Insper Instituto de Ensino e Pesquisa

Inspirar para Transformar

Insper Instituto de Ensino e Pesquisa
LLM – Direito Tributário

Carmen Lúcia Pla Pujades

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA NOS VALORES DECORRENTES DE INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL

São Paulo
2012

Carmen Lúcia Pla Pujades

A incidência do imposto de renda nos valores decorrentes de indenização por dano moral

Monografia apresentada ao curso LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como parte dos requisitos para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.

Área de concentração: Direito Tributário
Orientador: Prof. Ricardo Hiroshi Akamine

São Paulo
2012

Pujades, Carmen Lúcia Pla
A incidência do imposto de renda nos valores decorrentes de indenização por dano moral. Carmen Lúcia Pla Pujades; orientador Ricardo Hiroshi Akamine – São Paulo: Insper, 2012.
102 f.

Monografia (LLM – Legal Law Master). Programa de pós-graduação em Direito. Área de concentração: Direito Tributário – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

1. Indenização 2. Dano Moral 3. Imposto de Renda

FOLHA DE APROVAÇÃO

Carmen Lúcia Pla Pujades
A incidência do imposto de renda nos valores decorrentes de indenização por dano moral

Monografia apresentada ao curso LLM em Direito Tributário do Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, como requisito parcial para a obtenção do título de pós-graduação em Direito.
Área de concentração: Direito Tributário

Aprovada em:

Banca examinadora

Prof.:
Instituição: Assinatura:_____

Prof.:
Instituição: Assinatura:_____

Prof.:
Instituição: Assinatura:_____

Resumo

PUJADES, Carmen Lúcia Pla. A incidência do imposto de renda nos valores decorrentes de indenização por dano moral. 102p. São Paulo, 2012, LLM em Direito Tributário. Insper Instituto de Ensino e Pesquisa.

A proposta da presente monografia é investigar a plausibilidade da incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes de indenização por danos morais, a partir de críticas ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça firmado no julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia nº 1.152.764/CE, de 01.07.2010. Em última instância, o intento é de, a partir da análise de cada um dos argumentos firmados no referido julgado, no sentido de afastar a incidência do imposto de renda sobre danos morais, demonstrar que essa e outras decisões do STJ desconsideram aspectos indispensáveis na interpretação das normas tributárias.

Palavras-chave: Responsabilidade Civil. Indenização. Dano Moral. Imposto de Renda.

Abstract

PUJADES, Carmen Lúcia Pla. The incidence of income tax on amounts from compensation for moral damage. São Paulo, 2012. 102 f. Dissertation (Mastership) – Insper Instituto de Ensino e Pesquisa, São Paulo, 2012.

The aim for this thesis is to study and criticize the causes that justify the actual understanding of many Brazilian Legal Courts, based on which the incidence of income tax on amounts received as compensation for moral damages is illegal. Ultimately, the intent is, from the analysis of each of the arguments that support the idea of the non-incidence of income tax on such cases, to demonstrate that those recent decisions overlook essential aspects in the interpretation of Brazilian tax rules.

Keywords: Liability. Indemnification. Moral Damage. Income Tax.

Sumário

1 INTRODUÇÃO 8

2 PANORAMA GERAL DA RESPONSABILIDADE CIVIL 10

2.1 Conceito de Responsabilidade Civil 10
2.2 Funções da Responsabilidade Civil 11
2.3 Espécies de Responsabilidade Civil 12
2.3.1 Responsabilidade contratual e responsabilidade extracontratual 12
2.3.2 Responsabilidade subjetiva e responsabilidade objetiva 13
2.4 Pressupostos da Responsabilidade Civil 14
2.4.1 Dano 14
2.4.2 Nexo Causal 17
2.4.2.1 Teorias do nexo causal e a teoria adotada no Brasil 18
2.4.2.2 Hipóteses de exclusão do nexo de causalidade 21
2.4.3 Conduta 22
2.5 A Culpa 23
2.5.1 Culpa e Responsabilidade 23
2.5.2 As alterações na noção de culpa e a tendência à objetivação 24

3 FIXAÇÃO DA INDENIZAÇÃO 28

3.1 O conceito de indenização 28
3.2 O ressarcimento do dano patrimonial: o princípio da reparação integral 28
3.3 A reparação do dano moral 30
3.3.1 A problemática da indenização do dano moral 31
3.3.2 Critérios para quantificação do dano moral 33
3.4 Tarifações legais de indenização 36

4 PANORAMA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO 39

4.1 A constitucionalização do Direito 39
4.2 O Direito Tributário na Constituição Federal de 1988 41
4.3 O Direito Tributário e os limites ao poder de tributar 41
4.3.1 O princípio da legalidade tributária 42
4.3.2 O princípio da isonomia 44
4.3.3 O princípio da capacidade contributiva 46
4.3.4 O princípio da vedação ao confisco 47
4.4 O Código Tributário Nacional 50
4.4.1 O conceito de tributo 50
4.4.2 Espécies de tributo 51
4.4.3 A relação jurídico tributária 53
4.4.3.1 Fato gerador 54
4.4.3.2 Obrigação tributária 55
4.4.3.3 Sujeitos da relação jurídico tributária 57
4.4.4 Interpretação e integração da legislação tributária 59
4.4.5 A isenção como causa de exclusão do crédito tributário 62
4.4.6 A anistia 65

5 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA .. 67

5.1 Competência e sujeito ativo 69
5.2 Sujeito passivo 70
5.3 Fato gerador 72
5.3.1 A disponibilidade jurídica ou econômica 73
5.3.2 O conceito de renda e proventos de qualquer natureza 74
5.3.3 O acréscimo patrimonial como pressuposto do conceito de renda e proventos de qualquer natureza 76
5.3.4 A incidência do imposto de renda na jurisprudência do STJ 79
5.4 Base de cálculo 83
5.5 O impacto da arrecadação do imposto de renda no orçamento da União 84

6 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS VALORES DECORRENTES DE INDENIZAÇÃO POR RESPONSABILIDADE CIVIL 86

6.1 O imposto de renda e sua relação com danos emergentes e lucros cessantes 86
6.2 A controvérsia em torno da incidência do imposto de renda sobre valores recebidos a título de danos morais 91
6.2.1 A defesa da não incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes de danos morais: o posicionamento consagrado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.152.764/CE 92
6.2.2 A defesa da incidência do imposto de renda sobre valores provenientes de danos morais 95
6.3 A isenção no imposto de renda e a vedação da interpretação extensiva 105

7 CONCLUSÃO 107

REFERÊNCIAS 112

1 INTRODUÇÃO

O imposto de renda é um dos mais expressivos do Sistema Tributário Nacional, incidindo basicamente sobre os acréscimos patrimoniais das pessoas físicas e jurídicas. Sua relevância advém da grande repercussão que tem nas áreas econômica e social, sendo hoje um dos tributos de maior arrecadação no Brasil, ficando atrás apenas no ICMS, eis que corresponde a 17,53% (R$ 213.416,71 bilhões) do total da receita tributária do País.[1]

Dada sua importância, os debates em torno do imposto de renda na jurisprudência e na doutrina têm levantado questões polêmicas, motivadas em grande parte por divergências de ordem terminológica. A propósito, no presente ensaio, será analisada e discutida, principalmente, a posição do Superior Tribunal de Justiça assentada no julgamento do Recurso Especial representativo da controvérsia nº 1.152.764/CE, de 01.07.2010, relativa à não incidência do IR sobre valores provenientes de danos morais.

Para tanto, será realizado um estudo prévio da responsabilidade civil, no intuito de propiciar uma visão panorâmica de institutos de grande destaque, tais como o dano e a indenização.

Em seguida, far-se-á uma análise de alguns dos principais instrumentos de estudo do Direito Tributário, desembocando no imposto de renda e nos conceitos que integram o tributo, a fim de criar um arcabouço de premissas que propiciem a análise aprofundada da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

O tema a ser trabalhado ainda provoca polêmicas discussões em torno das ideias de responsabilidade, indenização e do conceito de renda, culminando em contendas relativas à própria delimitação do campo de incidência do imposto de renda, que geram reflexos em outros julgamentos.

É interessante também ressaltar que o enfrentamento do problema em tela está intimamente ligado às linhas de estudo do programa de Direito Tributário do curso LLM – *Master of Laws*, ministrado no Instituto de Ensino e Pesquisa – Insper, no qual são exploradas questões tributárias e seus reflexos na sociedade, a partir da análise do sistema econômico e financeiro vigente, assim como sua relação com o Direito.

---

[1] SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

Em linhas gerais, portanto, a pesquisa busca a resolução do problema na raiz de conceitos que compõem os institutos sob análise, sendo norteada por um caráter instrumental, já que, ao captar a essência desses conceitos chave, direciona-os para a resolução de questões de ordem prática, tendo como objetivo o aperfeiçoamento da legislação tributária.

