

**PONTÍFICA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO - PUCSP**

**A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE  
QUALQUER NATUREZA EM VERBAS INDENIZATÓRIAS E O  
TRATAMENTO TRIBUTÁRIO A SER DADO À INDENIZAÇÃO  
PREVISTA NA LEI Nº 12.783 DE 11 DE JANEIRO DE 2013**

**MARJORIE MERIDA CHIESA**

**São Paulo  
2015**

**CHIESA, Marjorie Merida**

**TÍTULO: A incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em verbas indenizatórias e o tratamento tributário a ser dado à indenização prevista na Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013**

**Trabalho de conclusão do curso de especialização profissionalizante em Direito Tributário, do Programa da PUC/SP - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como pré-requisito para a obtenção do Título de Especialista.**

São Paulo, março de 2015.

**PAULO DE BARROS CARVALHO**  
COORDENADOR DO CURSO

**LUCIANO DE ALMEIDA PEREIRA**  
ORIENTADOR

**PUC - PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO**

**DEPARTAMENTO DE DIREITO**

**PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

Monografia Conclusão de Curso

**A incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em verbas indenizatórias e o tratamento tributário a ser dado à indenização prevista na Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013**

Elaborado por MARJORIE MERIDA CHIESA sendo pré-requisito para a obtenção do certificado do Curso de Pós-Graduação *lato sensu* em Direito Tributário, Nível de Especialização, do Programa da PUC- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

São Paulo, março de 2015.

**APROVAÇÃO**

Julgamento: \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_  
Examinador (a): Prof.(a). Dr.

## Agradecimentos

Ao Mestre LUCIANO DE ALMEIDA PEREIRA que em suas aulas nos encorajava e incentivava a discutirmos sobre Direito.

Aos meus pais, GIORGIO e CHRISTINA CHIESA, pelos ensinamentos de vida e pelo amor incondicional.

Fazer ou não fazer algo só depende de nossa vontade e perseverança.

Albert Einstein

## **RESUMO**

O objetivo do presente trabalho é o de demonstrar a incidência do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza em algumas verbas de caráter indenizatório e o tratamento tributário a ser dado à indenização decorrente da renovação antecipada dos contratos de concessão de energia elétrica prevista na Lei nº 12.783 de 2013. No desenvolvimento da pesquisa será feita uma análise sobre o entendimento da doutrina e jurisprudência acerca da incidência ou não do imposto de renda e proventos de qualquer natureza em algumas verbas de natureza indenizatória, desmistificando-se a ideia de generalidade da não incidência tributária nas indenizações. Serão também apresentados argumentos relacionados a não incidência deste imposto na indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013, apesar do atual entendimento da Secretaria Receita Federal sobre o tema em sentido contrário, de modo a demonstrar que a natureza jurídica de cada tipo de indenização deve ser detalhadamente analisada, permitindo-se assim o cumprimento da legislação tributária vigente.

Palavras-chave: Incidência, imposto sobre a renda, verbas indenizatórias.

## **ABSTRACT**

The aim of this academic research is to analyze the incidence of income tax on any indemnity payments, as well as the treatment that has to be given on indemnity regulated by the Brazilian Law number 12.783/2013. In order to develop this study, an analysis of the main aspects of the current doctrine and jurisprudence will be done, regarding the incidence or the non-incidence of the income tax on any indemnity payments to finally demystify the general idea of non-incidence of the income tax in these payments. Hence, it will be presented arguments related to the non-incidence of this tax on the indemnity payment regulated by the law number 12.783/2013, despite the current opposite understanding of the Brazilian Federal Secretary on this issue. Furthermore, this study also aims to demonstrate the need to study the legal nature of each type of indemnity, to verify the compliance with the Brazilian law currently in force.

Key words: incidence, income tax, indemnity payments.

## SUMÁRIO

1 – Introdução.....	10
2 – Aspectos gerais de Direito Tributário.....	11
2.1 – Direito Positivo e Ciência do Direito.....	11
2.2 – Norma Jurídica.....	12
2.3 - Hipótese de Incidência Tributária e Fato Gerador.....	13
2.4 – Incidência Tributária.....	15
3 - O Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.....	17
3.1 – Previsões legais e características do tributo.....	17
3.2 – Princípios.....	19
3.2.1 - Princípio da generalidade.....	20
3.2.2 – Princípio da universalidade.....	21
3.2.3 – Princípio da progressividade.....	21
3.3 - Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza.....	22
4 – Responsabilidade Civil.....	28
4.1 – Espécies de Danos.....	30
4.1.1 – Dano Patrimonial.....	30
4.1.2 – Dano Moral.....	32
5 – Incidência tributária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza em verbas indenizatórias.....	35
5.1 – Não incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre indenizações decorrentes de dano emergente.....	35

5.2 - Incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre indenizações decorrentes de lucro cessante.....	38
5.3 - Não incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre indenizações decorrentes de dano moral.....	40
6 – Indenização prevista na Lei nº 12.783 de 11 de janeiro de 2013.....	45
6.1 – Breve histórico sobre a renovação antecipada dos contratos de concessão de energia elétrica.....	45
6.2 – Entendimento da receita Federal do Brasil sobre a indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013.....	47
6.3 – Natureza jurídica da indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013.....	50
7 – Conclusão.....	55
8 – Referências Bibliográficas.....	56

## 1 - INTRODUÇÃO

Ao concluir a Graduação, muitos estudantes de Direito possuem a ideia ampla e genérica de que “não há incidência de imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas indenizatórias”. Porém, um estudo mais aprofundado sobre o tema permite não somente desconstruir esta ideia generalizada, como também demonstrar a necessidade da análise sobre a natureza jurídica individual de cada tipo de verba indenizatória de modo a permitir o cumprimento dos preceitos existentes no ordenamento jurídico vigente quando da análise do assunto em tela.

Por este motivo, o presente trabalho tem como objetivo o estudo dos principais elementos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sob o aspecto do fenômeno da hipótese de incidência tributária, bem como a análise deste tributo no ordenamento jurídico e sua relação com verbas de natureza indenizatória.

Através do presente estudo será feita a análise dos elementos necessários para formação de uma relação jurídico tributária envolvendo o imposto em questão, bem como explanados entendimentos doutrinários e legais acerca da responsabilidade civil, ato ilícito, tipos de danos a serem reparados e demais elementos que impactam na análise da incidência ou não deste tributo sobre verbas de natureza indenizatória.

Ademais, como será feita a análise da natureza jurídica da indenização prevista na Lei n.º 12.783 de 2013, faz-se necessário o estudo da origem desta verba, abordando-se a relação entre “contratos de concessão”, “dano patrimonial” e “dever de indenizar”, permitindo-se, a apresentação de fortes elementos que implicam na não incidência deste imposto sobre a indenização prevista na lei supracitada.

Deste modo, o presente trabalho possui condão de desconstruir uma análise genérica, e mais importante ainda, equivocada, de que não haveria incidência de imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre todas as verbas de natureza indenizatória, bem como, demonstrar a importância de ser feita a análise sobre a natureza jurídica de cada tipo de indenização de modo a permitir o cumprimento da legislação vigente.

## **2 – ASPECTOS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Antes de se adentrar ao estudo específico sobre a incidência do imposto da renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas indenizatórias e o tratamento tributário a ser dado à indenização prevista na Lei nº 12.783, de 11 de janeiro de 2013, mister se faz uma breve análise sobre Direito Positivo, Ciência do Direito, Norma Jurídica, Hipótese de Incidência, Fato Gerador e Incidência Tributária de modo a estabelecer conceitos que serão abordados de modo frequente no presente trabalho.

### **2.1 – DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO**

Quando são estudados diversos assuntos sobre Direito, são efetuadas análises sobre disposições legais previstas no ordenamento, sem muitas vezes haver o questionamento sobre o que são, de fato, estas previsões e qual a sua importância para a sociedade atual.

Por este motivo, é importante ser trazido o conceito de Direito Positivo e principalmente demonstrar qual a sua relação com as condutas sociais, já que não há que se falar no cumprimento da legislação sem uma análise introdutória do que seria esta última.

Neste sentido, o professor Paulo de Barros Carvalho<sup>1</sup>, ensina que o Direito Positivo possui o mister de dirigir a conduta das pessoas:

O Direito positivo está vertido numa linguagem, que é seu modo de expressão. E essa camada de linguagem, como construção do homem, se volta para a disciplina do comportamento humano, no quadro de relações de intersubjetividade. A regras do direito existem para organizar a conduta das pessoas, uma com relação às outras. Daí dizer-se que ao Direito não interessam os problemas intrasubjetivos, isto é, da pessoa para com ela mesma, a não ser na medida em que esse elemento interior e subjetivo corresponda a um comportamento exterior e objetivo.

Ou seja, o direito positivo é o conjunto de previsões que regula a conduta humana nos núcleos sociais em que está inserido, possuindo, assim, uma força de imposição para o grupo social a que se destina, prescrevendo, via de regra, sanções para hipótese de sua violação, o que faz com que, na maioria das vezes, a sociedade cumpra com os preceitos do Direito.

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário 24ª. Ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, p. 34.

Além disso, o autor supracitado conceitua ainda a ciência do Direito, fazendo uma distinção sobre as proposições previstas na legislação e o estudo das mesmas, pois de nada vale haver a estipulação de preceitos, se não há o estudo e a análise do que são cada uma destas determinações:

O objeto da Ciência do Direito há de ser precisamente o estudo desse feixe de proposições, vale dizer, o contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária. O cientista do Direito vai debruçar-se sobre o universo das normas jurídicas, observando-as, investigando-as, interpretando-as e descrevendo-as segundo determinada metodologia. Como ciência que é, o produto de seu trabalho terá caráter descritivo, utilizando uma linguagem apta para transmitir conhecimentos, comunicar informações, dando conta de como são as normas, de modo que se relacionam, que tipo de estrutura constroem e, sobretudo, como regulam a conduta intersubjetiva.<sup>2</sup>

Sendo assim, percebe-se que o Direito Positivo se diferencia da Ciência do Direito pela forma de utilização da linguagem, já que o primeiro se caracteriza pela linguagem prescritiva que lhe é peculiar, e a segunda, pela abordagem lógico-descritiva das normas jurídicas objeto de seu estudo.

O presente trabalho, ao estudar o Direito Positivo, mais especificamente aquele que trata de questões sobre imposto de renda e proventos de qualquer natureza, atos ilícitos e dever de indenizar e observar as proposições contidas no ordenamento referentes a estes temas, torna-se parte da Ciência do Direito, regulando, portanto a conduta intersubjetiva.

## **2.2 – NORMA JURÍDICA**

Feitas as breves explanações com relação ao Direito Positivo e Ciência do Direito, importante ser estabelecido o conceito de “norma jurídica”, preceito relevante que será o utilizado no decorrer do presente trabalho.

