voluntária (PDV) ou incentivada (PDI) e aposentaria voluntária (PAV) ou incentivada (PAI) têm natureza indenizatória e não estão sujeitas à incidência do imposto de renda.

2. O intuito dos referidos programas ou planos é incentivar o trabalhador ou servidor a se afastar da empresa ou cargo público, mediante indenização

3. Condenada a União ao pagamento dos honorários advocatícios devem ser fixados em 10% sobre o valor da condenação, a teor do disposto no art. 20, § 4º, e 21, parágrafo único, do CPC.³⁷

³⁶ STJ, EREsp 1057912/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 26/04/2011.

³⁷ TRF4, APELREEX 0672-75.2009.404.7200, Rel. Des. Federal LUCIANE AMARAL CORRÊA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. FÉRIAS. VERBA DE INCENTIVO À ADESÃO À PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA. CARÁTER INDENIZATÓRIO. NÃO INCIDÊNCIA. VERBA RECEBIDA A TÍTULO DE "COMPROMISSO DE NÃO-CONCORRÊNCIA".

1. O imposto de renda pessoa física somente incide sobre rendimentos ou proventos, ou seja, sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que não tenha natureza indenizatória.
2. As férias não gozadas convertidas em pecúnia e a verba de incentivo à adesão a programa de demissão voluntária possuem natureza indenizatória, pelo que não incide o imposto de renda.
3. A verba recebida a título de "compromisso de não-concorrência" visa a indenizar o empregado pelo compromisso de não atuar na mesma área por determinado período.
4. Honorários fixados em 10% sobre o valor da condenação, de acordo com o entendimento desta Turma e nos termos do art. 20, § 3º e § 4º, do CPC.³⁸

3.2 Férias e licença-prêmio não gozadas

No ramo trabalhista, as parcelas decorrentes da relação de emprego possuem natureza salarial, consubstanciando, assim, acréscimo patrimonial (renda), podendo a princípio ser tributadas por via de imposto de renda. Todavia, concernente às férias pagas após a extinção do contrato de trabalho, dois são os aspectos em questão: salarial ou indenizatório. Possuíram natureza salarial as férias proporcionais³⁹ e vencidas⁴⁰, porquanto, antes de expirar o período concessivo, ao empregador caberá definir qual o momento mais adequado para concedê-las. Essa liberalidade, criada pelo legislador, decorre do poder de direção inerente ao empregador, pois a este caberá assumir os riscos de eventual fracasso empresarial.

MÜNCH, Segunda Turma, D.E. 28/07/2010,

³⁸ TRF4, APELREEX 0005406-87.2009.404.7000, Rel. Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Primeira Turma, D.E. 11/05/2010.

³⁹ "Quando o obreiro tem menos de um ano de casa e não é despedido por justa causa, tem direito a férias proporcionais". *In*: MARTINS, Sergio Martins Pinto. Direito do trabalho. 22. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 562.

⁴⁰ "Férias vencidas são as que se referem a período aquisitivo já completado e que não foram ainda concedidas ao empregado. Portanto, são as férias cujo direito o empregado adquiriu porque completou doze meses de trabalho na empresa, mas que não gozou, porque o empregador, dispondo dos 12 meses seguintes para concedê-las, não as concedeu até a data da cessação do contrato de trabalho". *In*: NASCIMENTO. Amauri Mascaro. Curso de direito do trabalho. 21. ed. rev e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 937.

Assim, a partir do primeiro mês subsequente ao período concessivo nasce ao empregador a obrigatoriedade de liberar imediatamente o empregado ao gozo de férias, sob pena de ter que indenizá-lo pelos prejuízos daí decorrentes, circunstâncias em que não há incidência do fato gerador do IRPF, pois não se trata de pagamento proveniente do salário (renda) e sim indenização sob o nome de férias em dobro⁴¹.

Com efeito, toda vez que o trabalhador/servidor não goza de um benefício que lhe é assegurado por lei, seja por mera liberalidade, seja no atendimento do interesse do serviço ou da Administração, recebendo o valor correspondente em pecúnia, não há que se falar em acréscimo patrimonial previsto artigo 43 do Código Tributário Nacional.

O que se configura, rigorosamente, é o pagamento de uma indenização, decorrente da prestação adicional cumprida pelo particular em benefício do empregador/Administração e que não lhe é adequadamente remunerada pelos vencimentos, que não estipulam parcela para o pagamento de tal prestação adicional de serviço.

