

IMPOSTO DE RENDA: A SUA INCIDÊNCIA (OU NÃO) NAS INDENIZAÇÕES

Carolina Chaves Hauer¹

Resumo: O Imposto de Renda é um dos principais tributos e o maior arrecadador entre os impostos federais, pois incide justamente nas rendas e proventos obtidos pelo contribuinte. Neste trabalho faz-se uma abordagem das principais características do imposto, à luz das normas e princípios da Constituição Federal, do Código Tributário Nacional e demais instrumentos normativos. Em seguida apresenta-se a celeuma a respeito da possibilidade de a União tributar um contribuinte, pessoa física ou jurídica que recebeu indenização por danos materiais e morais. Tal questionamento existe porque não há dispositivo legal a respeito da matéria. Tanto a Constituição Federal quanto as leis infra-constitucionais que tratam sobre o imposto não fazem previsões da incidência deste sobre valores decorrentes de verbas indenizatórias. Pretende-se então demonstrar, sem exaurir o tema, o atual posicionamento da jurisprudência sobre o assunto já que têm considerado como indevida a cobrança do imposto sobre as referidas verbas por entenderem que não são acréscimos

¹Mestre em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (FDUL) Mestrado Reconhecido e revalidado pela Universidade de São Paulo. Pós-Graduada em Direito e Processo Tributário Empresarial pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC-PR). Graduada em Direito pela UniCuritiba – Centro Universitário Curitiba. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná-IDT. Membro da Comissão de Direito Tributário da OAB-PR. Advogada inscrita na Ordem dos Advogados do Brasil e na Ordem dos Advogados Portugueses. Sócia do escritório G. A. Hauer & Advogados Associados.

patrimoniais decorrentes de renda, mas sim uma reposição, uma compensação de dano que uma pessoa física ou jurídica teve. Ao fim, em contrapartida, apresenta-se a recente alteração de entendimento da Receita Federal do Brasil ao considerar como base de cálculo a integralidade dos valores decorrentes de indenização.

Palavras-Chave: imposto, renda, indenização, incidência, receita federal

1. NOÇÕES GERAIS DOS TRIBUTOS



Antes de adentrarmos especificamente no objeto de estudo deste trabalho, já que a natureza jurídica das indenizações e suas implicações no âmbito tributário são dos temas mais oportunos e atuais para discussão, tendo em vista o seu valor teórico e sua aplicabilidade, e para uma melhor compreensão do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR) em si, mister se faz expor brevemente sobre a definição legal de tributo, suas espécies e características.

Como se sabe, o papel primordial da tributação é angariar os recursos necessários para financiar a atividade estatal e os bens e serviços prestados que podem tanto beneficiar a comunidade em geral quanto a um grupo específico.

Isso porque o Estado em si, não gera riqueza (receita pública), então esses recursos precisam ser extraídos de alguma forma dos contribuintes singulares e coletivos.

Tributos existem, portanto, para viabilizar os objetivos definidos pelo Estado. Afinal, é como afirma o ilustre doutrinador português José Casalta Nabais, os tributos são o “*contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada.*”²

²NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra, Almedina,

O conceito de tributo vem expresso no art. 3º do Código Tributário Nacional (CTN): “*Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.*”

Quanto à classificação dos tributos em espécies, temos o disposto no art. 5º do CTN: *Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.*” Esta classificação parte da doutrina que entente a teoria tripartida dos impostos.³

Em relação aos impostos, para que possam ser criados, a Constituição Federal (CF) enumera de maneira privativa a competência para cada ente federado, ou seja, no art. 156 estão os impostos de competência municipal, no art. 155 os de competência Estadual e nos arts. 153 e 154, I e III, os de competência da União, dentre eles o IR.

Segundo o disposto no art. 16 do CTN, “*imposto é definido como o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte*”.

Os impostos são então, por definição, tributos não vinculados, ou seja, sua cobrança não se vincula a uma atividade estatal especificamente voltada ao contribuinte - que incidem sobre manifestações de riqueza do sujeito passivo, sustentando-se na ideia da solidariedade social, possuindo caráter eminentemente contributivo. Além, de serem tributos não vinculados, suas receitas prestam ao financiamento de atividades gerais do Estado, remunerando os serviços universais.⁴

Em relação às taxas e às contribuições de melhoria, pode-

1998, p. 192.

³ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. 5ª Ed., São Paulo: Método, 2014, p. 16-17.

⁴PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8ª Ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006, p. 45.

se dizer que são tributos de natureza vinculada, ou seja, o contribuinte necessita receber uma prestação em contrapartida ao pagamento da exação, bem como a sua arrecadação também é vinculada.⁵

As taxas são divididas em dois grupos, as taxas de polícia – aquelas que tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia - e as taxas de serviço, que são aquelas que ocorrem mediante a disponibilização de serviços públicos que se caracterizam pela divisibilidade e especificidade. O conceito de taxa encontra-se previsto no art. 145, II, da CF, bem como no art. 77 do CTN.⁶

Para finalizar esse introito, a contribuição de melhoria é um tributo vinculado, de arrecadação vinculada, que possui como fato gerador o acréscimo pecuniário à propriedade do contribuinte decorrente da realização de obras públicas, para que esta possa ser realizada pelo poder público. Melhoria deve ser visto como sinônimo de valorização. É o que se infere do art. 145, III, da CF.⁷

2. IMPOSTO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA - CARACTERÍSTICAS GERAIS

O Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, ou simplesmente Imposto de Renda (IR), está previsto na CF no inciso III do art. 153, que confere competência à União Federal

⁵Idem, p. 46.

⁶Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição.

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

⁷ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, p. 18.

para a sua instituição, bem como são fixados os princípios norteadores da modalidade tributária, e no § 2º, encontram-se estabelecidos os critérios de generalidade, da universalidade e da progressividade.⁸

Pelo princípio da generalidade, todas as pessoas – físicas e jurídicas – que auferirem rendas ou proventos deverão ser tributadas.

O princípio da universalidade determina a tributação de todas as rendas e proventos, devendo o campo de incidência deste imposto ser o mais amplo possível. Já pelo princípio da progressividade entende-se que as alíquotas sejam graduadas segundo a capacidade econômica de cada contribuinte.⁹

No que tange aos contribuintes, sua definição se encontra no art. 45 do CTN: “*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.*”

Mister mencionar que o IR, conforme expressa previsão constitucional, não está sujeito ao princípio da noventena, podendo a sua majoração gerar efeitos a partir do primeiro dia útil do exercício subsequente.¹⁰

Assim, pode-se afirmar que o IR é um tributo federal, que

⁸Art. 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 - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. (Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998).

⁹JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: JusPODIVM, 2010, p. 660.

¹⁰O princípio da noventena também é conhecido como princípio da anterioridade mitigada ou anterioridade nonagesimal. Ele é fruto da atividade do Constituinte Derivado, tendo sido incluído na Constituição Federal por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003. Exceções do princípio estão previstas no art. 150, parágrafo 1º da CF.

incide sobre as rendas obtidas pelo contribuinte, com característica eminentemente fiscal, arrecadatória para custeio da atividade Estatal.

O IR é então o maior arrecadador entre os impostos federais, ao mesmo tempo, o imposto atende ao previsto no art. 145, parágrafo 1º da CF, prevendo a incidência progressiva, acarretando a redistribuição de renda, pois, na grande maioria das vezes são os que menos pagam os que mais utilizam dos serviços disponibilizados pelo Estado.¹¹

No CTN a previsão do IR está prevista no art. 43¹² que assim dispõe: *“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.”*

Por renda, o CTN entende como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Já por proventos, utiliza um critério exclusivo, classificando como todos aqueles não

¹¹Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

¹²§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.

previstos no conceito de renda.

Além disso os artigos 44 e 45 do CTN¹³ estabelecem as normas gerais atinentes ao IR, as quais cuidam de definir os arquétipos legais, enquanto as leis federais nº 7713/98 e 9250/95 fixam as regras e o recente Decreto nº 9580 de 22 de novembro de 2018 regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF) e o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ).