Inicialmente, pode haver a ideia ampla de que normas jurídicas seriam as normas previstas na legislação. Porém, impende-se fazer a diferenciação entre norma jurídica e texto de lei, de modo a evitar divergências na utilização de cada uma destas expressões.

---

<sup>2</sup> Op. cit. p. 35

O ilustre doutrinador Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> leciona que as normas jurídicas são as significações ocorridas no plano ideal, construídas a partir da leitura de textos do Direito Positivo:

A norma jurídica é a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo. Trata-se de algo que se produz em nossa mente, como resultado da percepção do mundo exterior, captado pelos sentidos. (...) A norma jurídica é exatamente o juízo (ou pensamento) que a leitura do texto provoca em nosso espírito. Basta isso para nos advertir que um único texto pode originar significações diferentes, consoante as diversas noções que o sujeito cognoscente tenha dos termos empregados pelo legislador. Ao enunciar os juízos, expedindo as respectivas proposições, ficarão registradas as discrepâncias de entendimento dos sujeitos, a propósito dos termos utilizados.

Neste mesmo sentido, ou seja, de que as normas jurídicas são significações extraídas dos textos do direito positivo são os ensinamentos da doutrinadora Maria Rita Ferragut, lecionando que “(as normas jurídicas) são a significação organizada numa estrutura hipotética-lógica-condicional, construída pelo intérprete do direito.”<sup>4</sup>

Por outro lado, os textos de lei representam apenas o substrato material, ou seja, são textos escritos sem ter havido qualquer interpretação por parte do leitor, pendentes, portanto, de qualquer processo cognitivo.

No caso do presente trabalho, haverá a análise dos textos de lei e posteriormente, das normas jurídicas, permitindo o estudo e análise das legislações tributárias e civis aplicáveis à espécie no que se refere à ocorrência ou não da incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre as verbas de natureza indenizatória.

### **2.3 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E FATO GERADOR**

Apesar de os institutos da “hipótese de incidência tributária” e “fato gerador” serem tratados de modo semelhante por diversos doutrinadores, na jurisprudência e até mesmo na legislação, impende-se trazer a definição de cada um deles de modo a permitir uma correta separação entre o previsto na legislação e o ocorrido no mundo fenomênico.

---

<sup>3</sup> Op. cit. p. 40

<sup>4</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001, p. 21.

No que se refere à hipótese de incidência tributária, tem-se que referido instituto deve ser observado analisando-se os textos legais que compõem o Direito Positivo, ou seja, analisando previsões legais contidas no ordenamento que independem da conduta do sujeito no mundo social. A “hipótese de incidência” trata-se, portanto, de uma verdadeira “hipótese” que pode vir a ocorrer no mundo dos fatos, e que, uma vez realizada, se concretiza como fato gerador.

Por outro lado, o fato gerador está em um plano suplementar, qual seja, o plano que envolve situações e eventos que ocorrem no mundo social, cuja importância se dá ante a previsão de ocorrência estar descrita na legislação.

Neste sentido são as lições do doutrinador Luciano Amaro:

O fato gerador do tributo é uma situação material descrita pelo legislador: adquirir renda, prestar serviço, importar mercadorias estrangeiras, etc. Por isso, diz-se que adquirir renda é o fato gerador do imposto de renda (locução elíptica para expressar o fato gerador da obrigação de pagar imposto de renda).<sup>5</sup>

Na mesma linha de raciocínio é a previsão contida no artigo 114 do Código Tributário Nacional <sup>6</sup>, que define fato gerador como “a situação definida em lei como necessária e suficiente à obrigação principal.”

Sendo assim, percebe-se diferentemente do que muitos acreditam, “fato gerador” e “hipótese de incidência” não são institutos semelhantes, sendo que o primeiro é o fato que ocorre no mundo real, devidamente realizado e materializado, enquanto o segundo é a previsão de como dever ser determinado tratamento a ser dado na hipótese de ocorrência de determinada situação prevista na legislação.

Tal diferenciação é de suma importância para o estudo do Direito Tributário, pois é através destes institutos, bem como do estudo do fenômeno da incidência a ser abordado a seguir, que se permite a análise da formação ou não de relações jurídico-tributárias, inclusive

---

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 253

<sup>6</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>

no que se refere às verbas indenizatórias e sua relação com a incidência de imposto de renda e proventos de qualquer natureza.

#### **2.4 – INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA**

Durante o processo de interpretação dos textos legais, formação das normas jurídicas e aplicação do Direito sem si, há uma grande dificuldade em vincular a ocorrência de uma situação da realidade social à previsão de conduta prevista na legislação.

Referida dificuldade se dá, pois o Direito Positivo é composto de normais gerais e abstratas que disciplinam determinadas condutas, sendo que cabe ao ente competente, através de linguagem competente, analisar se a situação individual e concreta vivida por determinado sujeito na realidade social se enquadra ao previsto nos textos legais, fazendo valer o fenômeno da incidência tributária.

Deste modo, para que o texto legal seja aplicado ao caso concreto, se faz necessária a ocorrência do fenômeno da incidência tributária, permitindo, assim, a subsunção do fato ocorrido no mundo social, à norma geral e abstrata prevista no sistema de Direito Positivo.

Neste interim, são as lições da jurista Aurora Tomazini De Carvalho <sup>7</sup>:

O direito não dispõe de normas individuais e concretas para regular cada caso em específico. Dispõe de um aparato de normas gerais e abstratas, que não atuam diretamente sobre as condutas intersubjetivas, exatamente em decorrência da sua generalidade e abstração. O sistema pressupõe, por isso, que a partir destas normas gerais e abstratas, sejam criadas outras regras (individuais e concretas) diretamente voltadas aos comportamentos dos indivíduos, para atuarem especificamente em cada caso, o que só ocorre com a aplicação do direito. (...)

Falar em aplicação é o mesmo que falar em incidência, porque a norma jurídica não incide sozinha. Para produzir efeitos ela precisa ser aplicada. Isso requer a presença de um homem, mãos especificadamente um ente competente, ou seja, uma pessoa que o próprio sistema elege para, de normas gerais e abstratas, produzir normas individuais e concretas, produzindo, assim, efeitos na ordem jurídica.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constuctivismo lógico-semântico. 2ª. São Paulo: Noeses, 2010, p. 432.

Sendo assim, quando no presente estudo for feita menção à incidência ou não de imposto de renda sobre proventos de qualquer natureza sobre determinada verba indenizatória, o conceito que deve ser trazido à mente é de que determinada situação é apta ou não a ser subsumida às normas gerais e abstratas que versam sobre este imposto.

### **3 – O IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**

#### **3.1 – PREVISÕES LEGAIS E CARACTERÍSTICAS DO TRIBUTO**

O imposto sobre rendas e proventos de qualquer natureza é um tributo de competência da União, cuja previsão legal está contida nos artigos 153, III da Constituição Federal<sup>8</sup> e no artigo 43 e seguintes do Código Tributário Nacional<sup>9</sup>:

Art. 153: Compete à União instituir impostos sobre:

III – renda e proventos de qualquer natureza;

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 como 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.

Indicadas as previsões legais que dispõem sobre a competência para instituição e fatos geradores do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, válidas são as considerações sobre classificação, princípios e conceitos relacionados a este tributo.

Como o próprio nome determina, o tributo ora estudado se enquadra na espécie de “imposto”, tendo como característica principal a possibilidade de cobrança pelo Estado sem qualquer atuação específica deste ente.

Tal afirmação é feita, pois o imposto, diferentemente de outras espécies de tributos, independente de qualquer atividade estatal para que seja permitida sua cobrança. Em outras palavras: basta que o contribuinte realize a situação prevista no texto legal para que surja a obrigação para com o Estado de pagar o imposto referente à situação vivida pelo contribuinte, não sendo relevante, portanto, a atuação do Estado para que seja formada a relação jurídica

---

<sup>8</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>

<sup>9</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>

tributária. Tendo o contribuinte se vinculado à determinada situação prevista na legislação, surge a obrigação de pagar o imposto relacionado à situação.

Neste interim, é o previsto no art. 16 do Código Tributário Nacional<sup>10</sup>, que dispõe “Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”, bem como os ensinamentos de Hugo de Brito Machado<sup>11</sup>:

Em se tratando de imposto, a situação prevista em lei como necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária não se vincula a nenhuma atividade específica do Estado relativa ao contribuinte. Assim, quando o Estado cobra o imposto de renda, por exemplo, torna em consideração, exclusivamente, o fato de alguém auferir renda. Não importa que o Estado tenha ou não prestado algum serviço, executado alguma obra, ou desenvolvido alguma atividade relacionada com aquele que vai cobrar o imposto.

Sob este mesmo raciocínio são os ensinamentos trazidos pelo ilustre doutrinador Aliomar Baleeiro<sup>12</sup>:

A definição do art. 16 encerra conceito puramente jurídico, mas que coincide com a noção teórica. Por esta, ao nosso ver, imposto é a prestação de dinheiro que, para fins de interesse coletivo, uma pessoa jurídica de Direito Público, por lei, exige coativamente de quantos lhe estão sujeitos e têm capacidade contributiva, sem que lhes assegure qualquer vantagem ou serviço específico em retribuição desse pagamento.

Sendo assim, percebe-se que o imposto em questão também pode ser classificado como “real”, já que possui como critério material (verbo + complemento), um fato que independe das características pessoais do sujeito passivo, mas apenas a descrição de um fato puro e simples.

O doutrinador Geraldo Ataliba<sup>13</sup> tece comentários acerca desta classificação:

---

<sup>10</sup> BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 315.

<sup>12</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 197.

São impostos reais aqueles cujo aspecto material da h.i. limita-se a descrever um fato, ou estudo de fato, independentemente do aspecto pessoal, ou seja indiferente ao eventual sujeito passivo e suas qualidades. A h.i. é um fato objetivamente considerado, com abstração feita das condições jurídicas do eventual sujeito passivo; estas condições são desprezadas, não são consideradas na descrição do aspecto material da h.i (o que não significa que a h.i. não tenha aspecto pessoal; tem, porém este é indiferente à estrutura do aspecto material ou do próprio imposto).

Logo, percebe-se que para que um sujeito torne-se contribuinte deste tributo, deve praticar a previsão contida no critério material, sendo que referida previsão não dispõe sobre condições pessoais do sujeito, mas sim, de um fato puro e simples.

Ademais, este imposto também pode ser classificado como um imposto direto, já que a onerosidade do critério material recai diretamente sobre o contribuinte, bem como, um tributo fiscal, pois possui caráter meramente arrecadatório.

Feitos estes esclarecimentos, insta fazer um breve estudo sobre os princípios relativos ao imposto ora analisado.

### **3.2 – PRINCÍPIOS**

O Direito Tributário, assim como o sistema de Direito Positivo como um todo, é regido por princípios, sendo que cabe a estes estruturar o sistema jurídico como um todo.