Em qualquer das situações mencionadas, o indivíduo não gozou, em tempo próprio, de um direito que adquiriu, contribuindo, com a prestação de trabalho em caráter adicional à prevista no regime jurídico de regência da relação contratual a que submetido, para o bom desempenho do serviço.

A matéria encontra-se sumulada pelo Superior Tribunal de Justiça nos seguintes termos: “Súmula 136. O pagamento de licença - prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito ao Imposto de Renda.”⁴² e “Súmula 125. O pagamento de férias não gozada por necessidade do serviço não está sujeito ao imposto de renda.”⁴³

⁴¹ “O empregador tem o prazo de doze meses, a partir do término de cada período aquisitivo, para conceder as respectivas férias ao empregado (art. 134). Se não as defere de forma a que o período de gozo flua no mencionado prazo, terá de pagar em dobro a correspondente remuneração (art. 137). O inadimplemento da obrigação patronal gera o direito do empregado. Por isso, verificada a cessação do contrato de trabalho pós o decurso do prazo dentro do qual as férias deveriam ter sido usufruídas, o empregado fará jus ao recebimento de dobro da remuneração correspondente aos dias de repouso anual cujo direito adquirira (art. 146). E pouco importa a causa da cessação, portanto se trata de direito adquirido”. In: SÜSSEKIND, Arnaldo. Instituições de direito do trabalho. Volume II. 13 ed. São Paulo: Ltr, 1993. p. 807/808.

⁴² Primeira Seção, DJ 16/05/1995.

⁴³ Primeira Seção, DJ 15/12/1994.

3.3 Auxílio condução

O auxílio condução é parcela meramente indenizatória, destinada ao ressarcimento de gastos efetuados por particular no desempenho das atribuições de cargo público. Desse modo, não configura acréscimo patrimonial, ou seja, não há incidência o fato gerador do imposto de renda previsto no artigo 43 do Código Tributário Nacional sobre essa parcela.

O Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento nesse sentido:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUXÍLIO-CONDUÇÃO. VERBA RECEBIDA POR OFICIAL DE JUSTIÇA DO PODER JUDICIÁRIO DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. NATUREZA INDENIZATÓRIA.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido de que o "auxílio-condução" recebido por oficiais de justiça possui caráter indenizatório, porquanto visa recompor as perdas experimentadas pela categoria pelo uso de veículo próprio no exercício de suas atribuições profissionais.

2. Recurso especial a que se nega provimento.⁴⁴

PROCESSUAL CIVIL. PREQUESTIONAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. SÚMULA 7/STJ. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUXÍLIO-CONDUÇÃO. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR).

(...)

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

5. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material)

ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos in natura, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro.

6. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se

⁴⁴ STJ, REsp 825845/RS, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS (Juiz Convocado do TRF 1ª REGIÃO), Segunda Turma, DJe 02/05/2008.

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

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

8. Precedentes: REsp 782.646/PR, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 05/12/2005; AgRg no Ag 672.779/SP, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 26/09/2005; REsp 671.583/SE, 1ª Turma, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 21/11/2005; e REsp 706.817/RJ, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 28/11/2005.

9. No caso, os valores recebidos a título de "auxílio-condução", consoante assentado pelo acórdão recorrido, possuem natureza indenizatória e não representam acréscimo patrimonial, não restando configurado o fato gerador de imposto de renda (REsp 507.945/SC; REsp 501.173/SC; AgRg no REsp 610.662/RS; REsp 491.320/SC).

10. Recurso especial a que se nega provimento.⁴⁵

Portanto, a restituição pela utilização de veículo particular, por ter natureza indenizatória, não deve sofrer a incidência do imposto de renda sobre pessoa física.

3.4 Auxílio creche

O auxílio-creche é um benefício, pago mensalmente em dinheiro, para ressarcimento de despesas do empregado atinentes à creche ou à assistência pré-escolar.

Conforme o artigo 55, inciso XV, do Decreto nº 3000/1999, na seção que trata de outros rendimentos, a verba recebida a título de auxílio-creche é rendimento tributável, estando sujeita a incidência do imposto de renda.

Contudo, o auxílio-creche é valor pago que constitui verba indenizatória e

⁴⁵ STJ, REsp 731883/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 03/04/2006.

não remuneratória, porquanto serve para indenizar o trabalhador por ter sido privado do direito previsto no artigo 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho.

