

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Taryta Nakayama

***A não-incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de
Qualquer Natureza (IR) nas indenizações***

**São Paulo
2009**

Taryta Nakayama

***A não-incidência do Imposto sobre a Renda e Proventos de
Qualquer Natureza (IR) nas indenizações***

**Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado à Coordenadoria Geral de
Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão
da Pontifícia Universidade Católica de São
Paulo, como requisito parcial para a
obtenção do título de Especialista em
Direito Tributário, sob a orientação do
Professor Julio Cesar Pereira.**

**São Paulo
2009**

À memória de meu pai.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	05
Capítulo I – O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Aspectos Gerais	06
I. 1. Breve histórico	06
I. 2. Regra-matriz de incidência tributária	07
I. 3. Princípios norteadores do imposto	10
Capítulo II – “Renda e Proventos de Qualquer Natureza” X Indenizações	12
Capítulo III – Questões específicas	16
III. 1. IR e o Dano Moral	16
III. 2. IR e a Demissão Voluntária (PDVs)	17
III. 3. IR e a Indenização trabalhista decorrente de demissão sem justa causa	18
III. 4. IR e a Desapropriação	18
Capítulo IV – As indenizações nos Tribunais: Jurisprudência	20
CONCLUSÃO	25
BIBLIOGRAFIA	27

INTRODUÇÃO

A questão da incidência do *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza* nas indenizações (em geral) é tema recorrente nos pretórios brasileiros, merecendo, pois, melhor aprofundamento no presente trabalho.

De início, serão tecidas breves considerações acerca do histórico e das principais características atinentes ao imposto em comento, tal qual a sua regra-matriz e os princípios constitucionais norteadores da exação, e, ato contínuo, traçada a distinção entre o conceito de *rendas e proventos de qualquer natureza* e as indenizações.

Superada essa fase, adentrar-se-á no ponto central deste trabalho, através da análise de situações concretas (dano moral, verbas trabalhistas, etc), inclusive ponderando o entendimento atual dos nossos tribunais em relação à matéria.

Com isto, busca-se cancelar, com maior segurança e precisão, a impossibilidade de as indenizações, decorrentes de danos patrimoniais e/ou extrapatrimoniais, se sujeitarem à tributação pelo IR.

Tal reflexão se faz necessária, tendo em vista que o Fisco, com a sua sede arrecadatória, acaba por lançar em cobrança todo e qualquer valor que, a seu ver, configure fato gerador do citado imposto; sem, no entanto, se atentar à real natureza dessas verbas.

Resta, então, ao contribuinte, levar a discussão a juízo – para se abster de pagar, ou mesmo para reaver as importâncias já recolhidas aos cofres públicos. Daí porque a relevância da discussão.

Capítulo I – O Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza: Aspectos Gerais

I. 1. Breve histórico

O *Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza*, mais comumente denominado simplesmente de *Imposto de Renda*, foi instituído no Brasil com o advento da Lei Orçamentária n.º 4.625, de 31 de dezembro de 1.922, a qual assim dispunha:

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

Não obstante, aludido imposto somente passou a ser exigido a partir do ano de 1.924, com as alterações introduzidas pela Lei Orçamentária n.º 4.783, de 31.12.1923, que bem classificou os rendimentos em quatro categorias¹ e criou a tabela aplicada na renda global.

A partir de então, foram editados inúmeros diplomas normativos com o escopo de aprimorar a regulamentação e o sistema arrecadador do IR. Foi, todavia, com a Constituição de 1.934 que o imposto adquiriu dignidade constitucional.

Nos dias atuais, possui previsão no texto da Carta Magna de 1.988, mais precisamente em seu artigo 153 (inciso III).

Certo é que, a exação em comento figura hoje como uma das principais fontes da receita tributária da União Federal, donde se extrai a sua natureza

¹ 1ª categoria- Comércio e qualquer exploração industrial; 2ª categoria - Capitais e valores mobiliários; 3ª categoria - Salários públicos e particulares e qualquer espécie de remuneração; 4ª categoria - Exercício de profissões não-comerciais.

predominantemente *fiscal*. Por outro lado, presta-se também a auxiliar o desenvolvimento econômico regional e setorial, denotando a sua função *extrafiscal*².

I. 2. Regra-matriz de incidência tributária

Atualmente, o IR encontra suporte legal no artigo 153 da Carta Magna, combinado com o artigo 43 e ss. do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

CF/88:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

...

III - renda e proventos de qualquer natureza;

...

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - ([Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

...

CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 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. ([Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. ([Parágrafo incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))

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

² Por oportuno, válidas são as lições do professor Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 22ª edição, Malheiros editores, 2003, p.68:

“Assim, quanto a seu objetivo, o tributo é:

a) *Fiscal*, quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado.

b) *Extrafiscal*, quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.

c) *Parafiscal*, quando o seu objetivo é a arrecadação de recursos para o custeio de atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve através de entidades específicas.”