Alguns doutrinadores afirmam que devido à importância de um princípio, a sua não observância é muito mais grave do que a não observância de uma norma, de modo que cabe a todos, legisladores, fiscalizadores e seguidores dos textos legais, verificar se está havendo o cumprimento dos princípios jurídicos que servem de alicerce da legislação.

No caso do presente estudo, serão abordados os princípios relativos ao imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, sendo feita, porém, a ressalva de que todos os demais princípios jurídicos são de suma importância para o conjunto de normas como um todo, devendo também, serem observados e cumpridos por todos.

---

<sup>13</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 141.

O § 2º do artigo 153 da Constituição Federal<sup>14</sup> dispõe que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei.

Referidos critérios, de fato, referem-se a princípios, sendo patente o estudo individualizado de cada um destes.

### 3.2.1– PRINCÍPIO DA GENERALIDADE

O princípio da generalidade muito se assemelha à classificação do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza como um imposto “real”, já que o fato deste tributo ser regido por este princípio implica na relação direta do contribuinte com o critério pessoal da regra matriz de incidência tributária independentemente de suas características pessoais como sexo, raça, idade, estado civil, dentre outros.

Ou seja, a partir do momento em que o sujeito pratica os critérios definidos na hipótese de incidência deste tributo, independentemente de suas condições pessoais, torna-se contribuinte, fazendo surgir, portanto, a relação com o Estado de adimplir com o pagamento deste tributo.

Para melhor elucidar as características deste princípio, insta transcrever as palavras de Mary Queiroz Maia (1997, p. 23 apud MACHADO, 2004, p. 156)<sup>15</sup> sobre o tema:

Pelo princípio da generalidade, apontado como característica do imposto de renda, este tributo “deverá recair sobre todos sem exceção, sem distinção de nacionalidade, sexo, idade, estado civil ou forma jurídica, aplicando-se o princípio da Isonomia”.

Sendo assim, desde que praticado o critério material previsto na norma, independente das condições pessoais do sujeito passivo, este torna-se responsável pelo pagamento do tributo, já que o imposto em tela é regido pelo princípio da generalidade.

---

<sup>14</sup>BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>

<sup>15</sup> MAIA, Mary Elbe Gomes Queiroz. Tributação das Pessoas Jurídicas, 1997, p. 23. In: Holsegaard. *O Romance*, 1990. In: MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 156.

### 3.2.2 – PRINCÍPIO DA UNIVERSALIDADE

Além da generalidade, o imposto ora estudado também é regido pelo princípio da universalidade.

Fazer referida afirmação implica em dizer que todo tipo de renda ou provento de qualquer natureza, independentemente de sua fonte, origem ou natureza, possui relevância para o surgimento da obrigação tributária em voga.

Acerca do princípio da universalidade, Luis Cesar de Souza Queiroz<sup>16</sup> elucida:

De acordo com esse princípio, todos (positivos e negativos) que contribuam para a identificação do conceito “renda ou proventos de qualquer natureza”, não importando quais sejam suas fontes, origens ou natureza, deverão ser materialmente considerados para que ocorra tal tributação.

Sendo assim, percebe-se que este princípio, ao contrário do princípio da generalidade, possui relação direta com o critério material da regra matriz de incidência tributária, se relacionando com o complemento do verbo previsto no critério material, independentemente de sua origem, fonte ou natureza.

### 3.2.3 – PRINCÍPIO DA PROGRESSIVIDADE

O princípio da progressividade possui relação direta com o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária, mais especificamente com relação aos valores das bases de cálculo e alíquotas.

Na medida em que a base de cálculo do contribuinte é maior, maior é a alíquota a ser aplicada, de modo a ser gerada uma relação deste princípio com o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º da Constituição Federal<sup>17</sup>, onde há previsão de que desde que possível, os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte.

---

<sup>16</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Imposto sobre a Renda – Requisitos para uma Tributação Constitucional. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1996.

<sup>17</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>

Assim, parte-se da premissa de que um contribuinte com uma base de cálculo maior, deve ter maior capacidade contributiva, sendo devida, portanto, a aplicação de uma alíquota superior se comparada a um contribuinte que apresenta para tributação uma base de cálculo inferior. Referido princípio busca a verdadeira igualdade, tratando de modo desigual os desiguais na medida de suas desigualdades.

Com relação a este contexto, impende-se transcrever as lições de Hugo de Brito Machado<sup>18</sup>:

Alíquotas progressivas são aquelas que crescem quando cresce a base de cálculo, e regressivas são aquelas que diminuem quando cresce a base de cálculo do tributo. (...). É importante notar que a progressividade verifica-se sempre em relação ao mesmo contribuinte, e ao mesmo fato tributável. Consubstancia-se pela aplicação, no cálculo do imposto a ser pago por um mesmo contribuinte, de várias alíquotas, crescentes na medida em que aumenta o fato tributável, ou base de cálculo do imposto.

Sendo assim, percebe-se o porque deste tributo se submeter à observância dos princípios acima elencados, destacando-se, porém, que em determinados casos, como disposições legais concedendo isenções e causas de não incidência devem ser observadas, não podendo ser feita a afirmação genérica de que em absolutamente todos os casos relativos à imposto de renda e proventos de qualquer natureza devem ser submetidos à observância dos princípios da generalidade, universalidade e progressividade.

### **3.3 – CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA**

Para que o estudo sobre a incidência ou não do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas indenizatórias possa ser feito, primeiramente, deve ser trazida uma definição sobre os conceitos de “renda” e “proventos”.

Referida situação ocorre, pois, apesar da Constituição Federal fazer menção ao auferimento de renda e proventos de qualquer natureza para caracterização da incidência tributária do imposto ora estudado, não conceitua estes fenômenos de um modo inequívoco.

---

<sup>18</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5ª ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 136.

Neste ínterim, são os dizeres de SAKAKIHARA (1999, p. 128 apud PALSEN, 2007, p. 288):<sup>19</sup>:

Entendo que a Constituição não revela um conceito unívoco de renda. “A Constituição não define o que seja renda nem o que sejam proventos de qualquer natureza. Nem mesmo o exame das diversas vezes em que a palavra renda é utilizada pela Constituição permite deduzir um conceito unívoco. Roberto Quiroga Mosquera (...) identificou 22 inserções da palavra renda na Constituição de 1988, com as mais diversas acepções, referindo-se a receitas tributárias e demais ingressos públicos, renda nacional, regional, ou per capita, somatória de rendimentos, rendimento do trabalho e produto do capital. A própria Constituição, portanto, não utilizou a palavra renda com um sentido uniforme, não permitindo, assim, deduzir, ainda que sistematicamente, um conceito constitucional. O que a Constituição faz, na verdade, é um amplo balizamento conceitual, submetendo a renda e os proventos ao princípio geral da capacidade contributiva, e aos princípios específicos da generalidade, universalidade e progressividade, além de excluir, de qualquer conceito de renda que venha a ser adotado, certas situações que privilegiou com imunidades. Isso permite, quando muito, afirmar que, de acordo com a Constituição, a renda e os proventos, têm, contextualmente, num sentido econômico (não se confundindo, por exemplo com o produto manufaturado pela indústria têxtil), e deverão representar um ganho, uma riqueza nova, pois só assim atenderão ao princípio da capacidade contributiva.

Ademais, além da ausência de um conceito unívoco na Constituição Federal sobre o que seriam os institutos da renda e proventos de qualquer natureza hábeis para caracterizar a incidência do imposto de renda, existe uma questão ainda maior sobre este tema que versa sobre a competência para disposição destes conceitos.

Isso se diz, pois por se tratar de um conceito que irá definir o que pode ou não ser tributado, a definição de renda e proventos não pode ser dada pelo legislador infraconstitucional sob pena de ocorrência de tal definição estar eivada de inconstitucionalidade.

---

<sup>19</sup> SAKAKIHARA, Zuudi em capítulo da obra Código Tributário Nacional comentado, coordenada por Vladimir Passos de Freitas, 1999, p. 128 129. IN: PALSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 288

Estes são, inclusive, os ensinamentos do doutrinador Leandro Palsen, seguidos pelos dizeres de Hugo de Brito Machado:

A extensão dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” dá o contorno do que pode ser tributado e dos que não pode ser tributado a tal título. De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade.<sup>20</sup>

Em face das controvérsias a respeito do conceito de renda, há quem sustente que o legislador pode livremente fixar o que como tal se deva entender. Assim, porém, não nos parece que seja. Entender que o legislador é inteiramente livre para fixar o conceito de renda e proventos importa deixar se, qualquer significação o conceito constitucional respectivo. A Constituição, ao atribuir competência tributária à União, alude a renda e proventos. Assim, entender-se que o legislador ordinário pode ampliar, ilimitadamente, essa atribuição de competências, e tal não se pode conceber em um sistema tributário como o brasileiro.<sup>21</sup>

Assim, percebe-se que ainda que a Constituição Federal não tenha definido de modo expresso o que seria renda e proventos de qualquer natureza, não cabe ao legislador ordinário inovar nestes conceitos, podendo valer-se de conceitos oriundos da Economia, e principalmente da ideia também ampla trazida pelo Código Tributário Nacional da necessidade de acréscimo patrimonial para verificação destes institutos.

Sobre este assunto, continua o supracitado jurista Hugo de Brito Machado<sup>22</sup> no que se refere ao conceito de renda e proventos:

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

---

<sup>20</sup> PALSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 288.

<sup>21</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010, p. 332.

<sup>22</sup> *Ibidem* p. 333.

Nesta mesma linha de raciocínio são os dizeres do professor Paulo de Barros Carvalho, segundo o qual, o conceito de “renda” trazido pelo ordenamento jurídico tributário tem relação direta com a teoria do acréscimo patrimonial, ou seja, o acúmulo de capital novo originário do capital ou do trabalho que ingressa no patrimônio fixo do sujeito. Veja-se:

Nesta linha de raciocínio, a hipótese de incidência da norma de tributação de “renda” consiste na aquisição de aumento patrimonial, verificado pela variação de entradas e saídas num determinado lapso de tempo. É imprescindível, para a verificação de incrementos patrimoniais, a fixação de intervalo temporal para a sua identificação, dado o caráter dinâmico ínsito à ideia de renda.<sup>23</sup>

Sendo assim, para que seja caracterizada renda para fins de incidência de imposto sobre a renda, se faz necessária a ocorrência de acréscimo patrimonial, caracterizado por riqueza nova constante do patrimônio do sujeito passivo da obrigação tributária.

Tendo sido definido o conceito de renda, deve ser estudado o segundo elemento que compõe o critério material da regra matriz de incidência tributária do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, qual seja: proventos de qualquer natureza.