Com efeito, essa verba constitui um direito que deve ser ressarcido quando a assistência não for prestada de forma direta pelo empregador, ou seja, o auxílio-creche não remunera o empregado, mas o indeniza em razão de ter sido privado de um direito e ter sido forçado a pagar alguém para que cuide de seu filho durante o horário de trabalho, se os valores recebidos a este título fossem utilizados como base de cálculo do imposto de renda o seu destinatário sofreria um prejuízo mensal.

Conforme se pode observar, o recebimento em espécie deste direito, apenas substitui o que o empregado deveria receber em serventia, na medida em que se trata de mera restituição de despesa material. Em outras palavras, possui um fim legítimo e dirigido para garantia de um direito.

Assim, apresenta-se evidente diante dessas considerações que o auxílio-creche não configura acréscimo patrimonial. Pelo contrário, representa parcela indenizatória não tributável por meio do imposto de renda.

Nesse sentido, vêm decidindo o Superior Tribunal de Justiça e o Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. AUXÍLIO-CRECHE. NÃO-INCIDÊNCIA. VERBA INDENIZATÓRIA.

1. A verba decorrente do recebimento de auxílio-creche, por possuir natureza indenizatória, não é passível de incidência de imposto de renda.
2. Recurso especial improvido.⁴⁶

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA QÜINQUÊNAL. "AUXÍLIO-CRECHE E AUXÍLIO-BABÁ". "AUXÍLIO COMBUSTÍVEL". NATUREZA INDENIZATÓRIA. "AJUDA DE CUSTO SUPERVISOR DE CONTAS". VERBA ALEATÓRIA. AUSÊNCIA DE NATUREZA SALARIAL. (...)

3. O "auxílio-creche" e o "auxílio-babá" não remuneram o trabalhador, mas o indenizam por ter sido privado de um direito previsto no art. 389, § 1º, da Consolidação das Leis do Trabalho, vendo-se, por conseguinte, forçado a pagar alguém para que vele por seu filho no horário do trabalho. Assim, como não integra o salário-de-contribuição, não há incidência da contribuição

⁴⁶ STJ, REsp 635506/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Segunda Turma, DJ 06/03/2007.

previdenciária. (...)

5. Recurso especial parcialmente conhecido e improvido.⁴⁷

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PRESCRIÇÃO. FÉRIAS. ABONO DE FÉRIAS. AUXÍLIO-CRECHE. AUXÍLIO-BABÁ. DESPESAS COM VEÍCULO PRÓPRIO E PERÍCIA MÉDICA. NATUREZA JURIDICA.

1. Ajuizada a ação em 09-03-2006, incidem as disposições da LC nº 118/2005.

2. A indenização recebida a título de férias indenizadas e o abono respectivo não está sujeita ao imposto de renda.

3. Os valores reembolsados ao empregado, em virtude de gastos efetuados com a utilização de veículo próprio, perícia médica, auxílio-creche e auxílio-babá não devem ser tributados pelo imposto de renda, pois a sua percepção visa, apenas, a reposição de despesas feitas pelo empregado, que estariam a cargo da empregadora, revestindo-se de natureza indenizatória.

4. Remessa oficial parcialmente provida.⁴⁸

IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. INCIDÊNCIA SOBRE RENDIMENTOS DE SERVIDOR ESTADUAL OU MUNICIPAL. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. AUXÍLIO-CRECHE.

A competência tributária para instituir o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza é exclusiva da União, e é indelegável, sendo o Estado ou o Município mero arrecadador, por determinação legal, do tributo incidente sobre rendimentos dos servidores estaduais ou municipais. Em decorrência, a competência para a ação de repetição de indébito é da Justiça Federal.

O Estado arrecadador é litisconsorte passivo necessário.

O imposto de renda não incide sobre pagamentos que detenham natureza indenizatória, pois não representam acréscimo patrimonial.

O auxílio-creche possui natureza indenizatória, pelo que não incide o imposto de renda.⁴⁹

3.6 Juros moratórios

Os juros de mora que podem ser legais ou convencionais, incidem quando há um atraso no cumprimento da obrigação. Desse modo, possuem caráter

⁴⁷ STJ, REsp 489955/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, Segunda Turma, DJ 13/06/2005.