2.1. O CONCEITO DE RENDA PARA DEFINIÇÃO DO FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTA DO IR

Desde Adam Smith, a economia procurou fixar o conceito de renda. De modo geral, podemos classificar em dois grupos as principais concepções doutrinárias acerca de renda que foram apresentadas para o Direito tributário e para as finanças públicas.

De um lado, temos quem conceitua a renda como fluxo de satisfações, serviços e riquezas, e de outro, as que conceituam a renda como acréscimo patrimonial dentro de certo período de tempo.¹⁴

O já referido art. 43 do CTN afirma ter o IR como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica

Para grande parcela da doutrina, a disponibilidade econômica seria a percepção da renda em dinheiro, ao passo que a

¹³Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.

Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis.

Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

¹⁴PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*, p. 56 e ss.

jurídica seria o nascimento do direito à percepção de renda.¹⁵

Por outro lado, parte da doutrina entende que, a disponibilidade econômica decorre de fato irrelevante ao direito, como os ganhos obtidos com jogos ou até mesmo atividades ilícitas, enquanto a disponibilidade jurídica significa a possibilidade de utilizar a renda ou os proventos de qualquer natureza que tenham sido obtidos em consonância com o direito, como ocorre no recebimento de vencimentos, honorários e lucros de investimentos financeiros.¹⁶

O conceito de “renda” pressupõe a variação patrimonial positiva, o mesmo ocorrendo com o conceito de proventos, donde o objeto de incidência do imposto *in casu*, se resume no acréscimo patrimonial a qualquer título.¹⁷

Simplificando, o fato gerador do Imposto de Renda é auferir renda, ou seja, o acréscimo patrimonial obtido pelo indivíduo.

De acordo com o art. 153, III da CF, a União está autorizada a instituir “*imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza*”. Ao atribuir à União a competência para instituir o tributo, demarcou o seu âmbito constitucional, limitando a vontade do legislador na definição da hipótese de incidência.

Deste modo, portanto, a Carta Magna, atribuiu ao Poder legislativo a incumbência de definir o que deve ser entendido

¹⁵ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, p. 26. Já Kiyoshi Harada discorda desse entendimento, afirmando ser a disponibilidade econômica “*o acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato, ocorrendo no instante em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza esse efeito, enquanto a disponibilidade jurídica consiste no direito de usar, por qualquer forma, da renda e dos proventos definitivamente constituídos nos termos do direito aplicável*”. HARADA, Kyioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.

¹⁶JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Imposto Sobre a Renda: Inconstitucionalidade Pontuais*, in: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 2, TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), Malheiros Editores, 2014, p. 24.

¹⁷MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013, p. 321.

por renda, para efeitos tributários, cabendo à doutrina e a jurisprudência, quando questionada, auxiliar na sua interpretação e aplicação, já que admitidas como fontes do Direito.¹⁸

Merece ressaltar ainda que a base econômica do imposto é a “renda” o acréscimo patrimonial produto do capital do trabalho e os “proventos” são considerados acréscimos patrimoniais decorrentes de uma atividade que já tenha cessado.¹⁹

A hipótese de incidência do IR, é então a aquisição da disponibilidade da renda ou dos proventos de qualquer natureza, não podendo se falar de renda presumida, e sim real.²⁰

Em outro dizer, o aspecto material da hipótese de incidência do imposto inserto no art. 153, inciso III da Carta Magna, “*representa a mutação patrimonial que se constituiu num acréscimo de seus elementos.*”²¹

O IR é um imposto de incidência anual, ou seja, o fato gerador do IR são fatos continuados, complexos. Ainda há incidência específicas do IR, denominadas na fonte.

O IRRF (retido na fonte), é uma antecipação do pagamento do imposto para pessoas físicas ou jurídicas, determinado previamente em lei, o qual dá direito a uma restituição do valor pago ao fim do exercício anual, para quem faz declaração de rendimentos.²²

Como mera antecipação do pagamento do imposto, somente no ajuste final, quando da entrega da Declaração Anual

¹⁸TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV, 1ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2007, p. 123.

¹⁹YUNES, Faissal. *O Imposto Residual Incidente sobre a Receita Bruta das Empresas (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre o Lucro Presumido)*, in: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 2, TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), Malheiros Editores, 2014, p. 23.

²⁰JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Imposto Sobre a Renda: Inconstitucionalidade Pontuais*, in: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 2, TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), Malheiros Editores, 2014, p. 26.

²¹TORRES, Ricardo Lobo, p. 124.

²²JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Imposto Sobre a Renda: Inconstitucionalidade Pontuais*. p. 28.

de Rendimentos é que se realizará a hipótese final da incidência, com o necessário, imperativo legal, encontre de contas com o fisco.²³

A forma de lançamento do IR se dá por declaração, conforme previsto no art. 147 do CTN²⁴, porém com o atualizar dos procedimentos de arrecadação e declaração ao longo dos anos, temos hoje, que a declaração de rendimentos é entregue e o contribuinte recebe, desde logo, intimação para pagamento do tributo apurado, nos termos da sua declaração, de modo que o lançamento agora se faz por homologação.

Isso decorre da exigência de o contribuinte, sujeito passivo, fazer a sua própria declaração de renda e proventos, e quando não o faz de forma correta, ou completa, permite a Autoridade Fazendária o lançamento de ofício, nos termos do art. 149 do CTN²⁵.

²³COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Infrações Tributárias e suas sanções*. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1982, p. 99.

²⁴Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

²⁵Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexistência, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

O regulamento, vulgarmente conhecido por RIR, da discutida exação foi atualizado no final do ano passado quando publicado o DECRETO Nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, tendo revogado o anterior Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, que já estava bastante defasado, tendo em vista as inúmeras alterações na legislação do imposto de renda ocorridas após a sua edição.²⁶

Assume relevância o RIR, por ser a compilação da maior parte das leis existentes em matéria de imposto de renda funcionando como meio para instrumentalizar a execução das leis.

Vejamos então que o IR é regulado pela CF, CTN, legislação ordinária e RIR, além dos atos normativos editados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF), normas estas que cuidam em essência das obrigações acessórias, e da orientação fiscal aos contribuintes, o que demonstra a sua complexidade.

No que se refere a base de cálculo do imposto, verifica-se a previsão contida no art. 44 do CTN: “*A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis.*”

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

²⁶O novo decreto compilou dispositivos contidos em mais de quatrocentas leis e decretos-lei referentes ao Imposto sobre a Renda, incluindo o Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica e Imposto de Renda Retido na Fonte, sendo o mais antigo datado do ano de 1937. Sua publicação tornou mais claro e simples o processo de apuração do imposto, o que se traduz em maior segurança jurídica ao contribuinte, facilitando acesso às informações necessárias para o correto adimplemento das obrigações tributárias concernentes a esse imposto. Objetivou-se também implementar uma política de atualização constante do Regulamento do Imposto sobre a Renda, visto ser um importante instrumento de transparência normativa e de consulta à legislação. SENADO, Atividade Legislativa, disponível online <https://legis.senado.leg.br/norma/30711613>, acesso em 30/02/19.

No lucro real o contribuinte efetivamente calcula seu lucro, abatendo do faturamento as despesas autorizadas por lei. Na sistemática do lucro presumido, o contribuinte aplica um percentual previsto em lei sobre o valor bruto de sua receita, presumindo-se ser o resultado seu lucro. Já por lucro arbitrado, aplica-se subsidiariamente quando não é possível o cálculo do lucro real e o contribuinte não cumpre os requisitos para a tributação com base no lucro presumido.

Então no caso das pessoas jurídicas, a apuração do IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) pode ser feita pelo a) Lucro Real (apuração anual ou trimestral); b) Lucro Presumido, c) Simples Nacional (opção exclusiva para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte), e d) lucro arbitrado.

A opção por algum desses tipos de apuração do lucro, é decisão importante dos empresários brasileiros. Isso porque a legislação não permite mudança de sistemática no mesmo exercício, a opção por uma das modalidades será definitiva. Se a decisão for equivocada, ela terá efeito no ano todo.²⁷

A opção é definida no primeiro pagamento do imposto (que normalmente é recolhido em fevereiro de cada ano), ou, no caso das optantes pelo Simples Nacional, por opção até o último dia útil de janeiro.