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

Pois bem. Adentrando um pouco mais no exame da norma jurídica que traz a previsão do imposto em apreço, importante se torna construir a “regra-matriz de incidência tributária” (RMIT) do mesmo.

A “regra-matriz de incidência tributária”, uma das mais importantes e brilhantes contribuições do Professor Paulo de Barros Carvalho ao Direito Brasileiro, nada mais é do que a *norma tributária em sentido estrito*, ou seja, aquela que marca o núcleo do tributo, tendo como principal função a de definir a incidência fiscal (instituição de tributos). Nesse contexto, a hipótese/ descritor da norma impositiva traz a previsão de um ‘fato’, ao passo que a consequência/ prescritor prescreve a ‘relação jurídica obrigacional’ que se instaurará.

Com efeito, no referido antecedente normativo encontrar-se-ão algumas diretrizes identificativas, quais sejam: * critério material (informa o núcleo da conduta descrita no antecedente, assim representada por um ‘verbo’ e um ‘complemento’), * critério espacial (assinala o local em que se considera realizada a conduta) e * critério temporal (descreve o momento em que se considera realizada a conduta).

E, da mesma forma, no consequente: *critério pessoal (identifica os sujeitos da relação jurídica: sujeitos ativo e passivo) e * critério quantitativo (aponta os fatores que exprimem o valor pecuniário da dívida: base de cálculo e alíquota).

A conjugação desses indicativos possibilitará a construção da norma de incidência tributária, em sua plenitude.

Do ponto de vista da pessoa física, a RMIT do Imposto de Renda pode ser assim disposta:

- *critério material* -> adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento de qualquer natureza, que se caracterize como sendo um efetivo acréscimo patrimonial.
- *critério espacial* -> território nacional, admitindo-se, excepcionalmente, a aplicação extraterritorial para alcançar rendas

percebidas no exterior por residente no País, que se encontrem no estrangeiro e ausente do território nacional, bem como as rendas percebidas por estrangeiros que se encontrem dentro ou fora do País.

- *critério temporal* -> último instante do ano civil (vale dizer, 31 de dezembro do exercício).

- *critério pessoal* -> sujeito ativo: União Federal / sujeito passivo: pessoa que realizar o fato gerador do tributo e auferir o respectivo benefício econômico, consoante descrito no ‘critério material’.

- *critério quantitativo* -> base de cálculo: o *quantum* real correspondente à renda ou provento que efetivamente configure o acréscimo / alíquota: tabela progressiva.

E, do ponto de vista da pessoa jurídica:

- *critério material* -> adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou provento de qualquer natureza, que se caracterize como sendo um efetivo acréscimo patrimonial.

- *critério espacial* -> território nacional, admitindo-se, excepcionalmente, a aplicação extraterritorial para alcançar rendas percebidas no exterior por contratadas, coligadas, filiais e sucursais de pessoas jurídicas residentes e domiciliadas no Brasil.

- *critério temporal* -> último átimo de segundo do ano, ou trimestre findo³.

- *critério pessoal* -> sujeito ativo: União Federal / sujeito passivo: pessoa que realizar o fato gerador do tributo e auferir o respectivo benefício econômico, consoante descrito no ‘critério material’.

- *critério quantitativo* -> base de cálculo: o *quantum* – lucro real, arbitrado ou presumido, correspondente à renda ou provento que efetivamente configure o acréscimo / alíquota: legislador ordinário estabeleceu um adicional de 10% aplicável a partir de uma certa base tributável.

³ Cumpre salientar que, em que pese a regra ser a fixação de um período anual, não há disposição expressa na Constituição Federal limitando-o.

I.3. Princípios norteadores do imposto

No que tange aos princípios constitucionais informadores do citado imposto, perfazem-se necessárias algumas considerações.

O Texto Constitucional determina em seu art. 153, §2º, que o IR “*será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade*”. Vejamos.

A *generalidade* determina que todas as pessoas, independentemente de qualquer condição, cor, raça, sexo, credo, estado civil, que realizem os fatos descritos em lei, devem se submeter à incidência do tributo, exceto, por óbvio, quando alcançadas por imunidades ou outras situações legais. Com isso, busca-se evitar discriminações e/ou desigualdades entre os contribuintes, somente admitindo a criação de exceções acaso destinadas a realizar a isonomia e a capacidade contributiva.

Por sua vez, a *universalidade* assenta que as rendas e proventos de todas as espécies e gêneros – independentemente da denominação ou fonte – submeter-se-ão à incidência do imposto; com exceção, por óbvio, dos casos de imunidades e outros. E isto, de modo a que a apuração da base de cálculo do imposto abranja o total de rendimentos percebidos num dado momento, podendo-se aferir a real capacidade contributiva dos sujeitos.