2 PANORAMA GERAL DA RESPONSABILIDADE CIVIL

2.1 Conceito de Responsabilidade Civil

A ordem jurídica, embasada no princípio geral *neminem laedere*, isto é, no dever geral de não prejudicar o próximo, visa primordialmente a proteger o lícito, ao passo que procura reprimir e desestimular o ilícito, criando deveres jurídicos para que a sociedade possa conviver em harmonia. Quando um desses deveres jurídicos originários (aqueles impostos pelo Direito positivo) é violado, nasce um dever jurídico sucessivo, ou secundário, de indenizar o prejuízo. Essa quebra de dever preexistente é um mecanismo necessário à incidência do instituto da Responsabilidade Civil.[2]

No mesmo sentido, o Dicionário Brasileiro de Letras Jurídicas: "RESPONSABILIDADE. S.f. (Lat., de *respondere*, n. acep. de assegurar, afiançar.) Dir. Obr. Relação jurídica derivada de uma *obrigação* (relação jurídica originária) em caso de não ser espontaneamente cumprida pelo devedor. (...)".[3]

Segundo o i. jurista Pablo Stolze, a Responsabilidade Civil pressupõe atividade que gera dano para alguém, violando norma jurídica pretérita e sujeitando o infrator às consequências de seu ato (obrigação de reparar).[4]

Já Maria Helena Diniz, ao destacar as teorias acerca da culpa na Responsabilidade Civil, assim delimita o instituto:

> (...) aplicação de medidas que obriguem alguém a reparar dano moral ou patrimonial causado a terceiros em razão de ato do próprio imputado, de pessoa por quem ele responde, ou de fato de coisa ou animal sob sua guarda (responsabilidade subjetiva), ou, ainda, de simples imposição legal (responsabilidade objetiva) (...).[5]

Não há, portanto, um conceito uníssono na doutrina. A definição de responsabilidade apresentará pequenas variantes de acordo com o enfoque dado pelo jurista, apesar de todas elas envolverem as noções de indenização e dano.

---

[2] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 01-02.
[3] SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico:** Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006, p. 758.
[4] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 51.
[5] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 50.

2.2 Funções da Responsabilidade Civil

O instituto da Responsabilidade Civil tem assento no sentimento humano de justiça. Seu escopo repousa na obrigação imposta ao infrator de reparar o dano por ele causado, de forma que o equilíbrio jurídico-econômico seja restabelecido. A concepção do que vem a ser responsabilidade é normalmente norteada pelo princípio *restitutio integrum*, ou seja, segundo o qual a indenização deve ser arbitrada na proporção do dano sofrido pela vítima, de modo a fazer com que, na medida do possível, ela retorne ao *status quo ante*. Essa ideia está em conformidade com o que salientou Daniel Pizzaro, segundo o qual não indenizar integralmente é responsabilizar a vítima pelo restante.[6]

Quanto às funções da Responsabilidade Civil, a doutrina também não é unânime, na medida em que, enquanto respeitável parcela de juristas lhe atribui uma dupla função[7], outros afirmam, no que aparenta ser uma tese mais completa, poder identificar ao menos três finalidades da Responsabilidade. São elas: a indenizatória, a punitiva e a de desmotivação social da conduta.[8]

A função indenizatória se mostra, ora em caráter de ressarcimento, ora em caráter de compensação, dependendo do tipo de dano sofrido pela vítima[9]. Essa faceta ressarcitória destaca-se por ser o escopo precípuo da Responsabilidade Civil e consiste na remoção do dano da pessoa do ofendido para o ofensor. Em outras palavras, repara-se o dano com o fim de restituir a parte lesada ao *status quo ante*, neutralizando seus efeitos físicos e patrimoniais.

Já a faceta compensatória, por sua vez, resta configurada quando não há possibilidade de reparar o dano suportado pela vítima, tendo em vista que, pela própria natureza da quebra do dever ou do direito violado, ele é insuscetível de reparação integral. Esse é o caso dos danos morais, tão em voga atualmente, em que o ordenamento jurídico, visando a uma solução do conflito, diante da impossibilidade de reparação, atribui um valor à vítima a título de compensação pelo dano sofrido.[10]

---

[6] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 13.
[7] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro**: Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 24-25.
[8] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil**: Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 63.
[9] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 532.
[10] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 63.

A função punitiva é dirigida ao infrator que quebrou o dever jurídico originário. O ofensor é punido por não ter praticado seus atos com a cautela exigida, ferindo a ordem jurídica vigente. Sua importância se apresenta também na seara do desestímulo de uma possível infração futura, eis que o infrator pode concluir ser mais vantajosa a quebra do dever se a indenização arbitrada compensar. Essa função é inerente à obrigação de indenizar e se materializa no momento em que se retira o patrimônio do infrator para dar à vítima, na forma de punição pecuniária ou patrimonial.[11]

Noutro giro, a finalidade da desmotivação social é "tornar público que condutas semelhantes não serão toleradas" [12], alcançando-se, indiretamente, a sociedade como um todo.

2.3 Espécies de Responsabilidade Civil

Dependendo da perspectiva a partir da qual a Responsabilidade Civil é analisada, pode-se fazer uma divisão didática do instituto. Neste momento, será dada ênfase a duas classificações, a primeira embasada no fato gerador da responsabilidade e a segunda, no elemento culpa.

2.3.1 Responsabilidade contratual e responsabilidade extracontratual

Em linhas gerais, é possível distinguir a Responsabilidade Civil em razão da natureza do dever jurídico violado, do que resulta sua classificação em responsabilidade contratual e extracontratual.

Caso o dever de indenizar advenha do descumprimento de uma relação obrigacional preexistente, isto é, inadimplemento ou mora de negócio jurídico (unilateral ou bilateral), estar-se-á diante de responsabilidade contratual. Por outro lado, a responsabilidade

---

[11] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 24; GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 63.

[12] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 63.

extracontratual é deflagrada pelo descumprimento normativo que lesione direito subjetivo alheio, sem que exista qualquer relação anterior entre ofensor e ofendido.[13]

Podem-se destacar, principalmente, três elementos diferenciadores das citadas espécies: a imprescindibilidade ou não da existência de relação jurídica anterior, o tratamento diferenciado que é dado à capacidade e o ônus da prova da culpa.

O principal traço diferenciador entre essas duas responsabilidades é a existência ou não de relação jurídica preexistente, sendo, na responsabilidade contratual, anteriormente convencionados o comportamento e o dever a que os contratantes estão sujeitos. A responsabilidade extracontratual, por seu turno, funda-se na violação da ordem jurídica ou do dever geral de não prejudicar o próximo (*neminem laedere*)[14]. Nesse caso, somente após o surgimento do dano e constatado o dever de indenizar é que nascerá uma relação jurídica entre as partes.

No que concerne à capacidade, Arnaldo Rizzardo sintetiza brilhantemente essa diferença:

> Para ensejar a responsabilidade nos contratos as partes devem ser capazes. A fim de surtir direitos e obrigações, mister que se faça o contrato com pessoa capaz, cuidado que se exige mutuamente. Nos atos ilícitos, nada impede que se dê a prática por menor, sujeitando-se ele às consequências, por força do art. 928, sem regra equivalente no Código antigo, juntamente com seu responsável, se era mantido sob sua autoridade e em sua companhia.[15]

Cumpre notar que, na responsabilidade extracontratual, o *onus probandi* é da vítima, que deverá, nos casos de responsabilidade subjetiva, comprovar a culpa do infrator. Na responsabilidade contratual, ao contrário, presume-se a culpa do inadimplente, a quem caberá provar a ausência de culpa ou a existência de alguma causa excludente de responsabilidade.

2.3.2 Responsabilidade subjetiva e responsabilidade objetiva

Sob o enfoque do fundamento dado à responsabilidade, a culpa surge como elemento nuclear da distinção entre responsabilidade subjetiva e objetiva. A teoria clássica, fundada no conceito de culpa, traz a noção de que ninguém pode responder se não tiver agido,

---

[13] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 15; DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 145-146.

[14] RIZZARDO, Arnaldo. **Responsabilidade Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 42.

[15] RIZZARDO, Arnaldo. **Responsabilidade Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 43.

ao menos, com culpa, ainda que presente o dano, hipótese em que a culpa funciona como verdadeira condição para a existência da responsabilidade.[16]

No entanto, diante das transformações sofridas pela sociedade moderna, com o desenvolvimento industrial e a massificação da sociedade, apresentou-se cada vez mais difícil a comprovação da culpa pela vítima do dano, fato esse que abriu espaço para o surgimento de verdadeiros casos injustos de irressarcibilidade.