As opções acima também influenciam a forma de cálculo do PIS e da COFINS (que são contribuições sociais incidentes sobre a receita bruta), pois, dependendo do regime adotado para a apuração do IRPJ e da CSL (Lucro Presumido ou Lucro Real), essas contribuições sociais serão apuradas por um dos seguintes regimes: cumulativo ou não-cumulativo.²⁸

²⁷YUNES, Faissal. *O Imposto Residual Incidente*, p. 26.

²⁸Por exemplo, para as empresas que adotam o Lucro Presumido, o PIS e a COFINS deverão ser apurados pelo regime cumulativo dessas contribuições, no qual a alíquota total é de 3,65% sobre o faturamento e não há direito ao abatimento de créditos. Por outro lado, as empresas que adotam o Lucro Real, com algumas exceções, deverão calcular o PIS e a COFINS pelo regime não-cumulativo. Nesse caso, a alíquota total

Deste modo, a base de cálculo do IR é o montante real, arbitrado ou presumido da renda ou provento de qualquer natureza tributáveis, de acordo com o art. 44 do CTN, enquanto que a alíquota do IR será progressiva, seguindo a determinação constitucional prevista no art. 153, III, § 2º, I, observando-se o caráter pessoal e graduando-se conforme a capacidade contributiva do contribuinte.²⁹

Perfilados estes comentários gerais acerca do Imposto de Renda, trazendo suas principais características, passamos à análise de sua possível incidência nas indenizações calcadas na responsabilidade extracontratual.

Balizados no multicitado art. 43 do CTN, não somente as rendas, genericamente consideradas, mas também os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza configuram fato gerador do IR; portanto, a tributação dos valores recebidos a título de indenização tem como pressuposto a existência, ou não, de acréscimo patrimonial.

Vejamos desde já que, independentemente da nomenclatura utilizada (se indenização, multa, remuneração etc.) a disponibilização deste valor caracteriza-se como rendimento, o que *a priori* constitui fato gerador do Imposto sobre a Renda.

3. RESPONSABILIDADE EXTRACONTRATUAL E O IMPOSTO DE RENDA

A doutrina pátria tem aprofundado constantemente seus estudos sobre a responsabilidade civil e o dever de indenizar por danos causados³⁰, por outro lado, o regime tributário das indenizações continua sendo campo aberto visto não existir legislação

é de 9,25% sobre o faturamento e, do valor apurado, a empresa poderá descontar créditos calculados com base em diversos fatores (valor dos insumos adquiridos, montante da depreciação de ativos, consumo de energia elétrica etc.).

²⁹ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*, p. 20.

³⁰TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012, p. 145.

específica sobre o assunto, e estudos já elaborados ainda não apresentam todas as distinções entre os diversos fatos ensejadores de indenização, e as consequências destas distinções no mundo tributário.³¹

Para resgatar essa questão, enfrentando-a de frente, temos a jurisprudência pátria que vem se debruçando nos últimos anos para dirimir questões relativas à tributação das indenizações nas mais diversas searas, delineando quais indenizações devem ou não ser tributadas.

Dito isso, a ideia de indenização remonta ao latim *dam-nus*, dano, prejuízo, condenação, derivando o *indemnis*, indene, isento de prejuízo, de dano, e *indenizar*, tornar indene, como já se ouvia em Roma “*damnum praestare* ou *ressarvire*, *damna dis-solvere*”, origem do nosso hoje dever de indenizar.³²

Segundo o Código Civil vigente, em seus artigos 186 e 927, indenização é a prestação pecuniária destinada a reparar dano causado a terceiros, “*por aquele que por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito.*”

Assim aquele que por ato ilícito previsto nos artigos 186 e 187 do Código Civil, “*causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.*”

Da leitura do art. 927 temos que o dever de indenizar é uma obrigação, ou seja uma das modalidades de obrigação existentes (dar, fazer, não fazer), e agora obrigação de indenizar.³³

Por sua vez, a responsabilidade civil opera a partir do causador do dano, com o nascimento da obrigação de indenizar, que tem por finalidade colocar a vítima em seu *status quo* antes

³¹COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 917.

³²CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de Direito romano: o direito romano e o direito civil brasileiro*, no Novo Código de Civil, 28ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 2003, p. 352.

³³STOCO, Rui. *Tratado de responsabilidade civil*. 6ª ed., São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais, 2004, p. 203.

do fato danoso.³⁴

Assim as causas jurídicas que podem gerar a obrigação de indenizar são múltiplas, entre elas: o ato ilícito, ou seja a lesão antijurídica e culposa; o ilícito contratual, descumprimento de normas contratuais assumidas pela parte e o ato que embora lícito, enseja na obrigação de indenizar nos termos estabelecidos por lei.³⁵

Então, o dano, é o fator primordial para a responsabilidade civil, pois não haveria como falar em indenização, nem ressarcimento se não houvesse prévio dano. Isso porque, uma indenização sem dano importaria em enriquecimento ilícito, sem causa para quem recebesse e pena para quem pagasse.³⁶

Portanto, o dano pode ser considerado como uma subtração ou diminuição de um bem jurídico, qualquer que seja a sua natureza, seja patrimonial, moral, ou integrante da própria personalidade da vítima.

Entende-se por dano patrimonial, a perda, a destruição, total ou parcial, de bem material já integrante do patrimônio da pessoa lesada, ou seja, o evento danoso deve representar manifesta diminuição patrimonial. É o que se denomina '*dano emergente*'.³⁷

Conforme ensina o professor civilista Flávio Tartuce, a responsabilidade civil pode ser contratual ou extracontratual. A responsabilidade contratual surge com o descumprimento obrigacional, já a extracontratual, que interessa para o presente estudo, está fundada no ato ilícito e no abuso de direito, nos termos dos arts. 186 e 187³⁸ do CC, respectivamente.³⁹

Para que haja responsabilidade civil, faz-se necessário os

³⁴STOCO, Rui, p. 204.

³⁵Idem, p. 205.

³⁶TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*, p. 412.

³⁷Idem, p. 415.

³⁸Art. 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.

³⁹TARTUCE, Flávio, p. 415-416.

seguintes elementos: conduta humana, culpa genérica, nexos de causalidade e dano. Não existe responsabilidade sem a presença de dano. Existem várias modalidades de dano ou prejuízo, como os danos estéticos, sociais etc. Neste estudo, focar-se-á nos danos materiais e morais.

Neste sentido, pode-se afirmar, que a indenização é uma obrigação imposta por lei, como resultado útil de um comportamento infringente de seus preceitos, então decorre sempre da violação de uma obrigação anterior, estabelecida na própria ordem jurídica.⁴⁰

O pagamento de indenizações por perdas e danos está previsto no art. 402: *“Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.”*

Assim os danos materiais, tomando novamente a lição do professor Flávio Tartuce conjugada com o dispositivo 402 do CC, são subdivididos em danos emergentes e lucros cessantes: *“Danos emergentes ou danos positivos: o que efetivamente se perdeu. Como exemplo típico, pode ser citado o estrago do automóvel, no caso de um acidente de trânsito(...). Lucros cessantes ou danos negativos: o que razoavelmente se deixou de lucrar. No caso de acidente de trânsito, poderá pleitear lucros cessantes o taxista, que deixou de receber valores com tal evento, fazendo-se pelo sindicato da classe e o tempo de impossibilidade de trabalho.”*⁴¹

Diversas são as situações em que se pode caracterizar o lucro cessante, basta que se tenha uma disponibilidade efetiva em virtude de uma atividade econômica, de obter incrementos patrimoniais, e estes deixarem de ocorrer em virtude de ação de outrem.⁴²

⁴⁰GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade Civil*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 125.

⁴¹TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*, p. 451.

⁴²STOCO, Rui. *Tratado de responsabilidade civil*, p. 207.

Além do dano material, ainda a pessoa física ou jurídica pode suportar o chamado dano moral. Este é um dano que não afeta diretamente o patrimônio da vítima, como pode também não ter nenhuma repercussão econômica, o dano moral puro, por isso não se restringe apenas aos danos contra a honra, pode-se estender aos direitos da personalidade e até estéticos.⁴³

Feitas essas considerações podemos afirmar que danos emergentes são os prejuízos que o agente passivo efetivamente sofreu, ao passo que os lucros cessantes são aquilo que a vítima deixou de lucrar em decorrência do ato ilícito sofrido. Essa divisão é de suma importância para determinar a incidência ou não de imposto de renda.