Finalmente, a *progressividade* busca a justiça fiscal e social. Há, pois, a incidência gradativa, em percentual maior, à medida que a base de cálculo do tributo aumenta.

Com efeito, a inobservância dos supracitados mandamentos constitucionais na formação da RMIT acarretará na impossibilidade de uma tributação real e isonômica dos contribuintes do imposto.

Sob outro condão, importa destacar a relevância dos princípios da capacidade contributiva, da não-confiscatoriedade e da pessoalidade frente à tal tributo. Ou seja, aqueles contribuintes com melhor condição econômica deverão arcar com uma carga tributária maior, e os de pior situação, com um menor ônus.

A *capacidade contributiva* visa a distribuição eqüitativa da carga tributária entre iguais, respeitando-se o ganho de cada um e bem assim as suas características pessoais.

A *não-confiscatoriedade* vem alocada no artigo 150, IV, da CF, como: i) proteção à propriedade/ patrimônio/ ordem jurídica, e ii) impedimento a que o tributo seja utilizado em caráter de pena. No caso específico do IR, o confisco restaria caracterizado na

hipótese de a tributação retirar valores do contribuinte, além da parcela efetivamente acrescida ao seu patrimônio.

E, a *pessoalidade* determina que, quando da fixação de alíquotas e análise de deduções, se deva levar em conta os traços peculiares do contribuinte.

Feitas estas considerações iniciais, passa-se à análise de questão indispensável à conclusão da discussão travada neste trabalho, isto é, a significação da expressão “rendas e proventos de qualquer natureza” e a natureza jurídica das indenizações.

Capítulo II – “Renda e Proventos de Qualquer Natureza” X Indenizações

Por primeiro, importantes se fazem as palavras do eminente professor Roque Antonio Carrazza⁴ acerca do assunto:

Por força do que estatui o **art. 153, III, da Lei Magna**, a União tem competência para tributar, por meio de imposto, a *renda* e os *proventos de qualquer natureza* (IR). Instituído-o e arrecadando-o, reafirma sua ampla autonomia em relação às demais pessoas políticas.

A União deve, no entanto, respeitar, em tudo e por tudo, a *regra-matriz constitucional* desse tributo, pois do contrário estará exigindo – indevidamente, é claro – um *arremedo de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*.

Registramos, desde já, que **o dispositivo em exame não deu ao legislador ordinário federal plena liberdade para assestar o imposto contra tudo o que considere renda ou proventos de qualquer natureza. Muito pelo contrário, limitou-se a conferir-lhe a faculdade de, observados os ditames legais, fazê-lo incidir apenas sobre o que, ao lume da Ciência Jurídica, realmente tipifique um destes fatos.**

E, como melhor veremos, **há na Constituição Federal conteúdos semânticos mínimos (noções genéricas) quer de renda, quer de proventos de qualquer natureza, a serem obrigatoriamente levados em conta na criação *in abstracto* do imposto em tela.**

(grifamos)

Como se vê, o legislador infraconstitucional deve observar os parâmetros fixados pelo constituinte, sob pena de desrespeito ao funcionamento do sistema de competência tributária. Não há como se admitir que o legislador (infraconstitucional) construa conceitos – e suas significações semânticas – dos vocábulos que reproduzem os elementos da RMIT.

Vale dizer, o legislador, quando do exercício das competências reservadas à sua pessoa política, deverá observar fielmente a regra-matriz de incidência do tributo, nos

⁴ Imposto sobre a Renda – perfil constitucional e temas específicos, 3ª edição, Malheiros editores, 2009, p. 37-38.

moldes do quanto estabelecido pela Constituição – diploma maior que bem indica os arquétipos, o “ponto de partida” a ser observado por aquele.

Neste caminhar, infere-se que, para fins de tributação por meio do IR, o legislador federal não poderia trazer outra definição da expressão “rendas e proventos de qualquer natureza” senão aquela traçada na CF.

Veja-se. Em que pese o conceito de “renda e proventos” não encontrar-se expressamente definido na Carta Magna, verificamos que o mesmo vem implicitamente delineado em seu corpo.

Com vistas a explicitar o mencionado conceito constitucional, o artigo 43 do Código Tributário Nacional veio a complementar o texto supremo, estabelecendo os aspectos gerais do imposto e bem assim os elementos que o compõem; Tudo isso, no entanto, em conformidade com a previsão do Texto Constitucional.

Da interpretação desses dispositivos, em conjunto com os princípios informadores do imposto, conclui-se que o conceito de “renda e proventos” juridicizado foi no sentido de ‘acréscimo patrimonial’, assim entendido como um aumento/ incremento do patrimônio do contribuinte.