Diante de tantas lacunas, a teoria subjetiva mostrou-se insuficiente para amparar todos os casos que circundavam o tema[17]. Como consequência, o ordenamento jurídico, na tentativa de minimizar os casos de vítimas não ressarcidas e, por conseguinte, alcançar uma sociedade mais equânime, deu um passo à frente e consagrou a responsabilidade objetiva.

A indenização advinda da responsabilidade objetiva prescinde da demonstração de culpa, sendo necessária apenas a constatação do dano, bem como o seu vínculo de causalidade com a conduta. Essa responsabilidade é verificada nos casos estabelecidos em lei ou, por força do parágrafo único do artigo 927 do Código Civil, em decorrência de atividade que crie risco a outrem.

2.4 Pressupostos da Responsabilidade Civil

Bastante controvertida é a definição dos elementos caracterizadores da Responsabilidade Civil no Direito Pátrio. Parece ser mais razoável a doutrina de Pablo Stolze, que determina ser o instituto composto por três pressupostos: o dano – elemento nuclear –, o nexo causal e a conduta. Note-se que essa doutrina não inclui a culpa entre os elementos básicos da Responsabilidade Civil, por entender que sua aplicação não é genérica.[18]

2.4.1 Dano

O dano é hoje considerado o elemento nuclear da Responsabilidade Civil. Não existe responsabilidade sem dano, princípio esse consagrado nos artigos 402 e 403 do

---

[16] HIRONAKA, Giselda Maria F. Novaes. **Responsabilidade Pressuposta**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 61.

[17] HIRONAKA, Giselda Maria F. Novaes. **Responsabilidade Pressuposta**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005, p. 130.

[18] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 66-67.

Código Civil[19]. É, aliás, o que parece mais lógico, pois, inexistindo o dano, não há o que indenizar. Impende ressaltar que a indenização sem dano importaria enriquecimento sem causa, o que é vedado pelo Direito.[20]

Até pouco tempo atrás, o conceito de dano era intimamente ligado à noção de dano material, ou seja, o dano era medido pela diferença do patrimônio da vítima antes e após a quebra do dever. Entretanto, após a Constituição Federal de 1988, o dano moral também passou a ser inquestionavelmente indenizável, restando superado o conceito de dano como simples prejuízo econômico, material e imediato.

Conclui-se, portanto, que o conceito de dano modernamente aceito não é o dano apenas como um prejuízo material direto, mas o dano como uma subtração injustificada de um bem jurídico, qualquer que seja esse bem, moral ou material.

Para que o dano venha a ser ressarcido, é necessário o preenchimento dos seguintes requisitos: certeza e subsistência do dano.

A certeza diz respeito à existência do dano e não à sua atualidade. É possível o ressarcimento de dano atual ou futuro, desde que, nesse último caso, nas palavras de Maria Helena Diniz, haja "consequência necessária, certa, inevitável e previsível da ação"[21]. O ordenamento brasileiro não indeniza, em regra, os chamados danos imaginários ou hipotéticos.

A subsistência nada mais é do que não ter sido o dano ressarcido pelo infrator até o momento da reclamação da vítima, o que conduz novamente à ideia de que, se não há dano, não há mais necessidade de reparação, sob pena de restar configurado enriquecimento sem causa.[22]

Sucinto e claro é o conceito de dano patrimonial dado por Maria Helena Diniz:

> O dano patrimonial vem a ser lesão concreta, que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima, consistente na perda ou deterioração, total ou

---

[19] **Artigo 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. **Artigo 403.** Ainda que a inexecução resulte de dolo do devedor, as perdas e danos só incluem os prejuízos efetivos e os lucros cessantes por efeito dela direto e imediato, sem o prejuízo do disposto na lei processual.

[20] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 532.

[21] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 82.

[22] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 82.

> parcial, dos bens materiais que lhe pertencem, sendo suscetível de avaliação pecuniária e de indenização pelo responsável.[23]

Destarte, poderá haver o ressarcimento natural do dano material ou, o que é mais comum, o valor em pecúnia. No entanto, não resta configurado o dano material somente quando ocorre lesão de bens patrimoniais propriamente ditos. Pode haver violação a direito personalíssimo com repercussão indireta no patrimônio da vítima como, por exemplo, a difamação a médico de hospital, que, em razão do ocorrido, vem a perder seus pacientes[24]. Nesse caso, sem dúvida, além de dano moral configurado, há também o dano material indireto.

O dano patrimonial se subdivide, conforme se depreende do artigo 402 do Código Civil, em dano emergente e lucro cessante. O dano emergente é o prejuízo direto e imediato sofrido pela vítima, representando o que efetivamente foi perdido. Já o lucro cessante é aquilo que razoavelmente a vítima deixou de ganhar em virtude do dano. Daí a necessidade de se ter muito cuidado para auferir o que a vítima razoavelmente deixou de ganhar, sob pena de restar indenizado o dano hipotético.

Em outras palavras, dano emergente é o prejuízo imediato à quebra do dever. Seria o caso, por exemplo, de um acidente automobilístico que ocasionou a perda total do carro. A perda total é dano material emergente porque é imediato à própria infração. Já o lucro cessante representa a vantagem econômica que a vítima deixou de obter em função da quebra do dever, cujo valor varia conforme o tempo que o dano perdura sem reparação. É o caso de um taxista que, em virtude de uma colisão injustificável, recebe uma quantia em pecúnia pelo tempo que deixou de trabalhar.

Por muitos anos, houve discussão sobre a reparabilidade ou não do dano moral, no entanto, com o advento da Constituição Federal de 1988, a polêmica foi sanada. Em seu artigo 5º, incisos V e X, a Carta Magna expressamente possibilitou sua reparação, tendo a lei infraconstitucional, como não poderia deixar de ser, trilhado o mesmo caminho[25]. Apesar

---

[23] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 84.

[24] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 74.

[25] **Artigo 5º.** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: V- é assegurado o direito de resposta, proporcional a agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem; X- são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito de indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.

disso, nem o Código Civil nem a Constituição Federal de 1988 chegaram a conceituar o dano moral, incumbência essa que foi deixada para a doutrina e para a jurisprudência.

Pois bem, tanto a doutrina quanto a jurisprudência atrelam o conceito de dano moral à violação de direito da personalidade (direito à liberdade, à honra, à intimidade), definindo-o como lesão a direito não traduzido em pecúnia.[26]

É preciso ponderar que só merecem reparação a dor, o vexame e a humilhação que fujam da normalidade, que afetem intensamente o psicológico da vítima, causando verdadeiro mal-estar. Como forma de preservar o instituto, portanto, o mero dissabor não deve ser entendido como passível de ensejar indenização. Além disso, toda essa dor mencionada só será indenizável quando decorrente de violação a direito da personalidade de um indivíduo.[27]

Caio Mário da Silva Pereira destaca o fundamento da reparabilidade do dano moral, o qual "está em que, a par do patrimônio em sentido técnico, o indivíduo é titular de direitos integrantes de sua personalidade, não podendo conformar-se a ordem jurídica em que sejam impunemente atingidos".[28]

Diante da impossibilidade do retorno ao *status quo ante*, a reparação, no que concerne ao dano moral, visa a, além de punir o ofensor, possibilitar ao lesado uma compensação pela dor experimentada, atenuando as consequências da lesão.[29]

2.4.2 Nexo Causal

A presença do nexo causal é imprescindível para lançar mão do instituto da Responsabilidade Civil, mesmo nos casos de responsabilidade objetiva. Embora haja culpa e dano, se não existir um elo entre os dois elementos, não haverá qualquer obrigação de indenizar.[30]

---

[26] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 97.
[27] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 87.
[28] PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 54.
[29] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 118-119.
[30] PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 76.

Portanto, nexo causal nada mais é do que a relação de causa e efeito entre o dano e a voluntária conduta ilícita do agente. Não faria sentido se assim não fosse, pois injusto seria responsabilizar alguém que não houvesse dado causa ao dano.[31]

Apesar da extrema importância do nexo causal para o instituto da Responsabilidade Civil, o Código Civil não traz nenhum artigo que defina ou determine expressamente sua aplicação. Há somente disposição indireta, em seu artigo 403, enquadrando-o como quantificador do dano (mesmo que não seja só essa sua função).

O nexo causal desempenha importante papel, eis que, *a priori*, afigura-se regra de imputação de responsabilidade ao possibilitar detectar o causador do dano, o infrator. Já em um momento secundário, é pressuposto indispensável para determinar efetivamente a extensão do dano, sobretudo no caso de dano material.[32]

Por derradeiro, convém esclarecer um ponto comum de dúvidas: a diferença entre imputabilidade e relação causal. De acordo com Serpa Lopes, a primeira diz respeito aos elementos subjetivos do sujeito, enquanto a segunda se relaciona com os elementos objetivos, em que a ação ou omissão do indivíduo fira direito alheio, causando dano moral ou material.[33]

2.4.2.1 Teorias do nexo causal e a teoria adotada no Brasil

Há três teorias que tentam solucionar os problemas do nexo causal. São elas: teoria da equivalência dos antecedentes causais, teoria da causalidade adequada e a teoria do dano direto e imediato.