⁴⁸ TRF4, APELREEX 2006.70.00.006701-9, Rel. Des. Federal SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, Segunda Turma, D.E. 05/11/2010.

⁴⁹ TRF4, AC 2007.71.00.045630-4, Rel. Des. Federal MARIA DE FÁTIMA FREITAS LABARRÈRE, Primeira Turma, D.E. 06/10/2009.

sancionatório, em decorrência da mora no cumprimento de uma obrigação de pagar, na satisfação de uma dívida. São considerados como perdas e danos das dívidas em dinheiro, já que se tratam de uma pena imposta pelo cumprimento da obrigação a destempo (artigo 404 do Código Civil). Nos termos do artigo 395 do Código Civil “responde o devedor pelos prejuízos a que sua mora der causa, mais juros, atualização dos valores monetários segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, e honorários de advogado.”

No Direito Tributário, da mesma forma, os juros moratórios são utilizados para indenizar o atraso. Dispõe o artigo 161 do Código Tributário Nacional:

O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação das quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

Os juros moratórios são distintos dos compensatórios, tendo em conta que estes incidem quando há um dano, ao passo que aqueles são consequência do inadimplemento, independente de seus reflexos. Por ser presumida em lei a ocorrência da lesão no atraso da obrigação, são devidos ainda que não exista alegação de prejuízo ou requerimento expresso, nas dívidas em dinheiro e nas prestações de outra natureza que tiverem valor pecuniário atribuído judicialmente (artigo 407 do Código Civil). Nos termos da Súmula 254 do STF, “incluem-se os juros moratórios na liquidação, embora omissa o pedido inicial ou a condenação”.

Quando ajustados contratualmente, os juros moratórios não podem ultrapassar a taxa que estiver em vigor para a mora do pagamento de imposto devido à Fazenda Nacional, devendo esse parâmetro ser igualmente observado em sua imposição legal (artigo 406 do Código Civil). Existe controvérsia sobre essa taxa: por um lado, entende-se que é aplicável o artigo 161, § 1º, do CTN (se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são cálculos à taxa de 1% ao mês); por outro, sustenta-se o emprego da taxa referencial do SELIC (Sistema Nacional de Liquidação de Custódia), prevista no artigo 13 da Lei 9.065/1995, com o índice incidente sobre a mora do pagamento de tributos devidos à Fazenda Nacional a partir de 01/04/1995.

O Enunciado 20 da I Jornada de Direito Civil da Justiça Federal dispõe:

Art. 406. A taxa de juros moratórios a que se refere o art. 406 é a do

artigo 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, ou seja, um por cento ao mês. A utilização da taxa Selic como índice de apuração dos juros legais não é juridicamente segura, porque impede o prévio conhecimento dos juros; não é operacional, porque seu uso será inviável sempre que se calcularem somente juros ou somente correção monetária; é incompatível com a regra do artigo 591 do novo Código Civil, que permite apenas a capitalização anual dos juros, e pode ser incompatível com o art. 192, § 3º, da Constituição Federal, se resultarem em juros reais superiores a doze por cento ao ano.

O termo inicial dos juros de mora é variável: na responsabilidade contratual, em regra coincide com a citação (artigo 405 do Código Civil); conforme Súmula 163 do STF “salvo contra a Fazenda Pública, sendo a obrigação ilíquida, contam-se os juros moratórios desde a citação inicial para a ação”. De outro lado, na responsabilidade extracontratual são cominados desde a data do fato (art. 398 do Código Civil); nos termos da Súmula 54 do STJ “os juros moratórios fluem a partir do evento danoso, em caso de responsabilidade extracontratual”.

Concernente à incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial, estabelecem os artigos 43, § 3º, e artigo 55, ambos do Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda), que o imposto sobre a renda incide sobre os juros de mora decorrentes de sentença, de atraso de pagamento de salário, ordenado, vencimento, subsídio, vantagens, férias, gratificações (entre outras rendas decorrentes do trabalho previsto no artigo 43), desde que estão não correspondam a rendimentos isentos ou não tributáveis.

Do mesmo modo, o artigo 22, parágrafo único, da Lei 4.506/1964, ao delimitar os *royalties*, dispõe que “os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso do pagamento dos “royalties” acompanharão a classificação destes.” Logo, havendo, por exemplo, atraso no pagamento de valores deviso pela exploração de direitos autorais por terceiro, os juros moratórios (multa e outros valores acessórios) decorrentes serão considerados *royalties* para fins legais.