A propósito, consoante as brilhantes lições de Ricardo Mariz de Oliveira, em Fundamentos do Imposto de Renda, editora Quartier Latin, p. 284:

Sobre o fato gerador do imposto de renda ser sempre e necessariamente a existência de acréscimo patrimonial, veja-se o capítulo I, no qual se sobressai a alusão ao inciso II do “caput” do art. 43, exatamente porque nele se encontra a definição de que os proventos de qualquer natureza são “os *acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior*”.

Ora, se o inciso II afirma que os proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, isto é, não advindos de rendas, ele já reconhece que os proventos são fatos de aumento patrimonial. Então, por definição legal, e, nível de lei complementar, não há qualquer espaço para se dizer o contrário, ou melhor, só há uma conclusão possível: proventos de qualquer natureza, passíveis de incidência do imposto de renda, são acréscimos patrimoniais.

Ao mesmo tempo, o inciso II indireta e implicitamente afirma que as rendas, definidas no inciso I, também são fatores de acréscimo patrimonial, pois, ao dizer que os proventos são “os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior”, também reconhece tal efeito e tal característica nas rendas.

(grifos nossos)

De mais a mais, frise-se, esse acréscimo patrimonial deve ser vinculado a um dado lapso de tempo (i.e., entre dois marcos temporais), deduzidas as despesas necessárias.

Não se confunde, portanto, tal expressão com “rendimento”, o qual traduz-se em qualquer ganho isoladamente considerado.

Assim como bem delineado pelo professor Paulo de Barros Carvalho⁵, “renda”, no Direito Brasileiro, refere-se à *“todo ingresso líquido, em bens materiais, imateriais ou serviços avaliáveis em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe um incremento líquido do patrimônio de determinado indivíduo, em certo período de tempo”*. É, pois, o ganho obtido no emprego dos fatores de produção, isto é, do trabalho, da aplicação de bens e direitos próprios, etc.

E, por “proventos de qualquer natureza”, depreende tratar-se do lucro ou ganho obtido em um negócio, onde a sua natureza é irrelevante para fins de incidência do imposto.

Por seu turno, temos que “indenização” consiste na reposição/ compensação, em dinheiro ou bem cujo valor possa ser expresso em moeda, por dano causado a um bem jurídico. Desse modo: não é renda, rendimento, ou sequer provento de qualquer natureza. Cuida-se de simples reparação do patrimônio lesado, seja esse material ou moral, que não traz qualquer aumento ao patrimônio econômico do indenizado. Ou seja, inexistente riqueza nova.

No concernente aos danos, insta registrar algumas considerações.

Nas palavras de Sérgio Cavalieri Filho,

Conceitua-se, então, o dano como sendo a subtração ou diminuição de um bem jurídico, qualquer que seja a sua natureza, quer se trate de um bem integrante da própria personalidade da vítima, como a sua honra, a imagem, a liberdade etc. Em suma, dano é lesão de um bem jurídico, tanto patrimonial como moral, vindo daí a conhecida divisão do dano em patrimonial e moral.

(Programa de Responsabilidade Civil, 6ª edição, Malheiros editores, 2005, p. 96)

Em linhas gerais, é o dano, nada mais nada menos, do que a consequência da lesão ao patrimônio – material ou moral – da vítima.

O dano material busca ‘restituir’ ao *status quo ante* o patrimônio do ofendido, com a substituição do bem (indenização *in natura*) ou, na sua impossibilidade, com a indenização pecuniária em valor correspondente à lesão sofrida. Por isso, a rigor, não representa acréscimo patrimonial.

Porém, é de se considerar que, no caso de a indenização ultrapassar o valor do dano material, há a sua incidência sobre tal parcela. Essa circunstância pode, conforme o

⁵ Direito Tributário - Linguagem e Método, Capítulo 3 da Segunda Parte do livro, editora Noeses, 2008.

caso e como a seguir se verificará, ser constatada na hipótese de ressarcimento de ‘lucro cessante’ (aquilo que presumivelmente teria sido ganho pela vítima), ou de ‘dano emergente’ (prejuízos efetivamente experimentados pelo lesionado).

Segundo os ensinamentos de James Marins⁶:

A recomposição do *damnum emergens* representa a recondução de um determinado bem jurídico ofendido ao seu *status quo ante* e por isso não exprime acréscimo patrimonial; a indenização do *lucrum cessans* ressarce o ganho que se deixa de realizar e nesse sentido espelha, conforme o caso, adição de patrimônio ou renda.

O dano moral, por sua vez, é traduzido na lesão a bem de natureza imaterial de uma pessoa, ou seja, vida, integridade física/ moral/ intelectual, honra, reputação, imagem. Em sendo assim, a indenização desse dano é, via de regra, de ordem pecuniária, com o intuito de se ‘compensar’, ou ao menos ‘amenizar’, o prejuízo causado à vítima.