Pela teoria da equivalência dos antecedentes causais, todas as causas que concorrem para a ocorrência de determinado resultado possuem a mesma relevância, não havendo distinção entre causa (relacionado à existência da coisa) e condição (permite os efeitos da causa). Consequentemente, devem ser aproveitadas todas as condições como equivalentes para a indenização do dano.

Essa teoria visa a ampliar a possibilidade de ressarcimento do dano, aumentando o número de responsáveis. No entanto, ela não foi abraçada como regra no ordenamento Pátrio, por conduzir a uma regressão ao infinito do nexo causal. O exemplo mais

---

[31] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 47.

[32] CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 22.

[33] LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**: Fontes Acontratuais das Obrigações e Responsabilidade Civil. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1995, vol. V, p. 219.

clássico é o de um indivíduo que mata outrem, hipótese em que seria considerada causa não somente o disparo, mas a compra da arma e sua fabricação, o que evidentemente seria desarrazoado por ampliar ilimitadamente o dever de reparar.

De acordo com a causalidade adequada, nem todas as condições que concorrem para o dano são consideradas causas, mas apenas aquela adequada à produção do dano. Para dizer se uma causa é ou não adequada, o magistrado deve analisar, abstratamente, as possibilidades e probabilidades de o resultado vir a se concretizar como decorrência de determinada conduta, isto é, se a conduta é idônea a produzir o dano por si só.[34]

A imputação dessa teoria é mais estreita do que a anteriormente mencionada e, em que pese ser uma das mais utilizadas no Brasil, apresenta o inconveniente de muitas vezes afastar a solução dada ao caso concreto, eis que confere demasiada discricionariedade ao juiz.[35]

Já a teoria do dano direto e imediato considera causa apenas o acontecimento diretamente ligado ao dano. A concorrência de qualquer outra causa retira dela a aptidão para ensejar o dano, sendo que a causa direta e imediata não está obrigatoriamente ligada à proximidade temporal entre a conduta e o dano. O que se exige é a imprescindibilidade da causa para o evento danoso.[36]

Originalmente, o conceito de dano direto e imediato não permitia a indenização do dano indireto, o que, com o tempo, gerou casos de extrema injustiça. Desse modo, passou-se a aceitar a indenização destes, desde que como consequências necessárias da conduta causal.[37]

Essa teoria também sofre críticas, principalmente sob o argumento de restringir-se significativamente a área de imputação da Responsabilidade Civil, acarretando diversos casos de irressarcibilidade.[38]

---

[34] CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 64.

[35] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 130-132.

[36] CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 103-104.

[37] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 58.

[38] CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 108-111.

Não obstante, segundo o artigo 403 do Código Civil de 2002 (antigo 1.060 do Código de 1916), adota-se expressamente a teoria da causalidade direta e imediata.[39]

A jurisprudência brasileira se mostra influenciada ora por uma teoria, ora por outra. O Supremo Tribunal Federal, ao julgar, em 1992, o Recurso Extraordinário nº 130.764-1/PR[40], aplicou a teoria do dano direto e imediato em ação na qual era discutida a responsabilidade do Governo do Paraná por furto praticado por fugitivo de uma das penitenciárias do Estado, já meses após a fuga. A Suprema Corte brasileira entendeu não haver nexo direto e imediato entre a fuga e o assalto, sustentando a ocorrência de causa sucessiva.[41]

Exemplo de aplicação da teoria da equivalência causal foi o julgamento do Recurso Especial 326.971/AL[42], a qual tratava de pleito indenizatório em virtude de acidente automobilístico e ressarcimento pelas despesas de duas cirurgias, sendo que a segunda só foi necessária por ter ocorrido erro médico na anterior. O Superior Tribunal de Justiça entendeu

---

[39] **Art. 403.** Ainda que a inexecução resulte de dolo do devedor, as perdas e danos só incluem os prejuízos efetivos e os lucros cessantes por efeito dela direto e imediato, sem o prejuízo do disposto na lei processual.

[40] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RESPONSABILIDADE CIVIL DO ESTADO. DANO DECORRENTE DE ASSALTO POR QUADRILHA DE QUE FAZIA PARTE PRESO FORAGIDO VÁRIOS MESES ANTES. - A responsabilidade do Estado, embora objetiva por força do disposto no artigo 107 da Emenda Constitucional n. 1/69 (e, atualmente, no parágrafo 6. do artigo 37 da Carta Magna), não dispensa, obviamente, o requisito, também objetivo, do nexo de causalidade entre a ação ou a omissão atribuída a seus agentes e o dano causado a terceiros. - **Em nosso sistema jurídico, como resulta do disposto no artigo 1.060 do Código Civil, a teoria adotada quanto ao nexo de causalidade e a teoria do dano direto e imediato, também denominada teoria da interrupção do nexo causal** (grifos não originais). Não obstante aquele dispositivo da codificação civil diga respeito a impropriamente denominada responsabilidade contratual, aplica-se ele também a responsabilidade extracontratual, inclusive a objetiva, até por ser aquela que, sem quaisquer considerações de ordem subjetiva, afasta os inconvenientes das outras duas teorias existentes: a da equivalência das condições e a da causalidade adequada. - No caso, em face dos fatos tidos como certos pelo acórdão recorrido, e com base nos quais reconheceu ele o nexo de causalidade indispensável para o reconhecimento da responsabilidade objetiva constitucional, e inequívoco que o nexo de causalidade inexiste, e, portanto, não pode haver a incidência da responsabilidade prevista no artigo 107 da Emenda Constitucional n. 1/69, a que corresponde o parágrafo 6. do artigo 37 da atual Constituição. Com efeito, o dano decorrente do assalto por uma quadrilha de que participava um dos evadidos da prisão não foi o efeito necessário da omissão da autoridade pública que o acórdão recorrido teve como causa da fuga dele, mas resultou de concausas, como a formação da quadrilha, e o assalto ocorrido cerca de vinte e um meses após a evasão. Recurso extraordinário conhecido e provido. RE 130.764, Rel. Ministro MOREIRA ALVES, PRIMEIRA TURMA, DJ 07/08/1992.

[41] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 59-60.

[42] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESPONSABILIDADE CIVIL. RECIBO. QUITAÇÃO. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. AGRAVAMENTO DO DANO. ERRO NO TRATAMENTO. 1. O recibo fornecido pelo lesado deve ser interpretado restritivamente, significando apenas a quitação dos valores que refere, sem obstar a propositura de ação para alcançar a integral reparação dos danos sofridos com o acidente. 2. O erro do médico no tratamento das lesões sofridas em acidente de trânsito provocado culposamente pelo preposto da ré, está no desdobramento causal do acidente; pelo resultado mais grave responde o causador do dano, ressalvado à ré o direito de pleitear eventual ressarcimento junto a quem concorreu com a sua imperícia. Recurso não conhecido. REsp 326971/AL, Rel. Ministro RUY ROSADO DE AGUIAR, QUARTA TURMA, DJ 30.09.2002.

ser a segunda cirurgia desdobramento do acidente automobilístico, responsabilizando o réu pelas despesas do acidente e das cirurgias.[43]

A 5ª Turma Cível do Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro afirmou, ao julgar a AC nº 2000.001.14658[44], ter sido adotada a teoria do dano direto e imediato para a responsabilidade contratual e a teoria da causalidade adequada no âmbito da responsabilidade extracontratual.[45]

Diante do exposto, pode-se observar que definir o nexo causal é uma tarefa árdua, não tendo, ainda hoje, sido estabelecida uma teoria única.

2.4.2.2 Hipóteses de exclusão do nexo de causalidade

Há certos fatos que interferem nos acontecimentos, excluindo a responsabilidade do suposto agente, pois afastam o nexo causal. São eles: caso fortuito, força maior e fato exclusivo da vítima ou de terceiro.

Tanto por fato exclusivo da vítima como por culpa de terceiros, não há nexo causal entre o dano e o suposto infrator. No primeiro caso, o agente não responde por ser mero instrumento do acidente, tendo a vítima que suportar o prejuízo integralmente. No segundo, aquele a quem se está imputando o fato danoso poderá se eximir da obrigação se

---

[43] CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 127-130.