Por outro lado, o artigo 46, § 1º, da Lei 8.541/1992, que trata do imposto de renda sobre os rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial, retido na fonte pela pessoa física ou jurídica obrigada ao pagamento, prevê: “Fica dispensada a soma dos rendimentos pagos no mês, para aplicação de alíquota correspondente, nos casos de: juros e indenizações por lucros cessantes”.

Sobre a controvérsia, a 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça considerava que, como os juros de mora possuem um caráter acessório, devem ter

o mesmo tratamento do principal (artigo 92, CC). Desse modo, era necessário saber a natureza do montante principal, pois caso houvesse incidência de imposto de renda sobre esse, também deverá ocorrer sobre os juros moratórios.

No Recurso Especial 674.392/SC, entendeu o Ministro Teori Albino Zavascki que a indenização, enquanto prestação pecuniária, não se confunde com as verbas indenizatórias, pois consiste em um pagamento em dinheiro que somente repara ou recompensa um dano causado a determinado bem jurídico, quando não é possível ou adequada o seu retorno ao *status quo ante*; logo, há somente um adimplemento extemporâneo, não possuindo natureza de indenização. O acórdão restou assim ementado:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE ADICIONAL NOTURNO, HORAS EXTRAS E GRATIFICAÇÕES. REGIME TRIBUTÁRIO. CONFIGURAÇÃO DO FATO GERADOR.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os “acréscimos patrimoniais”, assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.
2. Indenização é a prestação em dinheiro, substitutiva da prestação específica, destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico, quando não é possível ou não é adequada a restauração in natura do bem jurídico atingido. Não tem natureza indenizatória, portanto, o pagamento - ainda que imposto por condenação trabalhista - correspondente a uma prestação que, originalmente (= independentemente da ocorrência de lesão), era devida em dinheiro. O que há, em tal caso, é simples adimplemento, embora a destempo e por execução forçada, da própria prestação in natura.
3. No caso dos autos, o pagamento feito em decorrência de sentença trabalhista, a título de gratificações, horas extras e adicional noturno, manteve sua natureza original de prestação remuneratória. E, mesmo que de indenização se tratasse, estaria ainda assim sujeito à tributação do imposto de renda, já que (a) importou acréscimo patrimonial e (b) não está arrolado entre as hipóteses de isenção previstas em lei (art. 39 do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99).
4. Recurso especial improvido.⁵⁰

Depreende-se do citado acórdão que o Superior Tribunal de Justiça não decidiu sobre incidência do imposto de renda sobre os juros de mora, mas sim de acordo com a natureza da obrigação principal (artigo 92 do Código Civil): recaindo o IR nessa, será cominado sobre os juros, e não havendo hipótese de incidência do IR sobre o principal. Igualmente não será aplicado sobre a quantia acessória.

⁵⁰ STJ, REspl 674.392/SC, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 06/06/2005.

Por sua vez, no Tribunal Superior do Trabalho há decisões no sentido de que o imposto de renda incide sobre os juros de mora, considerando que estes constituem rendimento do trabalho assalariado, ou seja, enquadra-os no artigo 43, inciso I, do CTN (ERR 510.210/98, ERR 446.783-98, ERR 659.385), e outra que adotam o critério do STJ de considerá-lo como um acessório e que, sendo o valor principal isento, igualmente os juros moratórios são isentos (ED-RR 747.748/2001).

De outro lado há decisão monocrática do STF adotando o entendimento de que o juros de mora não constituem renda ou proventos de qualquer natureza (STF, AI 482.398/SP). No mesmo sentido é o entendimento do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, sob o fundamento de que “não há nessa verba qualquer conotação de riqueza nova a autorizar sua tributação pelo imposto de renda” (AG, 2006.04.00.011921-2, AC 2006.70.16.004126-4, AC 2006.70.00.028256-3).

A controvérsia foi pacificada com o julgamento do Recurso Especial 1.227.133/RS⁵¹ pela Primeira Seção do STJ. Conforme o voto do Ministro Cesar Asfor Rocha, condutor do acórdão, não é possível a incidência de imposto de renda sobre os juros de mora decorrentes do atraso no pagamento de verbas de natureza trabalhista reconhecidas por decisão judicial, porquanto os valores que deles decorrem não representam renda tributável, ou seja, trata-se de hipótese de não incidência tributária, não importando a natureza da verba principal, pois, abrangendo os juros moratórios eventuais danos materiais e, ou apenas, imateriais, não podem ser entendidos como acréscimo patrimonial, já que se destinam à recomposição do patrimônio lesado, não se enquadrando na norma do artigo 43 do CTN.