Surge, então, a polêmica quanto à incidência ou não do imposto de renda sobre esse montante. Há aqueles que defendem que, no caso de danos morais, o recebimento de qualquer importância implicará em crescimento do patrimônio econômico e, dessa forma, a sua tributação pelo IR, tal qual estudiosos como Fabio Junqueira de Carvalho, Maria Inês Gurgel e Ricardo Mariz de Oliveira, por exemplo. E, sustentando a tese contrária, José Eduardo Soares de Melo e Luís Eduardo Schoueri, entre outros.

Outros temas controversos sobre o *imposto de renda* dizem respeito às: indenizações trabalhistas decorrentes de demissão sem justa causa, indenização por demissão voluntária (PDVs), indenizações por desapropriações, etc.

Todas essas questões serão abordadas mais detalhadamente no próximo capítulo.

⁶ “Regime Tributário das Indenizações”, in Regime Tributário das Indenizações, Coordenador Hugo de Brito Machado, editora Dialética, 2000, p. 134.

Capítulo III – Questões específicas

À título de exemplificação, passa-se a discorrer sobre algumas situações concretas específicas que, até os dias atuais, a despeito da jurisprudência já encontrar-se mais tendente (ou não, conforme o caso) para um dos lados – contribuinte ou Fisco –, ainda resultam em amplo questionamento no Judiciário. Vejamos.

III. 1. IR e o Dano Moral

A teor do quanto disposto no artigo 5º, inciso X, da Carta Magna, “*são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação*”.

Admitida a possibilidade de as pessoas (física e jurídica⁷) receberem verba indenizatória decorrente de dano moral, desponta a discussão acerca da incidência ou não de IR sobre a mesma.

Muitos são os que defendem que, no caso de danos morais, o recebimento de qualquer importância implicará em crescimento do patrimônio econômico e, por conseguinte, há de se falar na sua tributação pelo IR.

Todavia, com o devido acatamento a tal entendimento, é de ser observado que, para este caso específico, os valores monetários percebidos a título de indenização correspondem à mera compensação pelos danos que o indenizado experimentou. Nem mais, nem menos. Assim, cai por terra eventual tentativa de se configurar como um verdadeiro acréscimo patrimonial.

Por óbvio, a mensuração de tais valores torna-se difícil, uma vez que os aludidos bens lesionados estão fora do campo econômico. Porém, ao haver o reconhecimento

⁷ Súmula 227, STJ: A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.

pela Ordem Jurídica de que determinada indenização compensa integralmente o dano, é extraído o valor econômico do mesmo; valor este não revelado anteriormente para o comércio, face à sua desnecessidade até o momento.

Além disso, vale lembrar que a reparação do dano moral apenas se dá, geralmente, pela via pecuniária, na medida em que dificilmente a mesma poderá se dar de outra forma; vale dizer, o bem extrapatrimonial não pode ser devolvido, não pode retornar ao *status quo ante*.

Acaso fosse possível reparar o dano de outro modo, não haveria a indenização em pecúnia.

Pelo exposto, infere-se que esse tipo de indenização não enseja tributação pelo Imposto de Renda, eis que não há qualquer aumento de patrimônio com a reparação do ato lesivo.

III. 2. IR e a Demissão Voluntária (PDVs)

A indenização por adesão à Programa de Demissão Voluntária (PDV) tem eminentemente uma natureza compensatória. Daí porque, não há como se pretender a sua tributação pelo IR.

Nestes programas, o empregador, com o objetivo de diminuir as despesas com a folha de pagamento de pessoal e reestruturar a empresa, propõe aos seus empregados uma transação extrajudicial, pela qual negocia a rescisão dos contratos de trabalhos destes em troca de benefícios pecuniários.

Nesse passo, as quantias pagas nesta circunstância visam compensar o empregado pela lesão experimentada quando da extinção de sua relação empregatícia.

Não se trata de contraprestação pelo serviço prestado, mas sim reparação econômica pelo rompimento do contrato.

Apesar de ainda existirem posicionamentos contrários quanto à natureza indenizatória dos valores recebidos quando da adesão à PDVs, necessário esclarecer que a questão foi sedimentada pelo C. STJ, através da edição da Súmula n.º 215:

Súmula 215. A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.

Em sendo assim, conclui-se que esta situação também não está abrangida pela hipótese de incidência do IR.

III. 3. IR e a Indenização trabalhista decorrente de demissão sem justa causa

O artigo 7º, inciso I, da CF/88 assegura aos trabalhadores: “*relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos de lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos*”; indenização esta trazida pelos arts. 477 e 478 da Consolidação das Leis do Trabalho.

A sua finalidade é, pois, a de reparar o dano sofrido pelo empregado demitido sem justa causa (aquela provocada pelo empregador, sem motivo dado ao empregado) ou arbitrariamente (se não fundada em motivo disciplinar, técnico, econômico ou financeiro), assim representado pela perda da expectativa de continuar percebendo seus vencimentos e as demais prerrogativas trabalhistas.