[44] RIO DE JANEIRO. Tribunal de Justiça. LOTEAMENTO. OBRA DE INFRA-ESTRUTURA. FALTA. DOENÇA. DANO. NEXO DE CAUSALIDADE. RESPONSABILIDADE TANTO CONTRATUAL COMO EXTRACONTRATUAL. 1 - O nexo de causalidade é requisito essencial e comum à responsabilidade contratual e extracontratual e a sua ausência impede o surgimento do direito de receber indenização. 2 - **Ao dispor sobre a responsabilidade contratual, o ordenamento civil considera presente o nexo de causalidade teoria do dano direto e imediato quando o prejuízo é conseqüência direta e imediata da inexecução do contrato (art. 1.060 do Código Civil)**. 3 - Considerando este aspecto, configura-se a ausência do nexo de causalidade entre o descumprimento da obrigação de realizar obras de infra-estrutura de loteamento e o prejuízo decorrente de doença contraída de organismos provenientes de urina e fezes animais, eis que inexiste conseqüência direta e imediata entre um e outro. 4 - **E, na responsabilidade extracontratual, o ordenamento civil considera presente o nexo de causalidade - teoria da causalidade adequada - quando o fato é adequado, idôneo, para concretamente produzir o dano**. 5 - Mas se os elementos trazidos aos autos são insuficientes à formação do convencimento de que a falta das obras de infra-estrutura do loteamento foi a causa adequada à transmissão dos organismos provenientes das fezes e urina animais para a parte, que também tem animais em sua casa, deve-se considerar ausente o nexo de causalidade entre o evento e o prejuízo decorrente da respectiva doença (grifos não originais). APC 2000.001.14658, Rel. Des. MILTON FERNANDES DE SOUZA, QUINTA CÂMARA CIVIL, julgado em 13.03.2001.

[45] CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 136-137.

provar que o causador do dano foi um terceiro, ou seja, uma pessoa que não a vítima ou o suposto agente.[46]

Nas hipóteses de caso fortuito e força maior, o evento danoso está completamente fora da esfera de controle do agente, não havendo qualquer manifestação de vontade de sua parte. A diferença entre esses dois institutos reside no fato de o caso fortuito ser imprevisível e, por isso, inevitável. Já a força maior é caracterizada pela inevitabilidade, ainda que previsível, pois se trata de fato superior às forças do agente, como são os fatos da natureza. Nesses casos, deve-se avaliar o que é imprevisível e inevitável com base naquilo que seria razoável exigir de um indivíduo.[47]

2.4.3 Conduta

Para invocar o instituto da Responsabilidade Civil, é preciso que alguém tenha praticado uma ação ou omissão que acarrete dano a outrem. Tanto é assim que, a despeito de os fatos da natureza serem possíveis causas de dano, não se pode cogitar de responsabilidade porque não podem ser imputados ao homem. A ideia por trás dessa premissa é a voluntariedade, isto é, a capacidade de escolha do agente imputável, requisito indispensável para a responsabilidade.[48]

Cumpre observar que voluntariedade não implica, necessariamente, intenção de causar o dano (o que configuraria a conduta dolosa), mas apenas a "consciência e vontade dirigidas a um fim ou resultado sempre ilícito e desconforme com o Direito"[49]. Independentemente da espécie de responsabilidade, subjetiva ou objetiva, exige-se a conduta em conformidade com a autodeterminação do agente.

Essa mesma voluntariedade é exigida nas condutas omissivas, tendo em vista que o omitente, nesses casos, termina por cooperar com o evento danoso, já que, caso agisse conforme o esperado, o dano teria sido evitado. Vale lembrar que só poderá ser considerado responsável por omissão aquele que tem o dever jurídico de agir. Caso contrário, toda omissão seria relevante.[50]

---

[46] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 130-132.
[47] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 65-69.
[48] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 69.
[49] STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil**. 6 ed., São Paulo: Revista dos Tribuais, 2004, p. 135.
[50] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 24-25.

2.5 A Culpa

2.5.1 Culpa e Responsabilidade

Durante muito tempo, a culpa foi o elemento nuclear da Responsabilidade Civil. Originariamente, a ideologia da autonomia da vontade gerou um sistema de responsabilidade fundado no mau uso da liberdade individual, justificando, assim, o espaço cedido à atuação dos particulares. Desta forma, as noções de responsabilidade e de liberdade passaram a ser indissociáveis, uma servindo de fundamento à outra.[51]

Embora o conceito de culpa tenha se desenvolvido no seio da sociedade romana com caráter eminentemente objetivo (ato contrário ao direito), as noções individualistas gregas e orientais deram uma conotação nitidamente mais subjetiva ao seu conceito na modernidade. Posteriormente, com a propagação da ideologia cristã, passou-se a compreender a culpa sob padrões éticos e morais, vinculados ao conceito de livre-arbítrio e de sua má utilização pelos fiéis.[52]

Na atualidade, ao definir culpa, muitos autores se valem de elementos psicológicos, inspirando-se em uma concepção moral de culpabilidade[53]. Pontes de Miranda refere-se à culpa como "falta de atenção devida"[54]; já Chironi resume culpa ao "*stato d´animo* do agente que se pretende responsável"[55]. Outros, por sua vez, como os irmãos Mazeaud, baseiam sua definição no critério objetivo do "erro de conduta", comparando o comportamento do agente a um padrão abstrato, conhecido como *bonus pater familias*[56]. No entanto, pode-se observar que as próprias formas de manifestação de culpa, as quais, por

---

[51] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 12.

[52] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 13.

[53] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 09.

[54] MIRANDA, Pontes de *apud* SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 14.

[55] CHIRONI, G.P. *apud* SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 14.

[56] MAZEUD E MAZEUD *apud* PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 68; GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 09-10.

vezes, substituem seu conceito (negligência, imprudência e imperícia), são revestidas das ideias éticas e morais atreladas ao seu conceito.[57]

Com efeito, é consenso na doutrina atual a possibilidade de se cogitar culpa somente diante da previsibilidade do evento danoso. Essa previsibilidade exigida é auferida pelo comportamento do homem médio, de acordo com a sensibilidade ético-social.[58]

No Direito Pátrio, observa-se que o Código de 1916 era eminentemente subjetivista, havendo a incidência de responsabilidade objetiva somente nos casos expressos em lei. Já no Código de 2002, com a inserção do parágrafo único do artigo 927[59], vislumbra-se uma tendência à objetivação do instituto, o que não quer dizer que tenha ocorrido a supressão da responsabilidade subjetiva. Há uma coexistência pacífica entre ambas, cada qual no seu campo de atuação.

2.5.2 As alterações na noção de culpa e a tendência à objetivação

Conforme mencionado anteriormente, o instituto da Responsabilidade Civil somente pode ser invocado diante da constatação da quebra do dever preexistente, porém, com exceção do campo de atuação da responsabilidade objetiva, esse simples descumprimento não se mostra suficiente para ensejar reparação. Torna-se imprescindível, para que isso ocorra, a ocorrência da conduta culposa.

Note-se, portanto, que o conceito de culpa civil varia de acordo com o enfoque que lhe é conferido, dos quais os mais reiterados são: o de Alvino Lima, para quem a culpa é o erro de conduta, moralmente imputável ao agente que não seria cometido por uma pessoa avisada, em iguais circunstâncias de fato[60]; e o de Aguiar Dias, segundo o qual a culpa é falta de diligência na observância da norma de conduta, isto é, o desprezo, por parte do agente, do esforço para observá-la, com resultado não objetivado, mas previsível, desde que o agente se detivesse na consideração das consequências eventuais de sua atitude[61]. Um bom conceito, ainda, é o defendido por Rizzardo, para quem a culpa é:

---

[57] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 15

[58] RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, vol. IV, p. 146.

[59] **Artigo 927, parágrafo único.** Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.

[60] LIMA, Alvino. **Culpa e Risco**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 69.

[61] DIAS, José de Aguiar. **Da Responsabilidade Civil**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, vol. I, p. 136.

> Ato ou omissão constituindo um descumprimento intencional ou não, quer de uma obrigação contratual, quer de uma prescrição legal, quer do dever que incumbe ao homem de se comportar com diligência e lealdade nas suas relações com seus semelhantes.[62]

Pode-se, portanto, sintetizar o conceito de culpa como sendo aquilo imputado a um indivíduo que, por uma conduta voluntária, contrária ao dever de cuidado imposto pelo Direito, causa dano a outrem em decorrência de evento previsto ou previsível.

Esse conceito é o que, no âmbito cível, denomina-se culpa *lato sensu*. Tal noção abrange tanto o dolo quanto a culpa *stricto sensu*, distinção essa que nasceu com o Direito romano e foi mantida por inúmeros diplomas, inclusive o brasileiro. No entanto, muitos autores defendem sua inutilidade no que tange à Responsabilidade Civil, sob o fundamento de que, em regra, a intensidade do dolo ou da culpa não deve ser um fator determinante na gradação da indenização.[63]

Não obstante, é certo que a obrigação de indenizar surge do dever imposto a todos que vivem em sociedade de não ferir o direito de outrem, não sendo suficiente agir visando ao lícito, porquanto necessário que se tenha cautela para não lesionar terceiros[64]. Ora, em todos os casos, tanto de culpa quanto de dolo, observa-se a quebra desse dever preexistente, seja intencionalmente, visando ou assumindo o evento ilícito, ou não, desde que previsto ou previsível o resultado danoso.