Assim, a partir da interpretação dada pela Primeira Seção do STJ, os juros moratórios, independentemente da natureza da verba principal, não configuram acréscimo patrimonial, de tal sorte que não há incidência do imposto de renda.

3.6 Dano moral

Conforme exposto no capítulo segundo, o dano extrapatrimonial (moral) é aquele voltado para situações em que se destaca um sentimento interno de perda, de caráter personalíssimo, só passível de avaliação pela vítima. Assim, em virtude

⁵¹ STJ, REsp 1227133/RS, Relator Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Relator para Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Primeira Seção, DJe 19/10/2011.

desse atributo, o dano moral é dotado de expressão própria, prescindindo de qualquer elemento externo para sua caracterização.

A Constituição Federal de 1988⁵² afastou qualquer dúvida acerca da reparabilidade desse dano. Em razão de sua natureza subjetiva, eram tidos como irreparáveis por indenização, já que não se paga a dor, os sentimentos, os sofrimentos. Entretanto, o que se almeja com o pagamento de indenização a título de danos morais é mas apenas aliviar os males que afligem o sofredor.

Tendo em conta a dificuldade de restabelecimento do estado em que se encontrava o patrimônio moral antes da lesão, parte da doutrina entende que o valor pago a título de indenização assume um caráter meramente compensatório.

A jurisprudência dos tribunais também não é pacífica em relação à matéria. Segundo o posicionamento majoritário que afasta a incidência do imposto de renda, inexistente acréscimo patrimonial efetivo na indenização por danos morais, porquanto o valor recebido a esse título tem mera natureza de recomposição. Entende-se, ainda, que a eventual tributação sobre a indenização por dano moral configuraria a incidência do imposto de renda sobre o patrimônio, afastando-se da regra-matriz constitucionalmente prevista para essa exação.

Nesse sentido, a orientação majoritária do Superior Tribunal de Justiça:

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

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

2. Precedentes

3. Recurso improvido.⁵³

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

⁵² Art. 5º, inciso V: “é assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem”.

Art. 5º, inciso 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”.

⁵³ STJ, REsp 410347, Relator Ministro LUIZ FUX, Primeira Turma, DJ 17/02/2003.

IMPROVIDO.

A incidência de tributação deve obediência estrita ao princípio constitucional da legalidade (artigo 150, inciso I). O Código Tributário Nacional, com a autoridade de lei complementar que o caracteriza, recepcionado pela atual Carta Magna (artigo 34, parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), define o conceito de renda e o de proventos de qualquer natureza (artigo 43, incisos I e II).

Não há como equiparar indenizações com renda, esta entendida como o fruto oriundo do capital e/ou do trabalho, tampouco com proventos, estes tidos como os demais acréscimos patrimoniais, uma vez que a indenização torna o patrimônio lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito. Não verificada a hipótese de incidência do imposto de renda previsto no art. 43 do CTN.

Reconhecida a alegada não-incidência do tributo em debate sobre as verbas da reparação de danos morais, por sua natureza indenizatória, não há falar em rendimento tributável, o que afasta a aplicação do art. 718 do RIR/99 na espécie em comento.

Recurso especial ao qual se nega provimento.⁵⁴

E a doutrina de Roque Antônio Carrazza:

A indenização não traz à sirga aumento de riqueza econômica do contemplado. É substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamis elevação patrimonial.

Portanto, as indenizações não são fontes de enriquecimento, já que não proporcionam, a quem recebe, vantagens pecuniárias. Nelas não há geração de acréscimos patrimoniais, de riquezas novas disponíveis. Há, de revés, reparações pecuniárias pelas lesões de direitos causadas, por isso que não podem integrar a base de cálculo do IR (que, como vimos, no caso das pessoas físicas é a renda líquida recebida; no caso das pessoas jurídicas, o lucro obtido).⁵⁵

Em sentido contrário, recentemente o Ministro Teori Albino Zavascki entendeu que há a incidência do imposto de renda sobre a indenização por dano moral, porquanto o valor recebido a esse título configura acréscimo patrimonial. O acórdão restou assim ementado:

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

⁵⁴ STJ, REsp 402035/RN, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, Segunda Turma, DJ 17/05/2004.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos), 3 ed. ver, ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 192.