Nesse diapasão, seguindo a mesma linha de raciocínio esposada no item anterior, temos que, partindo-se da premissa de que a verba paga pelo empregador ao empregado possui caráter indenizatório, tampouco não há como se sustentar a incidência de IR na circunstância ora analisada.

É de se ressaltar, que a jurisprudência tem aplicado freqüentemente, por analogia, a súmula n.º 215/STJ às verbas espontaneamente pagas pelo empregador em favor de seu empregado, no caso de rescisão imotivada de contrato de trabalho.

Contudo, este assunto ainda gera controvérsias, visto que muitos são os que defendem a natureza remuneratória dessa verba.

III. 4. IR e a Desapropriação

A previsão de indenização para o caso de desapropriação vem assentada no artigo 5º, inciso XXIV, da Constituição Brasileira.

Por consistir em mera reposição do patrimônio da pessoa que foi desapropriada, em virtude de necessidade/ utilidade pública ou por interesse social, não se

vislumbra qualquer ganho ou acréscimo patrimonial. E, por conseguinte, não retrata hipótese de incidência da exação.

Contudo, como bem observado por Mary Elbe Queiroz⁸:

No caso de a indenização ultrapassar o valor do bem registrado no ativo permanente da pessoa jurídica ou o valor do bem registrado como custo, na declaração de bens da pessoa física exsurge um *plus* excedente que se configura, sim, como ganho de capital, como “acrécimo patrimonial”, passível, portanto, de tributação.

Aliás, nesse sentido foi o entendimento consolidado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Inúmeros outros casos poderiam ser citados. Todavia, apenas os ora relatados são, por si só, suficientemente capazes de evidenciar que a incidência do imposto em estudo está intrinsecamente ligado à real natureza da verba percebida, i.e., se indenizatória ou remuneratória.

⁸ “As Indenizações sob a Ótica do Imposto sobre a Renda”, in Regime Tributário das Indenizações, Coordenador Hugo de Brito Machado, editora Dialética, 2000, p. 269.

Capítulo IV – As indenizações nos Tribunais: Jurisprudência

Reservamos este capítulo para trazer à baila recentes julgados dos nossos tribunais concernentes ao tema objeto do presente trabalho, de modo a demonstrar como a jurisprudência vem se firmando e a diversidade de posicionamentos atualmente existentes.

Vejamos.

Consoante já se posicionou o C. Superior Tribunal de Justiça:

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS - NATUREZA DA VERBA - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - NÃO-INCIDÊNCIA - PRINCÍPIO DA REPARAÇÃO INTEGRAL - PRECEDENTES DO STJ.

1. A indenização por danos materiais e morais não é fato gerador do imposto de renda, pois limita-se a recompor o patrimônio material e imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado.

2. A negativa de incidência do imposto de renda não se faz por força de isenção, mas em decorrência da ausência de riqueza nova – oriunda dos frutos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – capaz de caracterizar acréscimo patrimonial.

3. A indenização por danos morais e materiais não aumenta o patrimônio do lesado, apenas o repõe, pela via da substituição monetária, ao statu quo ante.

4. Quanto à violação do artigo 535 do CPC, esclareça-se que, em nosso sistema processual, o juiz não está adstrito aos fundamentos legais apontados pelas partes. Exige-se, apenas, que a decisão seja fundamentada, conforme o convencimento do julgador.

5. No caso, o magistrado aplicou a legislação por ele considerada pertinente, fundamentando o seu entendimento e rejeitando as teses defendidas pelo ora recorrente, não havendo que se falar em deficiência na jurisdição prestada. 6. Recurso especial não provido.” - destacamos

(RESP 1068456 – Segunda Turma – Relatora: ELIANA CALMON - DJE 01/07/2009)

Por sua vez, assim concluiu o E. Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“CIVIL. EXECUÇÃO DE SENTENÇA. INDENIZAÇÃO. DANOS MORAIS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA.

A indenização por dano moral, em que pese sua denominação, não é considerada como tal sob o ponto de vista da tributação, mas como verdadeiro acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43, inc. II e § 1º)." – g.n.

(AG 200804000394086 - Quarta Turma – Relator: JOÃO BATISTA LAZZARI - D.E. 03/02/2009)

De simples análise dos decisórios supratranscritos, podemos depreender a disparidade de entendimento nos tribunais relativamente ao dano moral.

E, no mesmo compasso, quanto à demissão sem justa causa:

STJ:

“TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – ART. 43 DO CTN – IMPOSTO DE RENDA – DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA – "INDENIZAÇÃO ESPECIAL" (GRATIFICAÇÃO) – VERBAS INDENIZATÓRIAS.

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Dentro deste conceito se enquadra a denominada "indenização especial", verba recebida pelo empregado quando da rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador.