O conceito de culpa foi, aliás, um dos que mais sofreu mutação em sua essência dentro do instituto da Responsabilidade. Anderson Schreiber bem sintetizou essa mudança:

> Gradativamente, foi perdendo espaço a concepção da culpa como *stato d´animo* do agente. Preocupações com a consciência da lesão do direito, com a previsibilidade do dano e com a reprovabilidade moral da conduta praticada esmoreceram diante das dificuldades de concreta demonstração destes aspectos, culminando com a consagração da chamada *culpa objetiva*. Sob tal designação, a culpa passou a ser entendida como "erro de conduta", apreciado não em concreto, com base nas condições e capacidade do próprio agente, mas em abstrato, isto é, em uma objetiva comparação com um modelo geral de comportamento.[65]

Para evitar confusão entre culpa objetiva e responsabilidade objetiva, a doutrina passou a determinar a primeira como culpa normativa, em função do juízo normativo

---

[62] Vocabulaire Juridique *apud* RIZZARDO, Arnaldo. **Responsabilidade Civil**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 01.

[63] VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 27.

[64] SAMPAIO, Rogério Marrone de Castro. **Direito Civil**: Responsabilidade Civil. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 71.

[65] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34.

que é feito entre a conduta do agente e o modelo abstrato de comportamento. Dessa forma, para saber se houve um erro de conduta, compara-se o comportamento do agente com o do homem médio, também conhecido como *bonus pater familias*, ante as mesmas circunstâncias.

Como é possível observar, a culpa normativa não tem como seu pressuposto a imputação moral, sendo, no máximo, uma eventual consequência. Destarte, o comportamento do agente não é mais avaliado em razão do que se deveria esperar dele, mas aquele esperado do homem médio.[66]

Sem dúvida, a adoção da análise abstrata da culpa facilita enormemente sua prova, entretanto, há uma flagrante dissociação entre a culpa e seus tradicionais contornos éticos e morais, podendo ser o indivíduo culpado, mesmo que tenha feito seu melhor para evitar o dano.

Outra crítica refere-se à falsa neutralidade do modelo abstrato de aferição de culpa. O comportamento do agente deve ser avaliado de acordo com suas particularidades, ou seja, sua conduta deve ser comparada ao *bonus pater familias,* quando encontrado nas mesmas condições do agente. Entretanto, o parâmetro de comportamento do magistrado nem sempre será compatível com a realidade do infrator, diante de todas as diferenças sociais, econômicas, tecnológicas e culturais. Inclusive, não raras vezes, o juiz estará diante de situações para as quais nem mesmo consegue se transportar.[67]

Diante de todos os problemas apresentados, surge o fenômeno chamado de fragmentação do modelo de conduta, o qual, sem abandonar o modelo abstrato de culpa, confere maior ênfase às circunstâncias concretas das situações analisadas, criando assim diversos modelos de comportamento. Explica Schreiber:

> Na construção de tais modelos, as cortes não se têm baseado tão somente na consciência judicial, mas se socorrido, saudavelmente, de parâmetros externos. Mesmo fora do âmbito daqueles casos que tradicionalmente exigem perícia (como os relacionados a erros médico), os magistrados têm buscado recursos na sociedade para a formação dos *standards* de conduta, valendo-se, por exemplo, de diretrizes emitidas por associações profissionais, de códigos de conduta especializados mesmo desprovidos de valor normativo, da oitiva de assistentes judiciais especializados.[68]

---

[66] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 34.

[67] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 37-40.

[68] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 37-40.

Conclui-se, portanto, que a culpa perdeu, sem dúvida, em abstração e generalidade, mas ganhou objetividade, diminuindo aquele padrão correspondente à moralidade judiciária, que projetava um modelo de homem médio desconhecido para a maioria dos cidadãos.[69]

[69] SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil**: Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007, p. 40-41.

3 FIXAÇÃO DA INDENIZAÇÃO

3.1 O conceito de indenização

A correta delimitação do que vem a ser indenização é de grande importância para o presente trabalho, apesar de tal conceito não ser muito debatido na doutrina.

O conceito tradicionalmente repetido no decorrer dos anos é aquele segundo o qual indenizar significa tornar a vítima indene, ilesa, reparar todo o dano sofrido por ela de modo a tentar, sempre que possível, recolocar a vítima em situação semelhante àquela anterior à lesão.

Entretanto, essa concepção não está mais devidamente adequada à atual realidade do sistema jurídico. Conforme será explicado adiante, a Constituição de 1988 espancou qualquer dúvida a respeito do ressarcimento dos danos morais, tendo então surgido a ideia de que nem toda indenização ressarce o patrimônio da vítima, já que, nesses casos, em razão da própria natureza da quebra do dever ou do direito violado, a reparação integral do dano não é possível.

Diante desse dilema terminológico, duas saídas são apresentadas: ou se adota um conceito mais amplo de indenização, com o qual concordamos, a ser entendida, desse modo, como a substitutividade da obrigação principal por pecúnia, posição essa defendida pelo Ministro Teori Albino Zavascki, que diverge do entendimento assentado no julgamento do REsp nº 1.152.764/CE, como se verá adiante.

Ou então se retira do conceito de indenização a reparação em pecúnia dos danos morais. Tal posição é defendida por Pablo Stolze, para quem a noção de indenização está relacionada com o ressarcimento "de prejuízos causados a uma pessoa por outra (...), significando a eliminação do prejuízo e das consequências, o que não é possível quando se trata de danos extrapatrimononiais"[70].

3.2 O ressarcimento do dano patrimonial: o princípio da reparação integral

Já se disse que o escopo do instituto da Responsabilidade Civil é restabelecer o equilíbrio jurídico-econômico entre o agente e a vítima. Esse fim é atingido em

---

[70] GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 119.

decorrência de obrigação imposta ao infrator de reparar o dano por ele causado e, consequentemente, restituir o lesado ao *status quo ante* ou, caso não seja possível, indenizar o equivalente do dano em dinheiro.

O dano patrimonial pode ser descrito como a lesão a um bem do patrimônio da vítima, sendo visto como o prejuízo econômico propriamente dito.[71]

Nesse sentido, é certo que a Responsabilidade, nos danos patrimoniais, é seguramente norteada pelo princípio *restitutio integrum*, segundo o qual a indenização deve tornar a vítima indene, ilesa, reparar todo o dano por ela sofrido, de modo a tentar, sempre que possível, recolocá-la em situação semelhante àquela anterior à lesão.[72]

Constatado o dano, o ideal seria recompor a situação que havia antes da prática do ato danoso, ou seja, a reparação *in* natura. Todavia, nem sempre essa opção é viável, tendo o legislador previsto então a reparação em pecúnia, comumente conhecida por perdas e danos.

O critério utilizado para auferir a quantia devida pelos danos patrimoniais encontra-se no artigo 402 do Código Civil, que expõe: "salvo as exceções previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de ganhar".

A seu turno, o *caput* do artigo 944 do Código Civil de 2002 determina que "a indenização mede-se pela extensão do dano". Conclui-se, desse modo, que a indenização é composta pelos danos emergentes e pelo lucros cessantes.

O lucro cessante é a perda de um ganho que já era esperado, é a expectativa frustrada de lucro. Importante lembrar que o artigo 402 consagrou o princípio da razoabilidade ao definir que lucro cessante é tudo aquilo que a vítima razoavelmente deixou de ganhar, entendendo-se razoável aquele ganho que era esperado diante da normal sequência dos fatos, devendo ser descartados os ganhos hipotéticos.[73]

Pontes de Miranda sintetiza a questão dos lucros cessantes da seguinte maneira:

> (...) determinação dos lucros cessantes, tem-se de abstrair de tudo que seria apenas possível, sem que se possa computar para diminuição do valor da máquina e fixação do dano. Tem-se de considerar lucro cessante todo ganho

---

[71] CAHALI, Yussef Said. **Dano Moral**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 20-21.

[72] DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio; TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). **Comentários ao Novo Código Civil**: Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, vol. XIII, p. 361-363.

[73] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 75-76.