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

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

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

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

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

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

7. Recurso especial provido.⁵⁶

⁵⁶ STJ, REsp 748868/RS, Relator Ministro LUIZ FUX, Relator para Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Primeira Turma, DJ 18/02/2008.

Hugo de Brito Machado sustenta essa posição afirmando:

Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador esse acréscimo patrimonial.⁵⁷

Perante o Superior Tribunal de Justiça, em que pese existir decisão isolada, predomina o entendimento no sentido de que não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de indenização por danos morais, uma vez que inexistente acréscimo patrimonial.

3.7 Desapropriação

A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos XXII, XXIII e XXIV, estabelece:

XXII - é garantido o direito de propriedade;

XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;

XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;

Desses dispositivos verifica-se que o direito de propriedade não é absoluto, sendo a desapropriação uma exceção a esse direito.

A desapropriação constitui típico ato administrativo de intervenção do poder público no patrimônio particular, devendo ser utilizada “por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição”.

Tendo em conta que a desapropriação é um ato de direito público que tem como resultado a transferência compulsória da propriedade independentemente da vontade do desapropriado, ela não constitui negócio jurídico de direito privado.

Se por um lado a Constituição Federal autoriza essa exceção ao direito

⁵⁷ MACHADO, Hugo de Brito (Cord.). **Regime Tributário da Indenizações**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2000. p. 109.

de propriedade, por outro, resguarda, em contrapartida, o direito a indenização, devendo essa ser justa, isto é, capaz de repor a situação econômica que o expropriado desfrutava antes da desapropriação.

O Decreto nº 3.000/1999 (Regulamento do Imposto de Renda) estabelece no artigo 39, inciso XXI, que não entrarão no cômputo do rendimento bruto “a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado”.

No entanto, em relação a indenização decorrente de necessidade ou utilidade pública ou por interesse social não há legislação expressa. O Superior Tribunal Federal já firmou entendimento no sentido de que a desapropriação não enseja a incidência do fato gerador do imposto de renda:

REPRESENTAÇÃO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO INCISO II, DO PARAGRAFO 2., DO ART. 1., DO DECRETO-LEI FEDERAL N. 1641, DE 7.12.1978, QUE INCLUI A DESAPROPRIAÇÃO ENTRE AS MODALIDADES DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS, SUSCETIVEIS DE GERAR LUCRO A PESSOA FÍSICA E, ASSIM, RENDIMENTO TRIBUTAVEL PELO IMPOSTO DE RENDA. NÃO HÁ, NA DESAPROPRIAÇÃO, TRANSFERENCIA DA PROPRIEDADE, POR QUALQUER NEGÓCIO JURÍDICO DE DIREITO PRIVADO. NÃO SUCEDE, AI, VENDA DO BEM AO PODER EXPROPRIANTE. NÃO SE CONFIGURA, OUTROSSIM, A NOÇÃO DE PREÇO, COMO CONTRAPRESTAÇÃO PRETENDIDA PELO PROPRIETARIO, 'MODO PRIVATO'. O 'QUANTUM' AUFERIDO PELO TITULAR DA PROPRIEDADE EXPROPRIADA E, TÃO-SÓ, FORMA DE REPOSIÇÃO, EM SEU PATRIMÔNIO, DO JUSTO VALOR DO BEM, QUE PERDEU, POR NECESSIDADE OU UTILIDADE PÚBLICA OU POR INTERESSE SOCIAL. TAL O SENTIDO DA 'JUSTA INDENIZAÇÃO' PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO (ART. 153, PARAGRAFO 22). NÃO PODE, ASSIM, SER REDUZIDA A JUSTA INDENIZAÇÃO PELA INCIDENCIA DO IMPOSTO DE RENDA. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSAO 'DESAPROPRIAÇÃO', CONTIDA NO ART. 1., PARAGRAFO 2., INCISO II, DO DÉCRETO-LEI N. 1641/78.⁵⁸

Esse posicionamento foi consolidado pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 1.116.460/SP:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

⁵⁸ STF, Rp 1.260/DF, Relator Ministro NÉRI DA SILIVEIRA, Tribunal Pleno, DJ 18/11/1988.

1. A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles.

2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação:

"XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;"

3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.