Explica-se. A indenização difere tanto do conceito de renda como de provento, pois "*indenizar significa reparar integralmente o dano causado à vítima, se possível restaurando o status quo ante, isto é, devolvendo-a ao estado em que se encontrava antes da ocorrência do ato ilícito. Todavia, como na maioria dos casos se torna impossível tal desiderato, busca-se uma compensação em forma de pagamento de uma indenização monetária*".⁴⁴

Portanto, a tributação dos valores recebidos a título de indenização tem como pressuposto a existência, ou não, de acréscimo patrimonial e a disponibilização deste valor caracteriza-se como rendimento, o que constitui fato gerador do Imposto sobre a Renda.

Em suma, para que se possa saber se a pessoa jurídica ou física, ao receber uma indenização deve recolher ou sobre ela irá incidir IR, é relevante a distinção entre dano patrimonial, lucro cessante e dano moral.

Novamente, temos que atentar para o disposto no art. 43 do CTN, onde encontram-se que as hipóteses de incidência do

⁴³GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade Civil*, p. 127.

⁴⁴CRUZ, Guilherme Ferreira da. *Princípios Constitucionais das Relações de Consumo e Danos Morais - outra concepção*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 129.

imposto de renda que são a aquisição da disponibilidade jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, onde em ambas hipóteses o elemento nuclear é o acréscimo patrimonial.

Nesse passo, utilizando de forma combinada as normas de interpretação dispostas no CTN, o legislador tributário vem alargando as situações subjetivas que desafiam o conceito de renda, aumento o campo exposto à incidência do tributo, o que enseja o surgimento das controvérsias.

Entre as controvérsias, o objeto deste estudo, que é a incidência (ou não) do imposto de renda quando recebida uma verba indenizatória proveniente de danos materiais ou morais.

3.1. O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO AOS DANOS MATERIAIS E LUCROS CESSANTES

Como visto, o conceito de renda e o conceito de lucro, correspondem ao acréscimo patrimonial, elemento necessário para compor o âmbito do IR, mas como efetivamente saber quando incide ou não o referido imposto quando do recebimento de indenização?

No silêncio do legislativo, entra em ação o Poder Judiciário, que provocado, tem enfrentado a questão na medida que lhe é permitido. Por isso, as controvérsias são presentes e a discussão merece ser levada a sério pela doutrina.

A análise deve ser feita caso a caso, pois muitas decisões afirmam, de forma genérica, que não incide imposto de renda nas indenizações oriundas de danos materiais, pois limita-se a recompor o patrimônio material da vítima.⁴⁵

⁴⁵TRIBUTÁRIO - 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

Porém, deve-se considerar, como dito anteriormente, a divisão dos danos materiais em danos emergentes e lucros cessantes para que se possa determinar a incidência ou não da referida exação.

Repete-se, se a indenização visa recompor o *status quo ante*, ou seja, recompor o patrimônio do lesado na mesma proporção dos danos sofridos, nesta hipótese não há incidência do imposto uma vez que não há acréscimo patrimonial, apenas recomposição do patrimônio.

Nas palavras do festejado doutrinador Hugo de Brito Machado “*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,*

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 status 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. (STJ – Resp. 1068456 PE 2008/0140779-2, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Data de Julgamento: 18/06/2009, T2 - Segunda Turma, Data de Publicação: DJe 01/07/2009.)

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." 46

Então, no que tange aos danos emergentes, o entendimento é uníssono, isto é, não incidência do imposto de renda, uma vez que se trata de recomposição de patrimônio que o agente passivo já possuía e veio a perder em decorrência do ato ilícito.⁴⁷

Quanto aos lucros cessantes, entende o STJ que incide Imposto de Renda, visto que se trata de valores que o agente passivo iria vir a adicionar ao seu patrimônio.

Nesse sentido, vejamos o exemplo bastante elucidativo do Ministro Herman Benjamin no EREsp 695.499/RJ que ratifica o dito acima: "*(...) pensemos na hipótese de um veículo colidir, culposamente, com um táxi, danificando-o. O taxista pede a reparação do dano referente ao conserto do automóvel (R\$ 10.000,00) e mais R\$ 5.000,00 a título de lucros cessantes, pelo tempo que ficou sem possibilidade de trabalhar. Sobre o valor referente ao conserto do automóvel não incidirá o Imposto de Renda, por se tratar de mera recomposição do patrimônio. Contudo, o tributo incidirá sobre os valores recebidos em razão dos lucros cessantes, já que constituem verdadeiro acréscimo patrimonial. Note-se que, se o dano não tivesse ocorrido, o Imposto de Renda não incidiria sobre o valor do automóvel de que o taxista já era proprietário (se o bem já existia, não há que se falar em acréscimo patrimonial); mas seria devido o tributo sobre a renda obtida pelo taxista em razão de seu trabalho diário (o que foi indenizado a título de lucros cessantes).(...* Concluo, assim,

⁴⁶MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Tributário das Indenizações*, Coord., Ed. Dialética, 2000, p. 174-176.

⁴⁷STJ, Recurso Especial Nº 1.152.764 - CE (2009/0150409-1), Relator Ministro Luiz Fux, Data do Julgamento, 23/06/10, T1 - Data da Publicação: Dje 01/07/2010.

que para verificar-se a incidência de Imposto de Renda sobre determinada verba indenizatória é fundamental perquirir a existência, ou não, de acréscimo patrimonial. O simples fato de a verba poder ser classificada como “indenizatória” não a retira do âmbito de incidência do Imposto.”⁴⁸

Em setembro de 2015 no RES 1464786/RS⁴⁹, o Superior Tribunal de Justiça proferiu decisão corroborando o entendimento aqui exposto, afirmando que os valores recebidos a título de pensionamento por redução da capacidade laborativa decorrente de dano físico causado por terceiro (art. 950 do código civil) são tributáveis através de imposto de renda, pois tratam-se de lucros cessantes.

A regra geral então é pela tributação das indenizações recebidas por pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real ou presumido, exceto quando destinarem-se à reparação de dano patrimonial.⁵⁰

Oportuno se faz dizer que o mesmo tratamento tributário do lucro cessante, deverá ser aplicado nos casos de indenização pela perda de uma chance, porque, inegável, assim como no caso do lucro cessante, a sua natureza compensatória, onde as verbas

⁴⁸STJ, EREsp 695.499/RJ, Relator Ministro Herman Benjamin, Data do Julgamento: 09/05/2007, T1 – PRIMEIRA TURMA, Data da Publicação: DJe 24/09/2009.

⁴⁹PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AO ART. 535 DO CPC. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284/STF. VERBA RECEBIDA EM DECORRÊNCIA DE ATO ILÍCITO PRATICADO POR TERCEIRO. NATUREZA DE LUCROS CESSANTES. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. 1. A alegada ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil foi apresentada de forma genérica pela recorrente, tendo em vista que não demonstrou, de maneira clara e específica, a ocorrência de omissão no julgado, atraindo, assim, o enunciado da Súmula 284 da Suprema Corte. 2. Os valores percebidos a título de pensionamento por redução da capacidade laborativa decorrente de dano físico causado por terceiro, em cumprimento de decisão judicial, são tributáveis pelo imposto de renda e sujeitam a fonte pagadora à retenção do imposto por ocasião do pagamento. 3. Recurso especial conhecido em parte e, nessa extensão, provido. (STJ - REsp 1464786 / RS Recurso Especial 2014/0163559-7, Relator: Ministro OG Fernandes, Data de Julgamento: 25/08/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 09/09/2015).

⁵⁰COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*, p. 128.

recebidas em decorrência do evento danoso, também seriam tributadas.⁵¹

Isso pois, lucro é uma forma de expressão de renda. A palavra lucro significa o resultado positivo obtido da exploração da atividade empresarial, referente ao capital pertencente do patrimônio bruto. O lucro líquido de um exercício, por sua vez, é o acréscimo patrimonial verificado no período, sendo geralmente utilizado na determinação da base de cálculo do IR e da CSLL.⁵²

Desenhada a problemática dos danos materiais, podemos afirmar ser pacífico o entendimento jurisprudencial quanto à não incidência do tributo quando a indenização tiver como objeto a reparação de danos patrimoniais, pois nesses casos é notório o caráter reparatório das verbas.