Segundo Leandro Palsen e José Eduardo de Melo<sup>24</sup> “(...) a renda é o acréscimo patrimonial produto do capital ou do trabalho. Proventos são os acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já cessou.”

Baseando-se no artigo 43 do Código Tributário Nacional<sup>25</sup>, proventos são entendidos como os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, ou seja, aqueles acréscimos patrimoniais diferentes do produto do capital ou do trabalho.

---

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, linguagem e método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 593.

<sup>24</sup> PALSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 47.

<sup>25</sup> Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Roque Antonio Carrazza<sup>26</sup> também traz ensinamentos neste sentido, esclarecendo que:

Para que haja renda e proventos de qualquer natureza é imprescindível que o capital, o trabalho ou a conjugação de ambos produzam, entre dois momentos temporais, riqueza nova, destacada daquela que lhe deu origem e capaz de gerar outra.

Observamos que para que uma riqueza nova seja havida por renda tributável não é necessária a sua efetiva, periódica e constante reprodução; basta exista, em tese, a possibilidade de isto vir a acontecer.

Com base nesta última definição, percebe-se que não basta a aquisição de acréscimo patrimonial para configuração da incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sendo necessária também a disponibilidade econômica ou jurídica da renda e proventos.

Tal afirmação é feita, pois a mera expectativa de ganho futuro ou em potencial não configura, de fato, o acréscimo patrimonial necessário para caracterização da incidência, sendo necessário que realmente tenha sido gerado o aludido acréscimo para que surja a obrigação de pagar o tributo.

Neste interim, insta transcrever os dizeres de Leandro Palsen<sup>27</sup>:

Sendo o fato gerador do imposto a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, não alcança a “mera expectativa de ganho futuro ou em potencial”. Tampouco configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos a simples posse de numerário alheio.

Sendo assim, definido que renda é a disponibilidade econômica ou jurídica originada do produto do capital ou do trabalho, ou da combinação de ambos, que gera acréscimo patrimonial decorrente da entrada de receita nova no patrimônio do sujeito, e que proventos são acréscimos patrimoniais diferentes do produto do capital ou do trabalho, decorrentes da entrada de riqueza nova no patrimônio de alguém, mister se faz a análise do que é o dever de

---

<sup>26</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos. 3ª ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 40

<sup>27</sup> PALSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007, p. 704.

indenizar, para posteriormente ser feita a relação entre a caracterização da incidência do imposto de renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas indenizatórias, conforme será abordado nos capítulos a seguir.

#### 4 – RESPONSABILIDADE CIVIL

A legislação em vigor estabelece que na ocorrência de determinadas situações causadoras de danos, o causador do dano fica obrigado a repará-lo perante quem sofreu referido dano.

Inicialmente, pode surgir a ideia de como o Direito Positivo, que possui um conjunto de normas com o intuito de estabelecer parâmetros para a vida social poderia dispor sobre a ocorrência de atos causadores de danos?

Porém, esta previsão nada tem de contraditória ou equivocada, pois não se está estimulando a ocorrência de atos danosos, mas sim, o tratamento a ser dado caso tais atos ocorram.

Sobre este prisma, válidas e coerentes são as lições trazidas por PINTO (2000, p. 136 apud USTARROZ, 2014, p. 11)<sup>28</sup>

Poderá parecer, *prima facie*, paradoxal que o direito considere um acto como lícito e imponha ao seu autor a obrigação de indemnizar outrem. Tal situação é, sem dúvida, excepcional, mas não é, de forma alguma, contraditória. Pretende-se em tais casos compensar o sacrifício de um interesse menos valorado na composição de um conflito teleológico, porque uma prevalência absoluta e total do interesse oposto seria injusta.

O sistema jurídico atual prevê a reparação de um prejuízo causado a outrem como “responsabilidade civil”, cabendo ao causador do dano recompensá-lo ou compensá-lo de acordo com as formas previstas na legislação.

Conceituando o instituto da responsabilidade civil, a conceituada jurista Maria Helena Diniz<sup>29</sup> elucida que esta seria:

A aplicação de medidas que obriguem alguém a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros, em razão de ato próprio imputado, de pessoa

---

<sup>28</sup> PINTO, Carlos Alberto de Mota. Teoria geral do direito privado. 4ª ed. Coimbra: Coimbra, 2000 p. 136. In: USTARROZ, Daniel. Responsabilidade Civil por ato ilícito. São Paulo: Atlas, 2014, p. 11.

<sup>29</sup> DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil. 28ª ed.vol. 7 São Paulo: Saraiva, 2014, p. 50.

por quem ele responde, ou de fato de coisa ou animal sob sua guarda, ou, ainda, de simples imposição legal.

Neste mesmo raciocínio, insta transcrever os artigos do Código Civil<sup>30</sup> que dispõem sobre a ocorrência de ato ilícito, bem como a obrigação do causador do dano a repará-lo:

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 (art. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Da leitura dos dispositivos legais supratranscritos, pode-se perceber que os elementos que compõem o instituto da responsabilidade civil são: antijuridicidade do fato, dano causado e nexo de causalidade entre o dano e o fato, sendo que verificados estes três elementos, surge o dever de indenizar.

Como o foco do presente trabalho não é estudar única e exclusivamente o instituto da responsabilidade civil, mas sim a incidência ou não do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre as verbas de natureza indenizatória, não serão abrangidas questões relativas à atuação dolosa ou culposa do agente para que seja verificado o dever de indenizar e a relação de causalidade entre o ato e o dano causado.

O intuito principal é tecer algumas informações sobre o instituto da responsabilidade civil, mormente sua relação com as indenizações pagas na ocorrência de danos e se há a incidência ou não de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre algumas verbas de natureza indenizatória, permitindo, por fim, a apresentação de fortes argumentos favoráveis a não incidência deste tributo quanto à indenização prevista na Lei n.º 12.783 de 2013.

---

<sup>30</sup> BRASIL. Lei n° 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>

#### 4.1 – ESPÉCIES DE DANOS

Como mencionado acima, a legislação traz dispositivos que vinculam a responsabilidade civil de reparação à ocorrência de um dano. Logo, para que se fale em dever de reparação, necessário que tenha havido um dano a ser reparado.

Neste sentido são as palavras da supracitada jurista Maria Helena Diniz <sup>31</sup>:

Não pode haver responsabilidade civil sem a existência de um dano a um bem jurídico, sendo imprescindível a prova real e concreta da lesão. Deveras, para que haja pagamento da indenização pleiteada é necessário comprovar a ocorrência de um dano patrimonial ou moral, fundados não na índole dos direitos subjetivos afetados, mas nos efeitos da lesão jurídica.

A leitura dos dizeres acima transcritos permite não somente a verificação da necessidade de ocorrência de um dano para exigência da responsabilidade civil causadora deste, bem como a classificação dos danos, pela doutrina, em duas espécies: patrimonial e moral, sendo patente a análise de cada um destes danos e seus desdobramentos aptos a demonstrar a circunscrição deles no tema abordado neste estudo.

##### 4.1.1 – DANO PATRIMONIAL

Para que se possa falar em “dano patrimonial”, mister se faz a definição do que seria o patrimônio, já que referida expressão se vincula a lesão sofrida pelo patrimônio do sujeito.

A definição de patrimônio trazida pelo Dicionário Aurélio <sup>32</sup> é o complexo de bens, materiais ou não, direitos, ações, posse e tudo o mais que pertença a uma pessoa ou empresa e seja suscetível de apreciação econômica.

Por sua vez, definido conceitualmente o termo patrimônio, importante serem trazidas as definições do que são os danos patrimoniais cuja ocorrência gera dever de reparação.

---

<sup>31</sup> Op cit. p. 77

<sup>32</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986, p. 1282

Nas palavras do jurista Silvio de Salvo Venosa “dano patrimonial é aquele suscetível de avaliação pecuniária, podendo ser reparado por reposição em dinheiro, denominador comum da indenização.”<sup>33</sup>

Ou seja, o dano patrimonial é aquela atuação que resulta na diminuição do patrimônio econômico da vítima se não tivesse ocorrido a lesão.

Sua quantificação, portanto, é mais facilmente calculada se comparada ao dano moral, pois envolve a indenização pecuniária como forma de reparação de um dano também pecuniário, ou seja, envolve dois fatores de uma mesma essência econômica.

Há de se fazer, porém, uma distinção entre os tipos de danos patrimoniais: dano patrimonial por dano emergente e dano patrimonial por lucro cessante.

O primeiro tipo de dano, ou seja, dano emergente, é aquele que tem melhor relação com o conceito de dano material, pois consiste na diminuição do patrimônio real do sujeito, ou seja, é aquele que possui relação direta com o decréscimo do acervo econômico pertencente à vítima. Nas palavras do doutrinador Álvaro Villaça Azevedo “é o que se liga, diretamente, ao ato ilícito, obrigando uma retirada patrimonial.”<sup>34</sup>

Já o dano patrimonial por lucro cessante vislumbra a recomposição de um dano que o sujeito deixa de ganhar algo em razão do evento danoso. Nesta hipótese, diferentemente do dano emergente, não há indenização pela diminuição de um patrimônio já existente, mas sim, por um patrimônio que deixou de se formar em razão da ocorrência do dano, devendo ser feito o cálculo de quanto a vítima teria recebido se não tivesse ocorrido o dano. Nas palavras da jurista Maria Helena Diniz, “é o dano alusivo à privação de um ganho pelo lesado, ou seja, ao lucro que ele deixou de auferir, em razão do prejuízo que lhe foi causado.”<sup>35</sup>

---

<sup>33</sup> VENOSA, Silvio de Salvo. Direito civil: responsabilidade civil. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 37

<sup>34</sup> AZEVEDO, Álvaro Villaça. Teoria Geral das Obrigações – Responsabilidade Civil. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 227.

<sup>35</sup> Op.cit., p. 86.

Ademais, para que se possa calcular a indenização por lucro cessante, a mera possibilidade de aumento de patrimônio não é suficiente, tendo de haver uma análise sobre o desenvolvimento normal dos acontecimentos.

Este tipo de dano, apesar de envolver quantias econômicas, não possui um cálculo simples como o dano patrimonial por dano emergente, já que deve ser usado o critério da razoabilidade para se calcular quanto seria o patrimônio adquirido pelo sujeito caso o evento danoso não tivesse ocorrido, sendo patente a transcrição das lições de Silvio Venosa sobre o tema:

*O lucro cessante traduz-se na dicção legal, o que a vítima razoavelmente deixou de lucrar. Trata-se de uma projeção contábil nem sempre muito fácil de ser avaliada. Nessa hipótese, deve ser considerado o que a vítima teria recebido se não tivesse ocorrido o dano.*<sup>36</sup>

Um exemplo muito comum sobre este tipo de dano é a hipótese de um taxista sofrer um acidente com o seu automóvel utilizado para o trabalho. Durante o período que o veículo ficará parado para conserto, o taxista terá que receber aquilo que normalmente receberia caso estivesse praticando o seu ofício, já que somente deixou de fazê-lo em razão do dano sofrido pelo seu veículo, cabendo, portanto, indenização para recompor o patrimônio que presumidamente deixou de se formar.