4. "Representação. Arguição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do paragrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n. 1641, de 7.12.1978, que inclui a desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, paragrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1., paragrafo 2., inciso ii, do decreto-lei n. 1641/78. (Rp 1260, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/08/1987, DJ 18-11-1988)

4. In casu, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda.

5. Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.

6. Precedentes: AgRg no Ag 934.006/SP, Rel. Ministro CARLOS FERNANDO MATHIAS, DJ 06.03.2008; REsp 799.434/CE, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, DJ 31.05.2007; REsp 674.959/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, DJ 20/03/2006; REsp 673273/AL, Rel. Ministro LUIZ FUX, DJ 02.05.2005; REsp 156.772/RJ, Rel. Min.

Garcia Vieira, DJ 04/05/98; REsp 118.534/RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJ

19/12/1997.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.⁵⁹

⁵⁹ STJ, REsp 1116460/SP, Relator Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, DJe 01/02/2010.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente trabalho, procurou-se demonstrar os critérios estabelecidos pela doutrina e jurisprudência na fundamentação da intributabilidade das verbas recebidas a título de indenização.

Coube a União a competência para criar o imposto de renda (artigo 153, inciso III, CF), somente podendo ser criado por lei. O legislador ordinário federal não tem liberdade para instituí-lo fora do âmbito de incidência traçado pela Constituição Federal (regra-matriz). A lei, ao instituir o tributo, estabelece a sua hipótese de incidência, ou seja, a previsão hipotética e abstrata da situação a que atribui o efeito jurídico de gerar obrigação de pagar. Em que pese divergências doutrinárias quanto à conceituação do fato gerador do imposto de renda, é pacífico o entendimento no sentido de que a renda sempre será representada por um acréscimo no patrimônio da pessoa, sem o qual inexistirá o fato gerador da obrigação tributária e, conseqüentemente, o pagamento do imposto. Assim, o contribuinte desse tributo apenas deverá pagar se e, somente se, realizar o fato gerador do imposto, isto é, apenas aquele que auferir renda está obrigado ao pagamento.

Tal circunstância não se dá com as indenizações que visam à recomposição do patrimônio lesado (retorno ao estado em que se encontrava antes da lesão), porquanto nelas não se mostra o acréscimo patrimonial. Tanto os danos de natureza patrimonial devem ser reparados através do pagamento de indenização que irá ressarcir a perda patrimonial como também punir aquele que acarretou o dano, como a indenização por dano extrapatrimonial deve ser fixada visando aliviar o sofrimento do lesado. Assim, nessas indenizações transparece, tão somente, o caráter meramente reparatório por perdas sofridas por uma pessoa em decorrência do fato de outra haver se comportado de modo contrário ao devido.

Dos casos apresentados, verificou-se que a jurisprudência dos tribunais, salvo decisão isolada quanto ao dano moral, é pacífica no sentido de que não podem ser objeto de tributação pelo imposto de renda as indenizações recebidas, uma vez que elas não configuram acréscimo patrimonial.

REFERÊNCIAS

AMARAL, Francisco. **Direito Civil: introdução**. 5. ed. rev, aum. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BARROS, Paulo de Carvalho. **Curso de Direito Tributário**. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 26. ed. ver, ampl. E atual. até a Emenda Constitucional n. 64/2010. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Imposto sobre a Renda (perfil constitucional e temas específicos)**. 3 ed. ver, ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

CASTRO, Alexandre Barros. **Sujeição Passiva no Imposto sobre a Renda**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

LEMKE, Gisela. **Imposto de renda: os conceitos de renda e disponibilidade jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed., revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988.** 5 ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. (Cord.). **Regime Tributário da Indenizações.** São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2000.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Direito do Trabalho.** 23 ed. São Paulo, Atlas, 2007.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho.** 21 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (cord.). **Comentário ao Código Tributário Nacional: (Lei nº 5.172, de 25.10.1966).** 4 ed. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1999.

NORONHA, Fernando. **Direito das Obrigações.** Volume 1. 2 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva: 2007.

SCHOUERI, Luís Eduardo (cord.). **Direito Tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa.** Volume 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil: doutrina e jurisprudência.** 8 ed. rev. , atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2011.

SÜSSEKIND, Arnaldo. **Instituições de Direito do Trabalho.** Volume II. 13 ed. São Paulo: Ltr, 1993.

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