> ou lucro frustrado pela ocorrência do fato ilícito. Frustrado é o ganho ou lucro que seria de esperar-se, tomando-se por base o curso normal das coisas e as circunstâncias especiais, determináveis, do caso concreto, inclusive a organização, as medidas e previsões que se observavam. O ganho ou lucro não precisará já existir no momento da lesão. Pode ser o que nas circunstâncias em que se achava o bem ofendido, seria de prever-se.[74]

Na hipótese de dano patrimonial, o magistrado dispõe de elementos objetivos para o arbitramento de seu valor, podendo ainda utilizar as provas técnicas para maior precisão no momento de definir o valor devido pelo agente. Entretanto, Sérgio Cavalieri e o saudoso Ministro Carlos Alberto Menezes Direito lembram que o magistrado não está adstrito ao laudo apresentado pelo perito, podendo dele discordar e, ainda, reduzir a indenização ao identificar desproporção entre a gravidade da conduta e o dano causado, eis que "a extensão do dano e a constatação da desproporção não é tarefa do perito, mas sim do julgador".[75]

Observe-se que a preocupação do artigo 944 é exclusivamente para com a vítima, a fim de retirar ou diminuir todo o dano por ela sofrido, sem importar a reprovabilidade da conduta do agente (claro que depois de ter sido constatada ao menos a conduta culposa), a intensidade de sua culpa, sua situação financeira ou qualquer outra condição que lhe diga respeito[76]. No entanto, o Código de 2002 inovou ao inserir o parágrafo único ao artigo 944, o qual dispõe: "se houver excessiva desproporção entre a gravidade da culpa e o dano poderá o juiz reduzir, equitativamente, a indenização".

3.3 A reparação do dano moral

O conceito de dano moral está intimamente vinculado à violação de direito da personalidade (direito à liberdade, à honra, à intimidade), podendo ser definido como lesão a direito não traduzido em pecúnia.[77]

---

[74] MIRANDA, Pontes de a*pud* DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio; TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). **Comentários ao Novo Código Civil:** Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, vol. XIII, p. 386.

[75] DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Comentários ao Novo Código Civil:** Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, vol. XIII, p. 368-369.

[76] ANDRADE, André Gustavo Corrêa de. Indenização Punitiva. **Revista da EMERJ**. vol. IX, n. 36, 2006, p. 135.

[77] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 97.

Não se pode olvidar que o mero dissabor não deve ser abarcado pelo dano moral, sendo possível a reparação da dor, do vexame e da humilhação somente quando fujam da normalidade, ou afetem intensamente o psicológico da vítima, causando-lhe verdadeiro mal estar. Toda essa dor mencionada só será indenizável quando causa de violação a direito da personalidade de um indivíduo.[78]

O fato de esse direito lesionado não poder ser traduzido em pecúnia e de a lei não apresentar critérios claros para a perfeita delimitação da quantia devida geram grandes dificuldades para o julgador quantificar o valor da obrigação pecuniária imposta ao agente.

3.3.1 A problemática da indenização do dano moral

A indenização pelo dano moral não foi sempre pacífica, todavia, com o advento da Constituição Federal de 1988, a polêmica foi sanada. Em seu artigo 5º, incisos V e X, a Carta Magna expressamente possibilitou a reparação, tendo o Código Civil, em seu artigo 186, como não poderia deixar de ser, previsto a mesma possibilidade.

Note-se, contudo, que há vários argumentos contrários à reparabilidade do dano moral, dentre os quais o primeiro diz respeito a sua efemeridade. No entanto, é certo que, embora haja danos passageiros, outros podem durar a vida inteira, gerando, por vezes, problemas físicos, morte ou até suicídio. Indiscutível é a lesão a direito da personalidade, que deverá ser reparado, devendo a extensão da lesão ser levada em conta pelo magistrado ao definir o valor devido pelo ofensor.[79]

Outro argumento é a incerteza de um verdadeiro direito violado e de um dano real. Quanto ao ponto, Pablo Stolze contra-argumenta no seguinte sentido:

> A não materialização imediata do dano em valores econômicos não quer dizer que ele seja etéreo. Em verdade, a certeza do dano decorre da efetiva violação do direito na esfera extrapatrimonial. O fato de os efeitos do direito violado serem imateriais não implica na inocorrência de violação de violação, tampouco na inexistência de direito lesado.[80]

O terceiro quesito debatido diz respeito à dificuldade de se descobrir a existência do dano. Sem dúvida, em alguns casos, há grande dificuldade em reconhecer o dano, por exemplo, do sofrimento dos pais que perderam seu filho. Contudo, esse argumento,

---

[78] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 87.
[79] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 111.
[80] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 111.

antes mesmo de se apresentar como um obstáculo à reparação do dano moral, representa um problema no âmbito da produção de prova, a qual não é impossível, tendo em vista a existência consagrada das presunções *juris tantum* de dano moral em algumas hipóteses, como é o caso do dano aos parentes por terem perdido um de seus familiares.[81]

A indeterminação do número de lesados é outro fator comumente levantado pelos opositores da reparação do dano moral. A preocupação nesse ponto reside na legitimidade para o pleito dos danos morais. Ora, tem legitimidade para tal todo aquele que efetivamente vier a sofrer uma lesão extrapatrimonial, sendo que o juiz, em cada situação, deve avaliar quais as pessoas que merecem ter sua dor reparada.[82]

Outro tópico de interesse suscitado pelos críticos é a impossibilidade de uma rigorosa avaliação pecuniária do dano moral, alegação a partir da qual se costuma questionar a ideia de reparabilidade do dano moral. A favor da reparabilidade, resiste a construção no sentido de que o fato de o lesado poder pleitear um valor em razão do dano moral não significa que se possa colocar um preço na dor por ele sofrida, mas sim um valor que atenue as consequências do prejuízo sofrido. Retoma-se aqui a noção de que a reparação por dano moral tem uma função satisfativa ou compensatória, do ponto de vista da vítima, e uma finalidade punitiva, quando o foco é o agente.[83]

O sexto argumento refere-se à imoralidade da compensação da dor com dinheiro, objeção essa sem nenhum fundamento. Deveras, não se pretende com a compensação por danos morais valorar um bem de natureza moral. Pelo contrário, os bens morais não têm preço, motivo pelo qual o que se busca é a atenuação da dor e do sofrimento. Isso sem contar que imoral seria, a bem da verdade, "deixar o lesionado sem qualquer tutela jurídica e o ofensor 'livre, leve e solto' para causar outros danos no futuro".[84]

A acrescentar ao debate, há ainda a objeção acerca do amplo poder conferido ao juiz para avaliar o montante devido na indenização por danos morais. O arbítrio do juiz, em seu sentido técnico, é inevitável, até mesmo em casos de danos puramente patrimoniais. Não obstante, não está ele autorizado a definir um valor a seu bel prazer,

---

[81] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 112; GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil.** São Paulo: Saraiva, 2003, vol. III, p. 78-79.

[82] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 113.

[83] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 112-113.

[84] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 115.

devendo decidir pelo que lhe parece justo, em estrita observância ao princípio da proporcionalidade, a partir da percuciente análise das provas possíveis.[85]

Por derradeiro, há a objeção acerca da impossibilidade jurídica da reparação dos danos morais. Contudo, tal argumento não está fundado em bases sólidas, vez que os bens morais são bens jurídicos e, como tais, devem ser objeto da tutela jurídica do Estado. Assim explica Maria Helena Diniz:

> (...) os bens morais também são jurídicos, logo sua violação deverá ser reparada. Se o interesse moral justifica a ação para defendê-lo ou restaurá-lo, é evidente que esse interesse é indenizável, mesmo que o bem moral não se exprima em dinheiro. Se a ordem jurídica sanciona o dever moral de não prejudicar ninguém, como poderia ela ficar indiferente ao ato que prejudique a alma, se defende a integridade corporal, intelectual e física?[86]

3.3.2 Critérios para quantificação do dano moral

Antes da Constituição Federal de 1988, várias leis determinavam critérios para o arbitramento do dano moral, os quais serviam como critério de quantificação para as indenizações em geral. O Código Brasileiro de Telecomunicações (Lei nº 4.117/67) estabeleceu que o valor da indenização deveria ficar entre 05 e 100 salários mínimos. Posteriormente, a Lei da Imprensa, considerada não recepcionada na ADPF 130/DF (Lei nº 5.250/67) elevou o parâmetro para 200 salários mínimos.[87]

Em que pese não subsistir, após a Carta Magna de 88, nenhum limite legalmente prefixado, diante da ausência de critérios objetivos no Código Civil para a fixação da obrigação indenizatória, doutrina e jurisprudência propõem alguns critérios para o arbitramento do dano moral.

Carlos Alberto Gonçalves resume os principais fatores que influenciam a quantificação da indenização a seis pontos: condição social e econômica do ofendido, intensidade de seu sofrimento, capacidade econômica do ofensor e vantagens obtidas com o ilícito, grau da culpa, gravidade e repercussão da ofensa, além das particularidades do caso *sub judice*.[88]

---

[85] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 115; GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 116-117.

[86] DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII, p. 116.

[87] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 570-571.

[88] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 577.