Feita a análise sobre os tipos de danos patrimoniais que merecem reparação, ou melhor, recomposição, impende-se fazer o mesmo com relação ao dano moral indenizável.

#### **4.1.2 – DANO MORAL**

O dano moral, diferentemente do dano patrimonial, não possui relação direta com a diminuição econômica do patrimônio da vítima com a ocorrência de um evento danoso, mas sim, com um evento capaz de ofender o patrimônio subjetivo íntimo de alguém, afetando sua dignidade humana, trazendo dor e sofrimento à sua honra e demais sentimentos relativos à personalidade do sujeito.

---

<sup>36</sup> Op.cit., p. 38

Nos dizeres do jurista Silvio Venosa<sup>37</sup>:

É o prejuízo que afeta o ânimo psíquico, moral e intelectual da vítima. Sua atuação é dentro dos direitos da personalidade. Nesse campo, o prejuízo transita pelo imponderável, daí por que aumentam as dificuldades de se estabelecer a justa recompensa pelo dano.

Ou seja, diferentemente do dano material patrimonial, onde a relação entre o dano e o resultado envolve única e exclusivamente o critério econômico, o dano moral possui relação direta com o patrimônio pessoal e subjetivo de cada indivíduo, sendo seu cálculo não tão simples quanto os demais, já que fará uso de um critério econômico para repor um dano não sofrido na mesma esfera.

Todavia, não é qualquer tipo de dor, abalo ou dissabor do indivíduo que gera direito à indenização por dano moral, devendo ser reparado apenas os danos que de fato afetem sua dignidade humana, trazendo dor e sofrimento à sua honra intersubjetiva.

Sobe este tema, são inclusive as lições de Maria Helena Diniz<sup>38</sup>:

O direito não repara qualquer padecimento, dor ou aflição, mas aqueles que forem decorrentes da privação de um bem jurídico sobre o qual a vítima teria interesse reconhecido juridicamente. P. ex. se vemos alguém atropelar outrem, não estamos legitimados para reclamar indenização, mesmo quando este fato nos provoque grande dor. Mas, se houver relação de parentesco próximo entre nós e a vítima, seremos lesados indiretos. Logo, os lesados indiretos e a vítima poderão reclamar a reparação pecuniária em razão de dano moral, embora não peçam um preço para a dor que sentem ou sentiriam, mas, tão somente, que se lhes outorgue um meio de atenuar, em parte, as consequências da lesão jurídica por eles sofrida.

Ademais, o valor a ser pago a título de indenização por dano moral possui caráter dúplice, pois ao mesmo tempo em que visa recompor o dano sofrido pelo sujeito, deve servir para punir a conduta danosa do agente, de modo a evitar novas situações.

Todavia, a quantificação da indenização a ser paga deve obedecer aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade, de modo a não gerar enriquecimento sem causa daquele

---

<sup>37</sup> Op.cit. p. 41.

<sup>38</sup> Op. cit. p. 111.

que recebe a indenização, o que contraria a legislação vigente, em especial o art. 884 do Código Civil<sup>39</sup>.

Sendo assim, percebe-se que trata-se de uma indenização cujo arbitramento da quantia a ser paga possui caráter de compensação e não recomposição como nos casos de indenização por danos materiais.

---

<sup>39</sup> Art. 884. Aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários. Parágrafo único. Se o enriquecimento tiver por objeto coisa determinada, quem a recebeu é obrigado a restituí-la, e, se a coisa não mais subsistir, a restituição se fará pelo valor do bem na época em que foi exigido.

## **5 – INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA EM VERBAS INDENIZATÓRIAS**

Como dito no início deste trabalho, muitos estudantes de Direito, ao concluírem a Graduação, possuem a ideia generalizada de que não há incidência de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas indenizatórias. Esta ideia acaba sendo disseminada, sendo patente a presente análise para desmistificar esta premissa.

O raciocínio da premissa utilizada por muitos é simples: indenizações servem para recompor danos. Se há mera recomposição de um prejuízo, ou seja, de um dano, não há acréscimo patrimonial, e por sua vez, se não há acréscimo patrimonial, não há que se falar em incidência de imposto sobre a renda.

Apesar do silogismo acima parecer de início correto, tal entendimento não merece ser levado a efeito para todas as verbas de natureza indenizatória, sendo necessária uma análise sobre a natureza de cada destas verbas de modo a permitir o cumprimento da legislação vigente, conforme será abordado nos capítulos a seguir.

### **5.1 – NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO IMPOSTO SOBRE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE INDENIZACÕES DECORRENTES DE DANO EMERGENTE**

Conforme elucidado no tópico anterior, os danos indenizáveis podem ser classificados como danos patrimoniais e danos morais, cabendo ainda uma outra classificação quanto ao primeiro tipo de dano em dano emergente e lucro cessante.

A primeira análise a ser feita no que se refere à incidência ou não do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre verbas indenizatórias se dá com relação ao dano emergente.

A indenização paga em caso de dano emergente ocorre com o intuito de recompor a diminuição do patrimônio real do sujeito, ou seja, para fazer com que a vítima recomponha seu patrimônio ao mesmo status que possuía em período anterior ao do dano sofrido.

Nesta toada são as lições do jurista Roque Antonio Carraza transcritas em um julgamento feito pelo Superior Tribunal de Justiça<sup>40</sup>:

Não é qualquer entrada de dinheiro nos cofres de uma pessoa (física ou jurídica) que pode ser alcançada pelo IR, mas, tão-somente, os acréscimos patrimoniais, isto é, a aquisição de disponibilidade de riqueza nova.

Tudo que não tipificar ganhos durante um período, mas simples transformação de riqueza, não se enquadra na área traçada pelo art. 153, III, da CF.

É o caso das indenizações. Nelas, não há geração de rendas ou acréscimos patrimoniais (proventos) de qualquer espécie. Não há riquezas novas disponíveis, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos” (IR – indenização – in RDT 52 90).

Apesar de ser uma definição muito ampla, pois gera a ideia *data vênia* equivocada de que a natureza das indenizações é sempre a mesma, o raciocínio transcrito acima pode ser aplicado acaso da indenização paga para recompor um dano emergente (bem como de indenizações pagas por danos morais a serem abordadas futuramente), tornando evidente o caráter de recomposição do patrimônio de modo a impedir que haja incidência de imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza nas indenizações pagas com o intuito de recompor este tipo de dano patrimonial.

Tal afirmação é feita, pois o imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial, sendo que as indenizações pagas para recompor um dano emergente não geram acréscimo patrimonial, mas sim a mera reposição do patrimônio perdido com a ocorrência do dano. Disso discorre a impossibilidade de incidência de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre estas verbas.

Um exemplo que pode ser dado para elucidar as indenizações por dano emergente são as indenizações pagas em caso de desapropriação. Nestes casos, em razão da perda da propriedade, pelo titular, decorrente de necessidade ou utilidade pública lhe é paga uma

---

<sup>40</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 410.347. Rel. Des. Min. Luiz Fux. Julg: 07/11/2002

indenização em valor justo, conforme dispõe o art. 5º, inciso XXIV da Constituição Federal<sup>41</sup>.

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.

Diferente não poderia ser a situação em questão, já que ocorrendo a perda de um patrimônio, no caso, da propriedade, deve haver previsão de algo que possa ser feito para recompor esta perda, sendo estipulado o pagamento de uma indenização justa para recomposição da lesão sofrida pelo proprietário.

Assim, a indenização decorrente de desapropriação não gera ganho de capital de modo a não poder ser utilizada como base de cálculo para incidência de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

A quantia percebida pelo titular da propriedade serve tão somente como forma de recomposição de seu patrimônio que foi perdido em razão de um interesse público maior. Logo, havendo a transferência da propriedade ao Poder Público, por valor justo, não se vislumbra a ocorrência de lucro que poderia vir a ser tributado pelo imposto sobre a renda.

Este é inclusive o entendimento do Superior Tribunal de Justiça que firmou-se no sentido da não incidência do tributo em tela sobre as verbas oriundas de desapropriação:

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.

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

---

<sup>41</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>

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 previa 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. (...) <sup>42</sup>

TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA. O entendimento desta Corte Superior orienta-se no sentido de que não incide imposto de renda sobre a indenização decorrente de desapropriação, uma vez que não apresenta nenhum ganho ou acréscimo patrimonial. Agravo regimental a que se nega provimento. <sup>43</sup>

Sendo assim, conclui-se que ante a natureza jurídica “recompensatória” da indenização recebida em razão de um dano emergente sofrido, o recebimento da referida indenização não é hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

## **5.2 – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE INDENIZAÇÕES DECORRENTES DE LUCRO CESSANTE**

Diferentemente do que se afirmou com relação a não incidência de imposto de renda sobre a indenização recebida para recomposição de um dano emergente, o mesmo não se pode falar com relação à indenização recebida em caso de composição de lucro cessante.

Isso se diz, pois apesar de também ser considerada como indenização de um dano patrimonial, a indenização paga por lucro cessante é hipótese de incidência do tributo ora estudado, já que tem a aptidão de gerar acréscimo patrimonial.

---

<sup>42</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.116.460. Rel. Des. Min. Luiz Fux. Julg: 09/12/2009

<sup>43</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo 934.006 SP. Rel. Min. Carlos Fernando Mathias (Juiz Convocado do TRF 1ª Região). Julg: 19/02/2008

Como dito alhures, o lucro cessante é um tipo de dano material cuja natureza é de composição do patrimônio do sujeito que deixou de se formar em razão da ocorrência de um dano causado por outrem. Em outras palavras: trata-se de uma indenização paga pelo que a vítima deixou de ganhar.

Neste tipo de indenização não há a recomposição de um patrimônio do mesmo modo como há a recomposição por dano emergente, pois no caso de lucro cessante não há como se recompor algo que sequer havia sido formado, mas sim o pagamento de uma quantia decorrente de uma expectativa de acréscimo patrimonial.

Se futuramente haveria um acréscimo patrimonial do sujeito em razão do trabalho, do capital, ou da combinação de ambos, o pagamento de indenização em virtude da ocorrência de um dano que inviabiliza a ocorrência do acréscimo patrimonial permite o aumento do patrimônio do sujeito, permitindo a exação do imposto de renda.

Neste sentido, inclusive é o entendimento demonstrado na ementa abaixo, em voto-vista do ilustre ministro Herman Benjamin quando do julgamento do Recurso Especial nº 1.133.101:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. MULTA POR RESCISÃO ANTECIPADA DO CONTRATO DE REPRESENTAÇÃO COMERCIAL. INDENIZAÇÃO POR LUCROS CESSANTES. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO.