2. Embargos de divergência não providos.” – destaques nossos (ERESP 677563 – Primeira Seção – Relatora: ELIANA CALMON - DJE 20/10/2008)

TRF/1ª Região:

“IMPOSTO DE RENDA. RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. DEMISSÃO IMOTIVADA. GRATIFICAÇÃO ESPONTÂNEA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. RESTITUIÇÃO. 1. Na repetição do indébito tributário, observa-se a prescrição decenal. Precedentes desta Corte e do STJ. 2. **As verbas pagas em razão da rescisão imotivada de contrato de trabalho não estão sujeitas ao imposto de renda, porque possuem natureza de indenização pela perda do vínculo empregatício. Aplicação, por analogia, da Súmula 215 do STJ.** 3. Apelação provida.” - grifamos

(AC 200638000206850 – Oitava Turma – Relator: JUIZ FEDERAL LEÃO APARECIDO ALVES (CONV.) – e-DJF1 15/08/2008)

TRF/4ª Região:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE VERBA DE NATUREZA INDENIZATÓRIA (RECEBIDA POR DESPEDIDA IMOTIVADA). - O imposto de renda pessoa física somente incide sobre rendimentos ou proventos, ou seja, sobre a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica que não tenha natureza indenizatória. **A verba paga espontaneamente pelo empregador como compensação pela despedida imotivada possui natureza indenizatória, razão pela qual não incide o imposto de renda.**” – nossos grifos
(AMS 200172050000067 – Segunda Turma – Relatora: MARGA INGE BARTH TESSLER – DJ 26/04/2006)

Tais controvérsias devem-se, pois, à interpretação dos julgadores (de segunda instância e dos tribunais superiores) relativamente ao artigo 43 do CTN.

Destarte, é de se considerar que a leitura da referida disposição não pode ser literal. Isto porque, se assim o fosse, quaisquer valores percebidos por uma pessoa acabariam sendo considerados *acréscimos patrimoniais*. É necessário, contudo, capturar a real natureza, essências dessas verbas.

Ora, apenas a natureza dessas verbas é que poderá motivar a cobrança do imposto.

Se remuneratória, haverá incidência do IR; se indenizatória (buscando o ressarcimento/ compensação/ reparação do prejuízo sofrido por uma pessoa), não há como se pretender a tributação pelo IR.

Um tema já pacificado na jurisprudência é o da desapropriação, como vemos da ementa abaixo transcrita:

“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.”
- destacamos
(STJ – AgRg no Ag 934006 – Segunda Turma – Relator: CARLOS FERNANDO MATHIAS (JUIZ CONVOCADO DO TRF 1ª REGIÃO) - DJE 06/03/2008)

Nesta hipótese, como não podia ser diferente, foi constatado o verdadeiro propósito da quantia recebida pelo desapropriado, qual seja: INDENIZAÇÃO.

E, do mesmo modo, o da quantia recebida por adesão à Planos de Demissão Voluntária. Válido destacar que, com o fito de consolidar essa situação, foi editado o verbete sumular n.º 215 pelo C. STJ.

Outras decisões interessantes acerca da taxação do IR referem-se às verbas pagas a parlamentares e verbas trabalhistas de caráter indenizatório, nos termos do a seguir reproduzido:

“TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - VERBAS DE GABINETE PAGAS A PARLAMENTARES - INCIDÊNCIA - LEGITIMIDADE.

1 - **A chamada Verba de Gabinete não se caracteriza como indenização**, seja na forma de compensação, seja a título de ressarcimento, **ainda que tenha sido assim classificada pela entidade pagadora, e integra, permanentemente, os rendimentos recebidos pelos parlamentares**, não estando vinculada a qualquer despesa específica, nem sujeita a comprovação, podendo ser utilizada pelo parlamentar como lhe aprouver. (Lei nº 4.506/64, arts 16, I e X, e 17; Decreto nº 85.450/80, art. 29, X.)

2 - **Lídima a incidência de Imposto de Renda sobre valores recebidos para custeio de encargos de gabinete.**

3 - Apelação denegada.

4 - Sentença confirmada.” - grifamos

(TRF1 - AC 200101000464686 - SÉTIMA TURMA - e-DJF1 DATA:28/03/2008)

“TRIBUTÁRIO – ART. 43 DO CTN – IMPOSTO DE RENDA – DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA – "INDENIZAÇÃO ESPECIAL" (GRATIFICAÇÃO) – VERBAS INDENIZATÓRIAS – INCIDÊNCIA – RESSALVA DO ENTENDIMENTO DA RELATORA.

1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Dentro deste conceito não se enquadra a denominada "indenização especial", verba recebida pelo empregado quando da rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador.