3.2. O POSICIONAMENTO DA JURISPRUDÊNCIA QUANTO AOS DANOS MORAIS

Passa-se então, a analisar os danos morais. A situação aqui torna-se mais complexa, pois, como é sabido o contribuinte recebe verbas de cunho indenizatório, mas geram em seu patrimônio um acréscimo, como comumente ocorre no caso das indenizações provenientes de danos morais.

Segundo o professor Pablo Stolze, o dano moral pode ser conceituado como *“prejuízo ou lesão de direitos, cujo conteúdo não é pecuniário, nem comercialmente redutível a dinheiro, como é o caso dos direitos da personalidade, a saber, o direito à vida, à integridade física (direito ao corpo, vivo ou morto, e à voz), à integridade psíquica (liberdade de pensamento, criações intelectuais, privacidade e segredo) e à integridade moral (honra, imagem e identidade).”*⁵³

⁵¹GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade Civil*, p. 131.

⁵²Idem, p. 128.

⁵³GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo Curso de Direito civil: volume III: responsabilidade civil*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 44.

Aceitar que se tribute o patrimônio do contribuinte nestes casos, sem um prévio exame sobre a indenização e seus reflexos patrimonial, abre portas para a fome insaciável do Fisco.

O *frisson* causado no âmbito do dano moral, é que, para doutrina clássica, nesses casos sempre haverá um acréscimo patrimonial, uma vez que está reparando o patrimônio imaterial da vítima por meio de pecúnia, o que para esta corrente, ensejaria inevitavelmente em acréscimo patrimonial, fato gerador do imposto de renda.⁵⁴

Contrários a este posicionamento, e inspirados pelos preceitos constitucionais e no princípio da reparação integral, os tribunais pátrios passaram a decidir no sentido de não permitir a incidência do IR sobre as verbas indenizatórias recebidas a título de danos morais.

O marco inicial de entendimento foi o Recurso Especial nº 963387 julgado em 08 de outubro de 2008, sendo relator o Ministro Herman Benjamin da 1ª Turma do STJ.⁵⁵

A partir destes julgados o STJ passou a entender que a verba percebida a título de dano moral detém objetivo precípuo

⁵⁴CRUZ, Guilherme Ferreira da. *Princípios Constitucionais das Relações*, p. 132.

⁵⁵TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. NATUREZA DA VERBA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. NÃO-INCIDÊNCIA. PRINCÍPIO DA REPARAÇÃO INTEGRAL. PRECEDENTES DO STJ.1. A indenização por dano estritamente moral não é fato gerador do Imposto de Renda, pois limita-se a recompor o patrimônio imaterial da vítima, atingido pelo ato ilícito praticado.2. In casu, 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 dano moral não aumenta o patrimônio do lesado, apenas o repõe, pela via da substituição monetária, in status quo ante.4. A vedação de incidência do Imposto de Renda sobre indenização por danos morais é também decorrência do princípio da reparação integral, um dos pilares do Direito brasileiro. A tributação, nessas circunstâncias e, especialmente, na hipótese de ofensa a direitos da personalidade, reduziria a plena eficácia material do princípio, transformando o Erário simultaneamente em sócio do infrator e beneficiário do sofrimento do contribuinte. 5. Recurso Especial não provido. (STJ Recurso Especial nº 963.387 - RS (2007/0146386-5) Relator: Ministro Herman Benjamin, Primeira Turma, Julgamento 08.10.2008, DJe., 05.03.2009.).

de reparar o sofrimento e a dor da vítima, ou dos seus parentes, o que torna inexistente qualquer acréscimo patrimonial, consequentemente afastada a hipótese de incidência do IR.⁵⁶

Cumprindo o ofensor a obrigação de reparar integralmente, mesmo que por via oblíqua o dano sofrido, considera-se tais indenizações como um dever jurídico sucessivo da lesão ao patrimônio moral.⁵⁷

Vale acrescentar que caso fosse admitida a tributação sobre o *quantum debeatur* da indenização, o dano não estaria sendo reparado em sua integralidade, uma vez que, nesses casos, parte da verba estaria revertida ao erário, tornando-o, sócio do autor do ilícito e beneficiário da dor do contribuinte.⁵⁸

Deste modo, os danos morais, no que tange à tributação do imposto de renda, acompanham o mesmo raciocínio dos danos emergentes, uma vez que tratam de uma compensação e não de aumento de patrimônio, não sendo tributáveis por IR.

O entendimento então foi pacificado e sumulado pelo Superior Tribunal de Justiça na Súmula 498: “*Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais.*”

Deste modo, pelo até aqui considerado, somente há a incidência do imposto de renda nas hipóteses em houver acréscimo patrimonial, isto é, nova riqueza incorporada ao patrimônio do contribuinte, de modo a ensejar alteração de sua capacidade contributiva.

É possível afirmar, portanto, que o pagamento de montante que não seja produto do capital ou do trabalho ou que não implique acréscimo patrimonial afasta a incidência do imposto de renda e, por esse fundamento, não deve ser cobrado o tributo sobre as indenizações que visam a recompor a perda patrimonial. Devem ser consideradas, ainda, as hipóteses de isenção ou não

⁵⁶STJ, 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.

⁵⁷TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil*, p. 453.

⁵⁸GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo Curso de Direito civil*, p. 46.

incidência legalmente previstas.

Um exemplo recente de reconhecimento da Autoridade Tributária da ausência de tributação sobre indenização, é o acolhimento, pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, da jurisprudência pacífica do STJ sobre a espécie de Recurso Especial Representativo de Controvérsia Repetitiva nº 1.116.460-SP, formada nos moldes do antigo art. 543-C do Código de Processo Civil, hoje o art. 976 do Novo CPC de 2015⁵⁹, com publicação da COSIT 593 de 2017 que determina “*o IRPJ não incide sobre a indenização decorrente de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, assim, não há ganho de capital na indenização decorrente de desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, conclui-se que sobre tal rendimento não incide a CSLL.*”⁶⁰

3.3. HÁ INCIDÊNCIA DE IR SOBRE JUROS DE MORA E MULTA MORATÓRIA?

Outra polêmica amplamente discutida está em determinar se os juros de mora e a multa moratória subsomem-se na hipótese de incidência do imposto de renda.

Nos termos do artigo 110 do CTN, a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela CF.

Neste passo, pode-se afirmar que os juros de mora visam recompor a lesão verificada no patrimônio do credor em razão da demora do devedor, representam uma penalidade a ele

⁵⁹Art. 976. É cabível a instauração do incidente de resolução de demandas repetitivas quando houver, simultaneamente:

I – efetiva repetição de processos que contenham controvérsia sobre a mesma questão unicamente de direito;

II - risco de ofensa à isonomia e à segurança jurídica.

⁶⁰SOLUÇÃO DE CONSULTA 593 COSIT, Receita Federal, Coordenação-Geral de Tributação, de 21-12-2017, p. 44, disponível online.

imposta pelo retardamento do adimplemento e têm natureza indenizatória autônoma, independentemente do caráter da prestação principal.⁶¹

Destarte, não se equiparam aos lucros cessantes. Em realidade, o pressuposto do pagamento é o dano que deve ser recuperado, de forma que não é gerada riqueza nova, na medida em que, primeiramente, houve um prejuízo e, só depois, um crédito. A indenização é paga somente para recompor a perda havida.

O Código Civil em seu artigo 404 dá o suporte para a afirmação anterior ao disciplinar que: *“As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional. Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.”*

Da leitura resta evidente não se tratar da concepção em que juros representam a remuneração do capital. Assim, a incidência do imposto não deve ocorrer em razão de os juros moratórios, porque indenizatórios, não se enquadrarem no conceito de renda ou acréscimo patrimonial.