1. Hipótese em que se discute a incidência do Imposto de Renda sobre os valores pagos a título de multa pela rescisão antecipada do contrato de representação comercial. 2. O Imposto de Renda tem como fato gerador, nos termos do art. 43, I e II, do CTN, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza. 3. Se a verba recebida apenas repara um prejuízo existente, o dano emergente, ocorre mera reconstituição da perda material. No entanto, se a indenização destina-se a compensar o ganho que deixou de ser auferido, os denominados lucros cessantes, há inegável acréscimo patrimonial, o que atrai a incidência do tributo. Precedentes da Primeira Seção. 4. A multa prevista no contrato de representação comercial, por sua rescisão antecipada, tem o objetivo de ressarcir o representante pelo que deixou de ganhar em razão do prematuro desfazimento do acordo. Trata-se, portanto, de indenização por lucros cessantes, havendo acréscimo patrimonial e, conseqüentemente, incidência do Imposto de Renda. 5. Note-

se que é impossível vislumbrar qualquer decréscimo do patrimônio do representante comercial, decorrente da rescisão antecipada do contrato, que justifique equiparar a indenização a mera “recomposição”. O único prejuízo resultaria do que se deixou de ganhar com as operações que seriam realizadas, caso o contrato continuasse a vigor (lucros cessantes). De fato, não se pode conceber dano emergente em relação a bem futuro. 6. Deve-se registrar que o Tribunal a quo, soberano na análise fático-probatória, não reconheceu, no caso, a existência de perda patrimonial. 7. Saliente-se, por fim, que o art. 70 da Lei 9.430/96 expressamente sujeita à tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte "a multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato". 8. Recurso Especial não provido.<sup>44</sup>

Logo, ante o caráter de composição da indenização por lucro cessante, no momento em que esta indenização é recebida, ela gera mudança no patrimônio do sujeito, um efetivo acréscimo plenamente tributável pelo imposto de renda, o que já retira a premissa invocada no início deste estudo de que todas as indenizações não seriam passíveis da incidência do aludido imposto.

### **5.3 – NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA SOBRE INDENIZAÇÕES DECORRENTES DE DANO MORAL**

Analisando-se a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça percebe-se que houve uma divergência de entendimento nesta Corte sobre a incidência ou não do imposto de renda sobre indenizações pagas em casos de danos morais.

Alguns juristas se posicionaram no sentido da incidência, pois se o dano sofrido o foi na esfera moral, o recebimento de indenização na esfera patrimonial certamente gera acréscimo patrimonial, havendo, portanto incidência.

Visando demonstrar de forma clarividente a questão, mister se faz a transcrição da ementa do Recurso Especial nº 748.868, de relatoria do Min. Luiz Fux, que de modo bem detalhado, analisou a questão ora estudada:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. REPARAÇÃO POR DANOS MORAIS. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES.

---

<sup>44</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.133.101. Rel. Min. Humberto Martins. Julg: 03/05/2011.

## DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL.PRECEDENTES.

1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte. 2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos *in natura*, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro. 3. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material). 4. A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal, como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99. Precedentes. 5. "Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador esse acréscimo patrimonial" (Hugo de Brito Machado, *Regime Tributário das Indenizações*, obra coletiva, Coord. Hugo de Brito Machado, p. 109). Em idêntico sentido, na obra citada: Gisele Lemke, p. 83; Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, p. 124; Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, p. 74. E ainda: Leandro Paulsen, *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, 5ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2003, p. 655. 6. Configurando fato gerador do imposto de renda e não estando abrangido por norma isentiva (salvo quando decorrente de acidente do trabalho, o que não é o caso), o pagamento a título de dano moral fica sujeito à incidência do tributo. 7. Recurso especial provido.<sup>45</sup>

---

<sup>45</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 748.868. Rel. Min. Luiz Lux. Julg: 28/08/2007

Da leitura da referida ementa percebe-se que o entendimento dado à época tinha como cerne da questão somente o acréscimo patrimonial que a indenização paga em casos de danos morais trazia à vítima, sem ser feita a análise da natureza jurídica da indenização paga aquele que sofreu o dano. Neste raciocínio, como a previsão do art. 43 do Código Tributário Nacional estabelece a incidência do tributo não apenas sobre as rendas, mas também sobre os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza, tendo a vítima sofrido um dano de ordem moral e havendo a recomposição deste dano na esfera patrimonial, esta esfera sofre um acréscimo, devendo, portanto, ser tributada.

Todavia, devido à mudança de composição do referido órgão e mesmo a evolução doutrinária e jurídica sobre a questão, analisando-se novamente a tributação ou não dos valores percebidos a fim de reparação de danos morais sofridos, o entendimento da Corte Superior foi alterado, passando a ser mais coerente e correto.

Referido entendimento é no sentido de que a verba recebida quando da ocorrência de um dano moral tem natureza jurídica de indenização para recomposição de uma dor ou sofrimento, de modo que havendo mera recomposição de um *status quo ante*, não há acréscimo patrimonial a ser tributado pelo imposto sobre a renda.

Do mesmo modo como a recomposição patrimonial da vítima que é indenizada quando sofre um dano emergente, a vítima de um dano moral sofre uma ofensa ao seu patrimônio imaterial, sendo que a verba percebida, estipulada em valor proporcional ao dano sofrido não lhe gera acréscimo patrimonial, mas sim a mera recomposição de seu patrimônio.

Em outras palavras, a indenização por dano estritamente moral não é fato gerador de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, já que apenas se limita a recompor o patrimônio imaterial da vítima atingido pelo ato ilícito praticado por outrem. Assim, não tendo havido o recebimento de riqueza nova capaz de gerar acréscimo patrimonial, não há que se falar em hipótese de incidência.

Neste sentido tem sido o correto entendimento do Superior Tribunal de Justiça colacionado na ementa abaixo:

PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA.

1. A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (Precedentes: REsp 686.920/MS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/10/2009, DJe 19/10/2009; AgRg no Ag 1021368/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/05/2009, DJe 25/06/2009; REsp 865.693/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 04/02/2009; AgRg no REsp 1017901/RS, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/11/2008, DJe 12/11/2008; REsp 963.387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/10/2008, DJe 05/03/2009; REsp 402035 / RN, 2ª Turma, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ 17/05/2004; REsp 410347 / SC, desta Relatoria, DJ 17/02/2003).

2. *In casu*, a verba percebida a título de dano moral adveio de indenização em reclamação trabalhista. 3. Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, *a fortiori*, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*. 4. *"Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, fato gerador desse imposto. (...) Configurado esse panorama, tenho que aplicar o princípio de que a base de cálculo do imposto de renda (ou de qualquer outro imposto) só pode ser fixada por via de lei oriunda do poder competente. É o comando do art. 127, IV, do CTN. Se a lei não insere a "indenização", qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, incorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática. (...) Atente-se para a necessidade de, em homenagem ao princípio da legalidade, afastar-se as pretensões do fisco em alargar o campo da incidência do imposto de renda sobre fatos estranhos à vontade do legislador."* ("Regime Tributário das Indenizações", Coordenado por Hugo de Brito Machado, Ed. Dialética, pg. 174/176)

5. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem,

embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.<sup>46</sup>

Ademais, para reforçar ainda mais o aludido entendimento, em 8 de agosto de 2012 foi editada uma Súmula nº 498 para consolidar que a indenização recebida a fim de recomposição de um dano moral não é hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

Súmula 498: Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.

Sendo assim, percebe-se que apesar do entendimento inicial da Corte Superior a favor da incidência do tributo ora estudado sobre a indenização recebida para recompor um dano moral sofrido pela vítima, a alteração do entendimento foi necessária e positiva, de modo obstar a incidência do tributo sobre valores que não caracterizam seu fato gerador de modo a garantir maior segurança jurídica aos contribuintes, bem como, a possibilidade de cobrança do tributo somente quando praticado o fato gerador.

---

<sup>46</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.152.764. Rel. Min. Luiz FUx. Julg: 23/06/2010

## **6 – INDENIZAÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 12.783, DE 11 DE JANEIRO DE 2013**

Além do estudo feito no capítulo acima com relação à quebra da premissa universal de não incidência do imposto de renda a qualquer tipo de indenizações elencadas, mister se faz a análise acerca da natureza jurídica da indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013 <sup>47</sup> para que se possa exprimir a conclusão sobre a não incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre a indenização prevista neste diploma legal.

Referida análise se faz importante em um capítulo em separado, pois trata-se de uma indenização recente, trazida após a conversão das Medidas Provisórias nº 579/2012 e 591/2012 em Lei, envolvendo a sistemática de indenização de empresas de energia elétrica, cujo entendimento do Ministério da Fazenda por intermédio de sua Secretaria da Receita Federal do Brasil no que se refere à tributação dos valores percebidos tem se mostrado conflitante com o fenômeno da incidência tributária.

Deste modo, impende-se fazer um estudo em separado da indenização em questão, sendo feita uma análise da sua real natureza jurídica de modo a evidenciar que o recebimento da indenização prevista na Lei 12.783 de 2013 não corresponde ao fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

### **6.1 – BREVE HISTÓRICO SOBRE A RENOVAÇÃO ANTECIPADA DOS CONTRATOS DE CONCESSÃO DE ENERGIA ELÉTRICA**

Em 11 de setembro de 2012, o Poder Executivo Federal promulgou a Medida Provisória nº 579, que dispôs sobre as prorrogações de concessões de energia elétrica e redução dos encargos setoriais.

Através do referido diploma legal, o Poder Concedente possibilitou a prorrogação antecipada dos contratos de concessão de energia elétrica pelo prazo máximo de 30 (trinta) anos, mediante a celebração de Aditivo ao Contrato de Concessão no qual ficou estabelecido um novo regime para os serviços de energia elétrica, tendo sido estabelecida também uma indenização a ser paga às concessionárias. Ou seja, a contrapartida pela antecipação dos

---

<sup>47</sup> Brasil. Lei nº 12.783 de 11 de janeiro de 2013. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/lei/L12783.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/lei/L12783.htm)>

efeitos do término da concessão, que norteou a MP 579 foi de dar às concessionárias de energia elétrica a possibilidade de prorrogar suas concessões por meio da indenização de seus ativos ainda não totalmente depreciados e amortizados, e a partir daí, atribuir-lhes receitas simplesmente para cobrir os custos de Operação e Manutenção.

Especificamente para as concessionárias atuantes no ramo de transmissão de energia elétrica, a MP 579 dispôs, inicialmente, que apenas os investimentos realizados a partir de 1 de junho de 2000 seriam objeto de indenização, eis que investimentos anteriores já estariam totalmente depreciados e amortizados.