2. Entendimento pessoal de que é ilegítima a incidência do imposto de renda não somente sobre a denominada indenização especial (gratificação), mas também sobre as demais verbas indenizatórias, tais como, plano de demissão voluntária, plano de aposentadoria incentivada, abono pecuniário de férias e sobre a conversão em pecúnia dos seguintes direitos não gozados: férias (inclusive quando houver demissão sem justa causa), folgas, licença-prêmio e APIP.

3. Ressalvo a minha posição sobre a matéria para acompanhar a jurisprudência majoritária das Turmas de Direito Público que se firmou pela legitimidade da incidência do imposto de renda sobre o adicional de 1/3 sobre férias gozadas, sobre o adicional noturno, sobre

a complementação temporária de proventos, sobre o décimo-terceiro salário, sobre a gratificação de produtividade, sobre a gratificação por liberalidade da empresa, paga por ocasião da extinção do contrato de trabalho e sobre horas-extras.

4. Agravo regimental não provido.” – destaques nossos
(STJ – AgREsp 891117 – Segunda Turma – Relatora: ELIANA CALMON - DJE 01/09/2008)

Cabe registrar, que, a fim de cercar ainda mais a discussão sobre as verbas trabalhistas, recentemente foi aprovada nova súmula pelo Superior Tribunal de Justiça, assim dispondo:

Súmula n.º 386. São isentas de imposto de renda as indenizações de férias proporcionais e o respectivo adicional (DJe 01/09/2009).

No caso das aludidas verbas, ficou reconhecido que a não-incidência do imposto de renda decorreria do fato de que as mesmas não têm origem em capital ou trabalho, mas sim possuem caráter indenizatório.

Posto isso, mais uma vez afirma-se: a incidência (ou não) do *Imposto de Renda* está diretamente relacionada à natureza da verba percebida: indenizatória ou remuneratória.

CONCLUSÃO

Em vista de tudo o quanto ora explanado, podemos tirar as seguintes conclusões:

É vedado à União (ente federativo) ampliar, a seu livre critério e arbítrio, a regra-matriz de incidência tributária do imposto em comento (IR), tendo em vista a sua delimitação pelo Texto Constitucional, o qual bem adota um rígido sistema de competências tributárias, indicando os nortes da tributação.

O conceito de “renda e proventos de qualquer natureza”, ainda que implícito, está contido na Constituição Federal. De toda forma, o mesmo vem explicitado no artigo 43 do Código Tributário Nacional.

O IR tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda e proventos de qualquer natureza. Portanto, para que se possa falar em eventual cobrança do referido tributo, indispensável a configuração de efetivo ‘acréscimo patrimonial’.

Dano, em linhas gerais, consiste no prejuízo causado a outrem. O dano pode atingir tanto bens patrimoniais como extrapatrimoniais (por assim dizendo, danos morais).

O ‘dano material’ afeta o conjunto de bens de valor econômico do lesado, ao passo que o ‘dano moral’ agride a intimidade, honra, imagem, reputação da pessoa.

A indenização pressupõe a existência de dano, devendo ambas guardarem proporção entre si.

As indenizações, de um modo geral, não tipificam rendas tributáveis por *Imposto de Renda*, haja vista (em tese) inexistir elevação do patrimônio do contribuinte, isto é, inexistir riqueza nova. Há tão-somente ressarcimento/ compensação das perdas por este sofridas. Desse modo, eventual exigência de imposto a este título terá natureza flagrantemente confiscatória, levando ainda a um ‘enriquecimento sem causa’ por parte da União.

As indenizações que não correspondam à restituição ou à reposição de bem (patrimonial ou extrapatrimonial) configurar-se-ão como verdadeiros acréscimos patrimoniais, ou seja, riqueza nova que se incorpora ao patrimônio do lesado.

Por melhor dizendo: a incidência do IR dependerá da natureza (“real essência”) da verba percebida – indenizatória ou remuneratória –, na medida em que, é a partir da sua constatação, que se concluirá pela ocorrência ou não de acréscimo patrimonial, considerado num certo lapso de tempo. Inadmissível, por conseguinte, uma interpretação literal da disposição contida no artigo 43 do CTN.

BIBLIOGRAFIA

CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 23ª edição. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARRAZA, Roque Antonio. Imposto sobre a Renda – Perfil constitucional e temas específicos. 3ª edição. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário, 19ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. Direito Tributário – Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário. 7ª edição. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

FILHO, Sérgio Cavalieri. Programa de Responsabilidade Civil. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22ª edição. São Paulo: Malheiros, 2003.

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

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 5ª edição. São Paulo: Dialética, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 15ª edição. São Paulo: Saraiva, 1999.

QUEIROZ, Mary Elbe. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. São Paulo: Manole, 2004.

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

SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. 1ª edição - 4ª tiragem. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

Site consultado: Receita Federal do Brasil – <http://www.receita.fazenda.gov.br>