No julgado do STJ de relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques temos posicionamento que valida o exposto: *“IRPJ E CSSL. INCIDÊNCIA SOBRE JUROS E MULTA DE MORA. POSSIBILIDADE. – Os juros de mora visam a recompor a lesão verificada no patrimônio do credor em razão da demora do devedor, representam uma penalidade a ele imposta pelo retardamento do adimplemento e têm natureza indenizatória autônoma, independentemente do caráter da prestação principal. – A incidência do imposto de renda não deve ocorrer em razão de os juros moratórios, porque indenizatórios, não se*

⁶¹MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, p. 352 e ss.

*enquadrarem no conceito de renda ou acréscimo patrimonial. – Relativamente à tributação da CSLL, aplicam-se as mesmas regras de apuração e de pagamento estabelecidas para o IRPJ, conforme já se manifestou o STJ.”*⁶²

Deve-se ponderar então, que a multa moratória e os juros de mora recebidos pelo inadimplemento das parcelas incorporam o conceito de indenização que é juntamente a recomposição do patrimônio em decorrência da mora do devedor e, nessa condição, não ensejam, igualmente, a incidência do tributo previsto no artigo 153, inciso III, da CF.

3.4. BREVE COMPARATIVO COM A EXPERIÊNCIA TRIBUTÁRIA DE PORTUGAL

Para fazer um paralelo com Portugal, nosso *descobridor* e maior fonte de “inspiração” para a doutrina e legislativo, principalmente na área do Direito Tributário, temos sistema similar ao Brasil.

O Código do IRS prevê a tributação dos rendimentos auferidos por pessoas singulares, sendo que se deve entender tal tributação como incidente sobre o acréscimo patrimonial das pessoas, o "enriquecimento", rendimento auferido durante o período de tributação, independentemente da sua licitude ou ilicitude, da forma como ocorreu, da moeda e local em que foi auferido.⁶³ Até aí tudo igual.

No entanto o Código do IRS determina que se consideram incrementos patrimoniais e como tal sujeitas a tributação as quantias provenientes de *indenizações*: “i) que visem a reparação de danos não patrimoniais (exceto as fixadas por decisão judicial ou arbitral ou resultantes de acordo homologado judicialmente); ii) que visem a reparação de danos emergentes quando

⁶²STJ, REsp 1531477/PR, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. em 03.12.2015, DJe de 14.12.2015.

⁶³PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª Ed. Coimbra, Almedina, 2014, p. 169.

estes não se encontrem devidamente comprovados; iii) que visem a reposição de lucros cessantes, apenas a parcela que se destine a ressarcir os benefícios líquidos deixados de obter em consequência da lesão.”⁶⁴

São assim tributáveis as indenizações que visem a reparação de danos não patrimoniais, ou seja, as vulgarmente conhecidas por danos morais.

Em Portugal entende-se que não existe uma perda patrimonial que venha a ser ressarcida, pelo que poderá verificar-se, efetivamente, um enriquecimento e um acréscimo patrimonial da pessoa que recebe esta indenização. As quantias assim auferidas destinam-se a repor um dano de natureza não econômica.⁶⁵

A justificativa para essa tributação, encontra-se na doutrina e nas razões do legislador português para evitar procedimentos fraudulentos, ou seja, ações em que pudessem ser auferidas determinadas quantias, sob este título - indenização por danos morais ou não patrimoniais -, que não viessem a ser tributadas. Prova disso é que quando tais indenizações têm a intervenção de entidade judicial, sendo a sua quantia por esta fixada, não há lugar a tributação.⁶⁶

4. O NOVO, MAS NÃO SURPREENDETE ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

A Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRF) mais uma vez alterou sua compreensão sobre tributação de indenizações - não que tal fato fosse inusitado ou novidade, pela sua manifesta *inclinação* arrecadatória – mas é confirmatória de sua avidez.⁶⁷

⁶⁴Art. 9º e 12º do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares. Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de novembro e alterações.

⁶⁵PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas, p. 172.

⁶⁶SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 123.

⁶⁷YUNES, Faissal. *O Imposto Residual*, p. 24-25.

Desde 03 de abril de 2018 novas orientações passaram a ser aplicadas pela RFB em razão do *novel* entendimento sobre a natureza da indenização por dano patrimonial para fins de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Com publicação da Solução de Consulta COSIT nº 21 de 22 de março de 2018 a SRF esclareceu seu entendimento acerca da tributação incidente sobre os valores auferidos a título de indenização destinados a reparar danos patrimoniais, bem como modificou a Solução de Consulta COSIT nº 445 de 20 de setembro de 2017⁶⁸.

Anteriormente, a Receita estabelecia que o recebimento de valores excedentes à efetiva perda patrimonial objeto de indenização, caracterizavam acréscimo patrimonial e deveria ser computado na base de cálculo do PIS, COFINS, IRPJ, E CSLL, bem como que a correção monetária e juros moratórios incorridos desde a data do ajuizamento da demanda judicial, em que se pleiteava a indenização deveriam ser tributados como receitas financeiras das empresas.

Revisando seu próprio entendimento a SRF manteve o

⁶⁸Ementa da Solução de Consulta nº 455 – Cosit de 20 de setembro de 2017: “*ASUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. NÃO INCIDÊNCIA. REQUISITOS. Não se sujeita à incidência do Imposto sobre a Renda a indenização destinada a reparar danos até o montante da efetiva perda patrimonial. O valor recebido excedente ao dano objeto da indenização é acréscimo patrimonial e deve ser computado na base de cálculo do imposto. Não se caracteriza como indenização por dano patrimonial o valor deduzido como despesa e recuperado em qualquer época, devendo esse valor recuperado ser computado na apuração do lucro real, presumido ou arbitrado. O valor relativo à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do processo judicial, vinculado à indenização por dano patrimonial, é receita financeira e deve ser computado na apuração do lucro real, presumido ou arbitrado. Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, arts. 44, inciso III; Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 9.430, de 1996, art. 53; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), art. 521, § 3º; Decisão Cosit nº 8, de 2000; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, art. 215, § 3º, inciso IV. COSIT, 455, Solução de Consulta nº 455 Receita Federal, Coordenação-Geral de Tributação, de 20 de setembro de 2017, disponível online.*”

entendimento de 2017, com relação ao IRPJ e a CSLL, mas alterou a sua posição quanto à apuração do PIS e da COFINS, ao considerar na COSIT 21 de 2018, que a totalidade dos valores recebidos a título de indenização configurariam receita passível de tributação, quando apurados sob a sistemática não cumulativa prevista nas leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

Isso porque a Consulta tinha como objetivo “*maiores esclarecimentos sobre a incidência dos tributos de IR, CSLL, PIS E CONFINS em decorrência da entrada dos valores a título de indenização, na Consulente, oriundos do Processo nº 058.92.000190-1, e se estes valores se enquadram nos conceitos de aquisição de renda/receita, de acordo com os artigos 153, da Constituição Federal, artigo 43 do Código Tributário Nacional, para fins de incidência de IR e CSLL, art. 1º, § 1º da Lei nº 10.833/2003 para fins de Cofins e art. 1º, § 1º, da Lei nº 10.637/2002, no que tange o PIS.*”⁶⁹

Pela leitura do já mencionado art. 43 do CTN, a empresa consulente afirmou que “*conclui-se que só estarão sujeitas à tributação a efetiva geração de riqueza por meio de atividade laboral ou aplicação de capital, pelo contribuinte*”; “*isso porque a indenização não aumenta o patrimônio do lesado, mas o recompõe por meio de substituição monetária, que é o ocorre no presente caso*”.