Todavia, movido pela insatisfação generalizada do setor elétrico e após a demonstração de que existiam investimentos anteriores a 1 de junho de 2000 que ainda não estavam totalmente depreciados, o Governo Federal promulgou a Medida Provisória nº 591/2012, tornando passíveis de indenização também os investimentos ainda não depreciados contabilmente, existentes até 31 de maio de 2000. Esta Medida Provisória, assim como a nº 579, também foi regulamentada pela Lei nº 12.783/2013.

Referida indenização a ser recebida pelas concessionárias se dividiu em dois grupos: o primeiro, relativo aos novos investimentos (posteriores a 1 de junho de 2000) e o segundo, relativo ao sistema existente (anteriores a 31 de maio de 2000).

Em ambos os casos, o critério utilizado para a valoração dos ativos é o Valor Novo de Reposição – VNR, previsto no art. 15 § 1º da Lei 12.783<sup>48</sup>, cujo objetivo é estabelecer que cada ativo seja valorado por todas as despesas necessárias para a sua substituição por idêntico, similar ou equivalente, que efetue os mesmos serviços e que tenha a mesma capacidade do ativo existente.

---

<sup>48</sup> Art. 15. A tarifa ou receita de que trata esta Lei deverá considerar, quando houver, a parcela dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados, não depreciados ou não indenizados pelo poder concedente, e será revisada periodicamente na forma do contrato de concessão ou termo aditivo. § 1º O cálculo do valor dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou não depreciados, para a finalidade de que trata o caput ou para fins de indenização, utilizará como base a metodologia de valor novo de reposição, conforme critérios estabelecidos em regulamento do poder concedente.

Exposta a legislação que tratou da indenização dos ativos das concessionárias, mister se faz a análise sobre a problemática tributária envolvida no tema, em especial, se os valores recebidos a título de indenização de ativos das concessionárias estariam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

## **6.2 - ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL SOBRE A INDENIZAÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 12.783 DE 2013**

Apesar do histórico do que motivou a promulgação das Medidas Provisórias 579 e 591 de 2012 levar ao raciocínio de que a indenização prevista nos diplomas legais seja de indenização por dano emergente, bem como tenha a natureza de recomposição dos investimentos feitos pelas concessionárias recompensáveis por meio de indenização, o atual entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil sobre o assunto em tela é de que a indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013 deve ser tributada pelo imposto sobre a renda.

Inicialmente, a Receita Federal do Brasil se pronunciou de modo favorável à incidência do imposto sobre a renda sobre a indenização ora estudada, em duas Soluções de Consulta abaixo colacionadas:

**EMENTA. RESCISÃO DO CONTRATO DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÕES. BENS REVERSÍVEIS. INCIDÊNCIA.** O valor recebido a título de indenização de bem reversível não totalmente depreciado ou amortizado, ao final do contrato de concessão corresponde à receita não operacional, e deverá ser confrontado com o valor contábil do bem, assim entendido aquele que estiver registrado na escrituração, deduzido, se for o caso, da depreciação ou amortização acumulada, obtendo-se, assim, o resultado não operacional a ser computado na determinação do lucro real – base de cálculo do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Jurídica.

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF

**Ementa: RESCISÃO DO CONTRATO DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÕES. BENS REVERSÍVEIS. RETENÇÃO NA FONTE.** As indenizações dos bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados recebidas em decorrência de rescisão do contrato de concessão não caracterizam indenização por danos patrimoniais e sujeitam-se à retenção na fonte do IRPJ e da CSLL. (Solução de Consulta nº 49/2013. DOU 11/06/2013).

**Ementa: CONTRATO DE CONCESSÃO. INDENIZAÇÕES. BENS REVERSÍVEIS. INCIDÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. DIFERIMENTO.**

Os resultados positivos apurados, decorrentes de indenização por reversão de bens, recebida em razão de prorrogação por aditamento de contrato de concessão, constituem ganho de capital e devem compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica. A reversão de bens mediante indenização não se confunde com a desapropriação, procedimento formal e típico, não se aplicando à espécie a hipótese de diferimento prevista no art. 31, § 4º do Decreto-Lei nº1.598 de 1977. (Solução de Consulta nº 53/2013. Superintendência Regional da Receita Federal. Data da Decisão: 25/07/2013).

Na primeira decisão, qual seja, Solução de Consulta 49/2013 o entendimento da Receita Federal foi no sentido de que o valor recebido com as indenizações corresponde à receita não operacional, devendo haver o confronto do valor contábil do bem com o valor pago por ele com a indenização, sendo que esta diferença é o resultado não operacional a compor a base de cálculo do Imposto sobre a Renda. Ademais, referido entendimento ainda esclarece que as indenizações recebidas em razão de contrato de concessão não são consideradas como indenização por danos patrimoniais e sujeitam-se à retenção na fonte do IRPJ.

A segunda solução de Consulta, nº 53/2013, possui o mesmo entendimento da anterior no sentido de que o resultado positivo entre o valor contábil e o valor pago deve compor a base de cálculo do IRPJ e é ainda mais específica no sentido de que a indenização em voga não seria de indenização por dano patrimonial, não sendo sequer possível ser feita analogia à indenização paga em casos de desapropriação, pois desapropriações são casos regulados por preceitos específicos.

Por fim, para consolidar o entendimento do referido órgão sobre o assunto, em 7 de outubro de 2013, foi publicada no Diário Oficial da União a Solução de Divergência Cosit nº 22 de 2013, através do qual a Receita Federal manifestou seu entendimento de que os valores recebidos a título de indenização decorrem de alteração de cláusulas contratuais ou da rescisão do contrato anteriormente firmado, sendo que por estes motivos, toda receita recebida com este fim deve ser tributada na apuração do lucro real:

## ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Os valores recebidos a título de indenização decorrem da alteração de cláusulas contratuais firmadas ou da rescisão do contrato avençado, sendo erigido como parâmetro quantitativo a parcela dos investimentos feitos pelas concessionárias em bens reversíveis ainda não amortizados ou não depreciados à época do evento. Sendo a indenização receita decorrente de alteração contratual, deve ser computada tanto na apuração do lucro real, quanto na determinação da base de cálculo da CSLL. Caso não haja a reversão dos bens não amortizados ou não depreciados à União (baixa do bem), resta naturalmente à empresa concessionária o direito de poder depreciar o bem nos termos da legislação tributária.

O entendimento da Receita Federal sobre o tema é de que a indenização paga às concessionárias com a renovação do contrato de concessão não tem natureza de recomposição patrimonial, mas sim de indenização por alteração contratual, sendo que este último tipo de indenização é hipótese de incidência do imposto sobre a renda, vez que gera evidente acréscimo patrimonial.

Para chegar a este entendimento, a Receita Federal construiu seu raciocínio com base no entendimento de que por se tratar de um contrato de concessão, os bens reversíveis não pertencem às concessionárias, mas sim ao próprio Estado, que é o real proprietário dos bens vinculados à concessão. Além disso, argumentou que por força do modelo contábil atual, os bens a serem indenizados não são mais registrados no ativo imobilizado das concessionárias, o que também reforçaria a tese de que não haveria que se falar em indenização por dano patrimonial. Deste modo, as indenizações recebidas pelas concessionárias com a renovação dos contratos de concessão seriam indenizações decorrentes de alteração contratual, devendo, nos termos da legislação tributária, serem tributadas pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

Todavia, apesar de estar correto o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil de que a renovação dos contratos de concessão implica em alteração contratual, já que, conforme mencionado acima, foram estabelecidos novos critérios para remuneração das concessionárias de energia elétrica, o mesmo não se pode afirmar com relação ao entendimento do aludido órgão de que a indenização paga às concessionárias tem como fundamento a alteração de cláusulas contratuais. Pelo contrário, conforme será demonstrado a seguir, as indenizações pagas com a renovação dos contratos de concessão tem natureza

jurídica de recomposição patrimonial das empresas concessionárias, não podendo, tal valor, ser tributado pelo imposto sobre a renda já que não configura a hipótese de incidência do referido tributo.

### **6.3 – NATUREZA JURÍDICA DA INDENIZAÇÃO PREVISTA NA LEI Nº 12.783 DE 2013**

Apesar do atual entendimento da Receita Federal do Brasil ser pela incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre a indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013, existem diversos argumentos contrários a este entendimento.

Tal afirmação é feita, pois da análise da legislação sobre o assunto, percebe-se claramente que o que se pretende indenizar não é a alteração contratual pura e simples, mas sim os investimentos feitos pelas concessionárias, os quais com a renovação da concessão não foram remunerados e nem o serão, em razão da atual tarifa de energia elétrica.

Evidente que a celebração de um Aditivo Contratual altera o que foi anteriormente firmado, caso contrário, se todas as condições contratuais fossem permanecer as mesmas, não seria necessário realizar um novo instrumento contratual para regular as novas condições contratuais.

Todavia, no caso em questão, as indenizações recebidas pelas concessionárias não são realizadas com o intuito de repará-las pela mudança do Contrato de Concessão firmado anteriormente com a União, mas sim, para indenizá-las dos investimentos feitos no decorrer da concessão que ainda não foram remunerados.

Este entendimento pode ser confirmado através do método utilizado para cálculo das indenizações a serem pagas às concessionárias. Certamente, se a indenização a ser paga tivesse como natureza jurídica a alteração de cláusulas contratuais, o cálculo do valor a ser pago seria com base em quantias previstas em Contrato, considerando-se o tempo de vigência e o momento da suposta alteração contratual. Ou seja, o valor seria calculado nos mesmos moldes como são as multas rescisórias.

Entretanto, como o caso em questão não visa indenizar a alteração contratual, mas sim, os investimentos realizados pelas concessionárias no decorrer da concessão que ainda não

foram remunerados, o cálculo da indenização a ser paga é feito com base no VNR – Valor Novo de Reposição dos bens.

Logo, se está havendo o pagamento de indenização pelos bens e investimentos feitos pelas concessionárias, percebe-se que a natureza jurídica da indenização é de recomposição do patrimônio das concessionárias, ou seja, indenização por dano patrimonial, não podendo esta ser tributada pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza já que não configura acréscimo patrimonial.

Ademais, por se tratar de uma questão de Direito Administrativo, não há dúvidas de que os valores pagos às concessionárias a título de indenização por dano patrimonial devem corresponder a valores justos, sem causar acréscimo patrimonial, caso contrário, estaria havendo violação a um dos princípios essenciais da Administração Pública, qual seja: Princípio da Eficiência.

A Constituição Federal <sup>49</sup>, em seu artigo 37 <sup>50</sup> estabelece que a Administração Pública obedecerá aos princípios da legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência.