Ao responder a Consulta, a RFB tomou por base o disposto no art. 402 do CC e o art. 43 do CTN, ao tratar do IR, que define ser fato gerador do tributo “*a renda, os proventos de qualquer natureza, independente da denominação da receita ou do rendimento*”, justificando assim que “*não somente as rendas stricto sensu, mas também os acréscimos patrimoniais de qualquer natureza configuram hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos; portanto, se estiver caracterizado o*

⁶⁹COSIT, 21, Solução de Consulta, Receita Federal do Brasil, Coordenação-Geral de Tributação, 22 de março de 2018, Publicado(a) no DOU de 03/04/2018, seção 1, página 26, disponível online.

acréscimo patrimonial, os valores recebidos denominados de indenização serão fatos geradores dessa imposição.”⁷⁰

Revelando seu novo entendimento, a RFB define que são duas situações claras que podem ocorrer na recomposição do dano patrimonial, a primeira é a indenização pela reparação do dano ser superior ao valor do próprio dano, e a segunda é a despesa de reparação do dano ou da baixa pela perda da carga ter sido deduzida na apuração do lucro real pela pessoa jurídica indenizada: *“estando assim caracterizado o acréscimo patrimonial, para fins tributário, na percepção das indenizações patrimoniais cíveis, na hipótese em que a parcela denominada de indenização é recebida em valor superior ao dano.*”⁷¹

Deste novo entendimento, 100% (cem por cento) da indenização deve ser tributada, e não apenas parcela que exceder a efetiva perda patrimonial – o que ratifica a sua “voracidade”

Importa notar, que a Autoridade Tributária considerou que, a indenização por dano patrimonial não constitui exclusão da base de cálculo da contribuição para o PIS e para a COFINS, em razão da ausência de previsão legal no parágrafo 3º dos artigos 1º das leis supra⁷², dado que, na Consulta de 2017, esses mesmos dispositivos foram interpretados de maneira diversa, levando a conclusão diametralmente oposta.

Elucidando, em 2017 a RFB considerava que a legislação vigente não permitiria a incidência do PIS, e da COFINS, sobre a parcela dos valores recebidos a título de indenização que efetivamente restabelecia o patrimônio diminuído.

Agora, o novo entendimento determina o contrário: *“os valores auferidos a título de indenização destinada a reparar dano patrimonial compõem a base de cálculo da Cofins, em seu regime de apuração não cumulativa. O valor relativo à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do*

⁷⁰COSIT, 21 Solução de Consulta, p. 18.

⁷¹Idem, p. 19.

⁷²Leis ° 10.637/2002 e 10.833/2003.

processo judicial, vinculado à indenização por dano patrimonial, é receita financeira e deve ser computado na base de cálculo da COFINS não cumulativa.”⁷³

Constata-se uma alteração brusca de ponto de vista da SRF, que já inquieta o contribuinte, ao aplicar uma análise taxativa e desarmoniosa da situação, deixando de considerar que o conceito de receita⁷⁴ não pode ser definido por legislação infraconstitucional, conforme já decidido amplamente pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.⁷⁵

Mesmo assim o conceito de renda não é tema pacificado e como visto existem muitas discussões no que diz respeito ao enquadramento dos valores recebidos a título de indenização como receita tributável no âmbito das contribuições PIS/COFINS.⁷⁶

Alguns estudiosos entendem que receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio.⁷⁷ Neste ínterim, imperioso analisar o conceito de renda do abalizado tributarista

⁷³Idem.

⁷⁴De fato, o Supremo Tribunal Federal, que é o guardião da CF, decidiu por unanimidade no RE n.º 117.887-6/SP que a expressão “renda e provento de qualquer natureza” significa sempre “acréscimo patrimonial”. Como forma de melhor enfatizar o viés de acréscimo patrimonial do conceito de renda, o Min. Carlos Velloso ao relatar o referido recurso extraordinário dispôs assim: “não me parece possível a afirmativa no sentido de que possa existir renda ou provento sem que haja acréscimo patrimonial”. (STF, 117.887-6/SP, Relator: Min. Carlos Velloso. – RTJ 150/578).

⁷⁵STF: RE 656284 AgR, Relator: Min. Ayres Britto, Segunda Turma, julgado em 28/02/2012, Processo Eletrônico DJe-121, divulgado 20-06-2012 e publicado 21/06/2012.

⁷⁶O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) já teve oportunidade de decidir, por sua 3ª Seção de Julgamento, no caso da indenização de seguros, que, tratando-se de ingressos eventuais relativos a recuperação de valores que integram o ativo, não se pode considerar as indenizações de seguros como receitas para fins de incidência da COFINS. (Acórdão n° 3302-000.873, Recurso n° 896266, Processo n° 16366.003273/2007-81, 2ª Turma, 3ª Câmara, Sessão de 1/3/2011).

⁷⁷OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social* (para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS), 1ª Quinzena de Janeiro de 2001 — n° 1/2001 — Caderno 1. São Paulo: IOB, p. 21.

Geraldo Ataliba “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha a integrar o patrimônio da entidade que recebe.”⁷⁸

Ricardo Mariz de Oliveira, em estudo elaborado sobre o conceito de receita para fins de incidência das contribuições sociais, a definiu como qualquer ingresso que se incorpore positivamente ao patrimônio empresarial, nos seguintes termos: “receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio. Por conseguinte, a receita é um ‘plus jurídico’ que se agrega ao patrimônio”.⁷⁹

E assim, torna-se imperioso analisar o conceito de receita já empregado no nosso ordenamento jurídico, para que se possa constatar que nele não estão incluídos valores que não foram recebidos pelos contribuintes. Isso porque, segundo precedentes jurisprudenciais em ambas esferas administrativa e judicial, preceituam que nem todos os recursos que ingressa no caixa da empresa constituem receita tributável, pois tal condição é reservada para os pagamentos que representem “disponibilidade de novos recursos” e que efetivamente acrescentem ao patrimônio do contribuinte.⁸⁰

⁷⁸ATALIBA, Geraldo. *ISS e Base Imponível. Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, 1º vol, Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978, p. 88.

⁷⁹OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Conceito de Receita* p. 22.

⁸⁰Imposto de renda: juros moratórios 3. O Superior Tribunal de Justiça, no REsp 1.227.133/RS, representativo da controvérsia, r. p/ Acórdão Ministro Cesar Asfor Rocha, 1ª Seção em 28.09.2011, decidiu que: "Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla". 4. Não obstante o mencionado REsp. 1.227.133-RS, o STJ firmou entendimento (REsp 1.089.720-RS) de que incide imposto de renda sobre juros moratórios, mesmo se fixados em reclamatória trabalhista, exceto em duas situações: 1ª) quando pagos no contexto de despedida ou rescisão de contrato de trabalho em reclamação trabalhista ou não; e 2ª) quando incidentes sobre verba principal igualmente isenta ou fora do campo de incidência do IR, ainda que pagos fora do contexto de despedida ou rescisão do contrato de trabalho.

Podemos, igualmente, extrair o conceito contábil para definir receita como ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido.⁸¹

Sendo assim, em princípio, não se caracteriza como receita tributável no âmbito das contribuições, o mero fato de a empresa estar recebendo recursos financeiros, seja por indenização ou por qualquer outro motivo.

Logo o ingresso financeiro com efeitos de reparação ou indenização não pode ser analisado sobre um único viés, e sim, sob a ótica que envolve todo o aspecto material ocorrido na situação fática do contribuinte. Depois de observado as questões ocorridas, e verificado que houve aumento do patrimônio, após a recomposição, aí sim tal ingresso deve ser considerado e incluído na base de cálculo das referidas contribuições.⁸²

Porém, a RFB, como é de costume, quase sempre adota posicionamentos que lhe melhor favorece, ou seja, aqueles que aumentam a arrecadação.

Destaca-se que a RFB entende que os valores excedentes ao dano objeto da indenização poderá ser considerados acréscimos patrimoniais e computados na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, hipótese está em que a parcela denominada de indenização é recebida em valor superior ao dano. Quanto aos valores deduzidos como despesa e recuperados em qualquer época não se caracterizariam como indenização por dano patrimonial e, portanto, deveriam ser computados na apuração do lucro real, presumido ou arbitrado.⁸³

Ainda, esclarece, que os valores relativos à correção monetária e juros legais contados a partir da citação do processo judicial vinculado à indenização por dano patrimonial, seriam

⁸¹PRONUNCIAMENTO TÉCNICO CPC 30 (R1), pg. 3, item 7.

⁸²OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Conceito de Receita como Hipótese*, p. 23.

⁸³COSIT 21, p. 20.

receitas financeiras e, assim, poderiam ser computadas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

Veja-se que a “correção” de entendimento, efetuada pela SRFB, quanto ao PIS e a COFINS, está na base de cálculo que deve ser considerada, pelo contribuinte, para tributação destas contribuições. Ou seja, na anterior Solução de Consulta n. 455/2017 o contribuinte deveria oferecer à tributação apenas a parcela excedente e, com a publicação da COSIT 21/2018, o valor a ser tributado é a totalidade da indenização recebida.

Como dito anteriormente, a *prima facie*, não poderia o ingresso decorrente de indenização patrimonial ser entendido como receita, para fins de tributação de PIS e COFINS posto que não é oriunda da atividade da empresa, mas sim trata-se da mera recomposição de uma perda, assim como os juros e a correção monetária que perfazem a reconstituição de uma desvalorização ocorrida durante o lapso temporal entre o pedido de indenização e seu efetivo pagamento.

Deste modo, é contraditório o novo entendimento ao se buscar tributar o IRPJ e CSLL, quando o legislador expressamente reconhece a natureza indenizatória. Assim, pela necessidade de respeito ao artigo 110 do CTN, tais valores não poderiam ser tributados.

Por tal motivo, a opinião emanada da Solução de Consulta 21/18, deve ser vista e aplicada com cautela, pois assim, como a sua antecessora, adota algumas posições perigosas e até claramente inconstitucionais, no tocante à interpretação das regras fiscais.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do desvendado, conclui-se que o Imposto de Renda é um tributo de caráter vinculado, progressivo, com contribuintes pessoas físicas e jurídicas, lançado por homologação com características fiscais voltadas primordialmente para a arrecadação, por

isso é o tributo número um da União. Além de seus caracteres estruturais, verifica-se implicitamente seu caráter progressivo de incidência, proporcionando a redistribuição de renda, medida que o compatibiliza com os ditames pregados pela Carta Magna.

No tocante a possibilidade de incidir IR nas indenizações recebidas por pessoas jurídicas ou físicas, quanto aos danos morais e materiais, seguindo o posicionamento majoritário do STJ, verificou-se que os danos morais e emergentes não devem ser tributados pela exação, ao passo que os lucros cessantes, de forma contrária, podem ser tributados.

As verbas recebidas a título de indenização por danos materiais emergentes então não são passíveis de incidência do imposto uma vez que não há acréscimo patrimonial, apenas transferência de capital para recomposição do patrimônio, restabelecendo o *status quo ante*.

Já as verbas decorrentes de lucros cessantes, ou da perda de uma chance, serão passíveis de incidência do IR, pois, neste caso tratam-se de verbas de caráter compensatório, representando situações normais que necessariamente seriam tributadas, por serem verdadeiros acréscimos patrimoniais, atingindo em cheio a hipótese de incidência do referido imposto.

No tocante ao dano moral, como visto, por não gerarem incremento patrimonial, não se admite a incidência do IR. Como exposto, caso houvesse tributação, estaria ferindo o princípio da integral reparação, e também o tratamento isonômico entre os bens patrimoniais e os imateriais.

Como visto a jurisprudência tomou para si a carga de definir ou delimitar o campo da incidência do imposto de renda em relação as indenizações, quando silenciado o legislador tributário - em contrapartida as reiteradas tentativas do Fisco de abocanhar algo a mais do contribuinte, independente da classificação, com tanto que tenha “cara” de renda. É isso se evidenciou pela repentina mudança de posicionamento da SRFB com a Solução de Consulta 21/2018.

Importante dizer que a COSIT 21, vincula apenas a parte consulente. No entanto, ressalvas devem ser feitas, principalmente no que diz respeito ao entendimento proferido nos seus conteúdos, pois estes revelam a posição da SRFB para dirimir eventuais conflitos que venha a enfrentar com outros contribuintes, ou seja, denota o posicionamento deste órgão quanto ao tema questionado.

Por certo a alteração abrupta de posicionamento já causa insegurança e preocupação nos contribuintes, não podendo perder de vista o grande número de precedentes que tratam os valores recebidos a título de indenização como ingresso de recursos não sujeitos à tributação em razão de representarem mera recomposição de patrimônio, não gerando qualquer acréscimo patrimonial e assim não podendo incidir IR.

Para finalizar, o conceito de receita bruta tributável implica em ingresso de riqueza que agregue o patrimônio de forma positiva e decorrente das atividades das empresas. Além disso, pela posição já consolidada do STF, o conceito trazido pela CF/88 de receita tributável não se confunde com o contábil.

Neste sentido, para arrematar, não só a mudança repentina de entendimento da SRFB é arrepiante para os contribuintes, mas também a alteração quanto à interpretação de dispositivos normativos quando envolvem conceito de renda e receita para tributação de PIS e COFINS, cujas parcelas não estejam elencadas no rol de suas legislações de regência, em flagrante e espantosa ofensa ao princípio da legalidade.

Por todo exposto, pode-se afirmar que este recente posicionamento da Receita Federal tem aspectos inconstitucionais que extrapolam o conceito de receita tributável para PIS e COFINS que vem sendo entendido pelos tribunais. A autoridade fiscal está assim, aumentando a base de cálculo das contribuições de forma indevida e há argumentos jurídico fortes aptos a confrontar eventuais, e muito possíveis autuações fiscais.

Em último mas não menos importante, o posicionamento

antes adotado, era mais coerente com o conceito de receita e de acordo com a jurisprudência pátria, pois, apenas considerava os valores que ultrapassavam a quantia da indenização que poderiam ser considerados receitas e, por isso, tributáveis, já o valor da indenização em si, por não se tratar de recomposição do patrimônio, não poderia ser tributado.



REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 5ª Edição. São Paulo: Método, 2014.
- ATALIBA, Geraldo. *ISS e Base Imponível. Estudos e Pareceres de Direito Tributário*, 1º vol, Revista dos Tribunais, São Paulo: 1978.
- BRASIL, *Código Tributário Nacional*, aprovado pela Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Disponível online.
- BRASIL, *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988, Diário Oficial da União nº 191-A de 5 de outubro de 1988, disponível online
- CARVALHO FILHO, Paulo Sergio Oliveira de. *Imposto de renda e sua incidência (ou não) nas indenizações por danos materiais e morais*. Conteúdo Jurídico, Brasília-DF: 18 jan. 2017.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Infrações Tributárias e suas sanções*. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1982.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 9ª Ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.
- CRETELLA JUNIOR, José. *Curso de Direito romano: o direito romano e o direito civil brasileiro, no Novo Código de Civil*, 28ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 2003.
- CRUZ, Guilherme Ferreira da. *Princípios Constitucionais das*

- Relações de Consumo e Danos Morais - outra concepção*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- GAGLIANO, Pablo Stolze. *Novo Curso de Direito civil: volume III: responsabilidade civil*. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- GONÇALVES, Carlos Roberto, *Responsabilidade Civil*. 6ª edição. São Paulo: Saraiva, 1995.
- HARADA, Kyioshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 15ª Edição. São Paulo: Atlas, 2006.
- JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. *Imposto Sobre a Renda: Inconstitucionalidade Pontuais*, in: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 2, TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), Malheiros Editores, 2014.
- JÚNIOR, Dirley da Cunha. *Curso de Direito Constitucional*. Salvador: JusPODIVM, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 34ª Ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2013.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Regime Tributário das Indenizações*, Coord., Ed. Dialética, 2000.
- PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas. *Fiscalidade*. 5ª Ed. Coimbra, Almedina, 2014.
- NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra, Almedina, 1998.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social* (para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS), 1ª Quinzena de Janeiro de 2001, nº 1/2001, São Paulo: IOB, 2001.
- PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 8ª Ed. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2006.
- SANCHES, José Luís Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*,

- Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- SENADO, Atividade Legislativa. Decreto nº 9580 de 22/11/2018, online.
- STOCO, Rui. *Tratado de responsabilidade civil*. 6ª ed., São Paulo: Editoria Revista dos Tribunais, 2004.
- TARTUCE, Flávio. *Manual de direito civil: volume único*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2012.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*, vol. IV, 1ª ed., Rio de Janeiro, Renovar, 2007.
- YUNES, Faissal. *O Imposto Residual Incidente sobre a Receita Bruta das Empresas (Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas sobre o Lucro Presumido)*, in: Estudos de Direito Tributário em homenagem ao Professor Roque Antonio Carrazza. Vol. 2, TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.), Malheiros Editores, 2014.