Neste interim, insta colacionar os ensinamentos do jurista Diogenes Gasparini <sup>51</sup> sobre o Princípio da Eficiência:

Conhecido pelos italianos como “dever de boa administração”, o princípio da eficiência impõe à Administração Pública direta e indireta a obrigação de realizar suas atribuições com rapidez, perfeição e rendimento, além, por certo, de observar outras regras a exemplo do princípio da legalidade. Pela EC nº 19/98, que o acrescentou ao rol dos consignados no art. 37, esse princípio ganhou status constitucional. (...)

As atribuições devem ser executadas com perfeição, valendo-se das técnicas e conhecimentos necessários a tornar a execução a melhor possível, evitando sua repetição e reclamos por parte dos administrados. Ademais, a realização cuidadosa das atribuições evita desperdício de tempo e de dinheiro públicos,

---

<sup>49</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)>

<sup>50</sup> Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: (...)

<sup>51</sup> GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 20

tão necessários na época atual. Por fim, tais competências devem ser praticadas com rendimento, isto é, com resultados positivos para o serviço público e satisfatórios para o interesse da coletividade.

Assim, percebe-se que a observância, pela Administração Pública, de pagamento de indenização às concessionárias com base nos parâmetros estabelecidos em lei coaduna com a tese de que no caso em voga, o pagamento de indenização às concessionárias não irá gerar acréscimo patrimonial, mas a mera recomposição do dano patrimonial, eis que com a assinatura do Termo Aditivo, os bens reversíveis não constam mais como ativo das concessionárias, mas sim como bens em regime especial de utilização.

Outro ponto que também vai de encontro com o entendimento trazido pela autoridade fazendária é que a própria Lei das Concessões nº 8.987 de 1995<sup>52</sup> estabelece que extinto o Contrato de Concessão, por advento de termo contratual, ou por encampação, a concessionária tem direito à indenização em razão dos investimentos vinculados a bens reversíveis ainda não amortizados ou depreciados:

Art. 36. A reversão no advento do termo contratual far-se-á com a indenização das parcelas dos investimentos vinculados a bens reversíveis, ainda não amortizados ou depreciados, que tenham sido realizados com o objetivo de garantir a continuidade e atualidade do serviço concedido.

Sobre este mesmo tema, válidos são os ensinamentos da ilustre jurista Maria Sylvia Zanella di Pietro<sup>53</sup>:

Evidentemente, a reversão depende sempre de indenização (...). Se assim não fosse, estaria caracterizada situação de confisco. A indenização deve ser estipulada de tal forma que vá sendo amortizada paulatinamente, no decurso do contrato, tendo seu valor inserido no próprio valor da tarifa ou outras fontes de receita. Nesse caso, extinta a concessão ou a permissão, pelo decurso do prazo inicialmente estipulado, estará, em princípio, coberto o valor da indenização. Se a amortização não tiver sido total, por qualquer razão, ou se a extinção se der antes do prazo estipulado, caberá ao poder concedente indenizar o concessionário pelo valor restante, ainda não amortizado. É o que estabelece o art. 36 da Lei nº 8.987.

---

<sup>52</sup> BRASIL. Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/8987.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/8987.htm)>

<sup>53</sup> PIETRO, Maria Sylvia Zanella di. *Parcerias na Administração Pública*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 108.

Logo, se a própria Lei de Concessões estabelece que no caso de advento de termo contratual a indenização a ser paga às concessionárias ocorre para fins de recomposição dos investimentos vinculados aos bens reversíveis, não há razão para a indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013 ter natureza jurídica diversa. Ambas indenizações possuem natureza jurídica de recomposição de dano patrimonial.

Outro ponto que também merece destaque na presente análise se refere à possibilidade da concessionária de serviço público poder ou não ser considerada como proprietária dos bens reversíveis.

Conforme dito acima, um dos elementos que serviu como base para o entendimento da Receita Federal do Brasil pela incidência do IRPJ sobre a indenização paga com a renovação da concessão é de que os bens reversíveis não são da concessionária, mas sim do Estado que é o real proprietário destes bens.

Contudo, há de se esclarecer que este entendimento não é pacífico na doutrina, já que existem juristas cujas opiniões são no sentido de que os bens reversíveis, fruto dos investimentos feitos pelas concessionárias para manutenção de suas atividades são parte do patrimônio das concessionárias, embora se destinem exclusivamente à prestação de serviço público.

Neste sentido, são os ensinamentos do jurista Celso Antônio Bandeira de Mello, seguidos por Diogenes Gasparini:

A reversão é a passagem ao poder concedente dos bens do concessionário aplicados ao serviço, uma vez extinta a concessão. (art. 35 § 2º). Portanto, através da chamada reversão, os bens do concessionário, necessários ao exercício do serviço público, integram-se no patrimônio do concedente ao findar-se a concessão.<sup>54</sup>

Atente-se que somente passam para a Administração Pública titular do serviço público os bens do ex-concessionário se efetivamente vinculados à prestação de serviço; os demais continuam em seu domínio. A discussão para saber quais os bens reversíveis não oferece preocupação futura a ninguém, pois a Lei Federal nº 8,987/95 exige que o edital licitatório (art. 18,

---

<sup>54</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 760.

X) e o contrato de concessão de serviço público (art. 23, X), contenham disposições sobre os bens reversíveis. Nas concessões anteriores a esta lei, a discussão ainda será possível. Não há nessa operação, observe-se, *reversão*. Esses bens nunca pertenceram ao então concedente; logo, tecnicamente, a ele não poderiam retornar, reverter.<sup>55</sup>

Fortalecendo este entendimento, o Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento de um crime de dano pela destruição de um telefone público já se mostrou favorável à tese de que o bem era de propriedade da concessionária:

CONFLITO DE COMPETÊNCIA. CRIME DE DANO. TELEFONE PÚBLICO. BRASIL TELECOM S/A. CONCESSIONÁRIA DE SERVIÇO PÚBLICO. INEXISTÊNCIA DE PREJUÍZO À BENS OU INTERESSES DA UNIÃO. COMPETÊNCIA DO JUÍZO ESTADUAL.

Nas concessões de serviço público, os bens pertencem à própria empresa concessionária, que explora o serviço em nome próprio, com seu patrimônio e por sua conta e risco. Desse modo, sem a demonstração de prejuízo em detrimento de bens ou interesse da União, não se justifica a competência da Justiça Federal. Conflito conhecido para declarar competente o Juízo de Direito da 3ª Vara Criminal de Brasília/DF.<sup>56</sup>

Sendo assim, percebe-se que os bens considerados como reversíveis compõem o patrimônio das concessionárias, de modo que a indenização pagas às concessionárias, com a renovação antecipada dos contratos de concessão, corresponde à recomposição de um dano patrimonial decorrente de uma modalidade de reversão, podendo ser aplicados ao caso em tela as mesmas afirmações abordadas no capítulo V.I do presente trabalho no sentido de que não há incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre indenizações recebidas para reparação de um dano patrimonial, não havendo que se falar, portanto, na incidência de tributo em face da indenização prevista na Lei nº 12.783 de 2013.

---

<sup>55</sup> GASPARINI, Diogenes. Direito Administrativo. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 460

<sup>56</sup> Brasil. Superior Tribunal de Justiça. Conflito de Competência nº 37.751/03.. Rel. Min. Paulo Medina. Julg: 14/05/2003

## 7 – CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objeto elaborar um pequeno estudo sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, sua hipótese de incidência, seu critério material, sua previsão legal e posição doutrinária sobre o mesmo, já que não há, na legislação em voga, a conceituação expressa do que seria “renda” e “proventos”.

Tendo sido feitas estas análises, abordaram-se institutos de direito civil, responsabilidade civil e dever de indenizar, tendo sido estudados os entendimentos jurisprudenciais e doutrinários sobre o tema, principalmente no que se refere à classificação de danos a serem indenizados em dois grupos: patrimoniais e morais, tendo sido feita, ainda, uma subdivisão do primeiro grupo em dois: danos emergentes e lucros cessantes, de modo a permitir a análise da natureza jurídica de cada uma das indenizações em tela, de modo a verificar, em seguida, se tratam-se de hipóteses de incidência do imposto estudado ou não.

Posteriormente, foi feita uma abordagem sobre a origem da Lei nº 12.783 de 2013, o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a indenização prevista neste diploma legal e apresentados fortes argumentos que contrariam o atual entendimento do FISCO sobre o assunto, já que a natureza jurídica desta indenização em específico é de recomposição de dano patrimonial, não sendo, o seu recebimento, hipótese de incidência do tributo em voga, já que não gera acréscimo patrimonial necessário para tal.

Com isso, pode-se concluir a importância de ser realizada uma análise detalhada sobre a natureza jurídica de cada tipo de indenização, de modo a evitar o recolhimento indevido de tributo em situações que não configuram hipótese de incidência do mesmo.

Ademais, ainda que o entendimento atual do Ministério da Fazenda seja pela incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza sobre a indenização paga às concessionárias com a renovação antecipada dos contratos de concessão, o tema merece maior análise e discussão sobre a essência da natureza jurídica da indenização, eis que conforme demonstrado no decorrer deste estudo, existem diversos e fortes argumentos que vão de encontro com este posicionamento.

## 8 - REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO**, Luciano. Direito Tributário Brasileiro – 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ATALIBA**, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.
- AZEVEDO**, Álvaro Villaça. Teoria Geral das Obrigações – Responsabilidade Civil. 10ª. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- BALEIRO**, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- CARRAZZA**, Roque Antônio. Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos. 3ª ed. rev. São Paulo: Malheiros, 2009.
- CARVALHO**, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: o constuctivismo lógico-semântico. 2ª. São Paulo: Noeses, 2010.
- CARVALHO**, Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário, 24. Ed- São Paulo: Saraiva, 2012.
- \_\_\_\_\_.Direito Tributário: Linguagem e método, São Paulo, Noeses, 2008.
- DINIZ**, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil. 28ª ed.vol. 7 São Paulo: Saraiva, 2014.
- FERRAGUT**, Maria Rita. Presunções no Direito Tributário. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERREIRA**, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Dicionário da Língua Portuguesa. Rio de Janeiro: Editora Nova Fronteira, 1986.
- GASPARINI**, Diogenes. Direito Administrativo. 8ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.
- \_\_\_\_\_. Direito Administrativo. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011
- MACHADO**, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010
- \_\_\_\_\_. Hugo de Brito. Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988. 5ª Ed- São Paulo: Dialética, 2004.
- MELLO**, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 28ª ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 67, de 22.12.2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- PALSEN**, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2007.

**PALSEN**, Leandro; **MELO**, José Eduardo Soares. Impostos Federais, Estaduais e Municipais. 5ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

**PIETRO**, Maria Sylvia Zanella di. Parcerias na Administração Pública. 5 ed. São Paulo: Atlas, 2006,

**USTÁRROZ**, Daniel. Responsabilidade Civil por ato ilícito. São Paulo: Atlas, 2014

**VENOSA**, Silvio de Salvo. Direito civil: responsabilidade civil. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2008