Pondera ele que o critério da condição sócio-econômica do ofendido não se embasa na concepção de que o sofrimento das pessoas com maior poder aquisitivo seja mais profundo e, devido a isso, enseje indenizações maiores que o daquelas que possuem menor poder aquisitivo. Assevera que esse critério serve para que a reparação do dano moral cumpra seu objetivo de consolar o beneficiário e não dar um valor para sua dor[89]. Ainda, aduz que a indenização não pode ser para o lesado uma fonte de lucro, pois assim restaria caracterizado o enriquecimento sem causa, o qual resultaria em novo dano, só que dessa vez para o lesante.[90]

Para o eminente jurista, a condição econômica do ofensor também deve ser apreciada, a fim de que o *quantum* não seja muito elevado e, por conseguinte, não leve o agente à ruína, permitindo, assim, a execução da sentença. Por outro lado, o valor não pode ser inexpressivo, a ponto de que o ato ilícito venha a compensar. Se assim fosse, o papel da reparação, no que tange ao desestímulo de danos futuros, seria inócuo.

Outro critério, acrescido por Carlos Alberto Ghersi, é de que a idade da vítima deve ser considerada no valor fixado, uma vez que uma quantia indenizatória muito elevada pode favorecer não a vítima, mas seus herdeiros, resultando em um desvio da finalidade do instituto. Por outro lado, arbitrar um valor ínfimo a um jovem que sofreu intenso trauma decorrente de dano moral também pode ser considerado um desvio da finalidade do instituto.[91]

Portanto, é possível observar que não há um critério objetivo e preciso para a quantificação dos danos morais, devendo o juiz agir com bom senso, a fim de fixar um valor proporcional e justo ao lesado.

Outros, como o Ministro Ruy Rosado, defendem que a equidade é o parâmetro dado pelo legislador para o arbitramento do dano moral. Ressalta o renomado jurista:

> (...) a equidade como supridora de lacuna, essa eqüidade integradora que o juiz vai usar no vazio da lei, não funciona assim, mas sim no sentido de que, nesses casos, o juiz parte especificamente das circunstâncias que ele está enfrentando, e dessas circunstâncias chega a uma conclusão, independentemente da necessidade de criar uma nova norma. E, seja com eqüidade integradora, seja com a corretiva, deve o juiz procurar expressar, na fixação da indenização, aquilo que corresponda a uma idéia de justiça da consciência média, que está presente na sua comunidade e será, portanto, sempre um juízo fundamentado, que explica as razões pelas quais ele está

---

[89] GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 578.
[90] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 97.
[91] GHERSI, Carlos Alberto *apud* VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 11 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 344-345.

> chegando àquela conclusão [...] São esses critérios básicos de origem filosófica que o juiz deve ter presente quando cuida da indenização, sabendo que a temperança, a razoabilidade, a percepção da natureza das coisas são ingredientes que não podem faltar ao juiz no momento em que aplica a lei. A indenização pelo o dano moral, como assentado pelo Superior Tribunal de Justiça, não depende de prova do prejuízo, sendo suficiente que seja o fato que causou o dano moral devidamente comprovado.[92]

Ademais, não se pode esquecer a função punitiva que a obrigação indenizatória também exerce, a qual, em alguns casos específicos, se sobressai mais do que a compensatória. São os casos de pessoas famosas que foram atingidas pela mídia e, na petição inicial, declaram que o valor será destinado para alguma instituição de caridade, quando a vítima é criança de tenra idade, doente mental ou em estado de inconsciência.

Outras hipóteses em que a função punitiva deve ser adotada são: quando for constatado dolo ou culpa grave na conduta do ofensor bem como naqueles em que o agente obtiver vantagem econômica com o dano, a qual independe de culpa ou dolo do agente.[93]

Por fim, um ponto merecedor de destaque é o fato de o Código Civil de 2002, em seu artigo 944, parágrafo único, sujeitar o valor do dano à análise da desproporção entre a culpa do agente e o dano por ele causado.

O Superior Tribunal de Justiça, diante dos valores astronômicos por vezes arbitrados em virtude de dano moral, optou por superar o óbice do Enunciado nº 07 de sua Súmula, para, em recurso especial, reduzir as verbas indenizatórias. É o caso do voto proferido pelo Ministro Nilson Naves no Recurso Especial nº 53.321/RJ[94]. Esse raciocínio, é bom que se esclareça, não foi utilizado somente para reduzir as verbas indenizatórias. O STJ, em algumas situações, ante a insignificância de valores arbitrados, entendeu por bem aumentá-los para que a função penalizante do dano moral seja cumprida, conforme se

---

[92] AGUIAR JÚNIOR, Ruy Rosado *apud* DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Comentários ao Novo Código Civil:** Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, vol. XIII, p. 379-380.

[93] DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio; TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). **Comentários ao Novo Código Civil:** Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, vol. XIII, p. 381.

[94] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESPONSABILIDADE CIVIL. IMPRENSA (PUBLICAÇÃO DE NOTICIA OFENSIVA). OFENSA A HONRA. DANO MORAL. VALOR DA INDENIZAÇÃO. CONTROLE PELO STJ. 1. Quem pratica pela imprensa abuso no seu exercício responde pelo prejuízo que causa. Violado direito, ou causado prejuízo, impõe-se sejam reparados os danos. Caso de reparação de dano moral, inexistindo, nesse ponto, ofensa a texto de lei federal. 2. Em não sendo mais aplicável a indenização a que se refere a Lei n. 5.520/67, deve o juiz no entanto quantificá-la moderadamente. O critério da pena de multa máxima prevista no Cód. Penal (em dobro, segundo o disposto no Cód. Civil, art. 1.547, parágrafo único). Nem sempre é recomendável. 3. O valor da indenização por dano moral não pode escapar ao controle do Superior Tribunal de Justiça. 4. Recurso Especial conhecido pelo dissídio e provido em parte, para reduzir-se o valor da condenação. REsp 53321/RJ, Rel. Ministro NILSON NAVES, TERCEIRA TURMA, DJ 24.11.1997.

depreende do voto da Ministra Nancy Andrighy, proferido no Recurso Especial nº 318. 379/MG[95].

3.4 Tarifações legais de indenização

Na maioria das situações, deve-se provar a extensão do dano para que o magistrado fixe o valor da indenização. Entretanto, em algumas hipóteses, o Código Civil determina parâmetros objetivos para tal arbitramento.

É o caso dos artigos 939 e 940[96] do referido diploma legal, os quais definem a quantificação de danos causados por demanda de dívida inexigível. O artigo 939 determina que, caso o credor exija do devedor dívida ainda não vencida, deverá esperar o tempo que faltava ao seu vencimento, descontados os juros correspondentes, e pagar as custas em dobro. Já o artigo 940 disciplina o caso em que o credor cobra do devedor dívida já paga, hipótese em que aquele que cobrou deverá pagar em dobro o valor pedido ou, no caso de ser exigido valor superior ao devido, deverá ser pago o equivalente que foi exigido. Vale lembrar que, caso essas cobranças sejam feitas em relações de consumo, deverá ser aplicado o artigo 42 do Código de Defesa do Consumidor e não o Código Civil[97].

---

[95] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL. DIREITO CIVIL. DANOS MORAIS. ACIDENTE DE TRÂNSITO. LESÃO PERMANENTE. **A indenização por dano moral deve atender a uma relação de proporcionalidade, não podendo ser insignificante a ponto de não cumprir com sua função penalizante, nem ser excessiva a ponto de desbordar da razão compensatória para a qual foi predisposta.** (grifos não originais) Excepcionalmente, o controle da quantificação do dano moral é admitida em sede de Recurso Especial para que não se negue ao lesado o direito à reparação pela ação ilícita de outrem. Recurso Especial provido. REsp 318379/MG, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, DJ 04.02.2002; DIREITO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DANOS MORAIS. PROTESTO INDEVIDO. REVISÃO DE INDENIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL NÃO PROVIDO. 1. O quantum indenizatório arbitrado a título de danos morais está em consonância com a jurisprudência pacífica desta Corte. 2. **A revisão de indenização por danos morais pelo STJ é possível apenas caso esta seja ínfima ou exorbitante, ausente essa hipótese incide a súmula 7/STJ** (grifos não originais). 3. Agravo regimental não provido, com aplicação de multa. AgRg no REsp 1015493/SP, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, DJe 03/11/2011)

[96] **Artigo 939.** O credor que demandar o devedor antes de vencida a dívida, fora dos casos em que a lei o permita, ficará obrigado a esperar o tempo que faltava para o vencimento, a descontar os juros correspondentes, embora estipulados, e a pagar as custas em dobro. **Artigo 940.** Aquele que demandar por dívida já paga, no todo ou em parte, sem ressalvar as quantias recebidas ou pedir mais do que for devido, ficará obrigado a pagar ao devedor, no primeiro caso, o dobro do que houver cobrado e, no segundo, o equivalente do que dele exigir, salvo se houver prescrição.

[97] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 392-393.

Há, também, os danos à vida e à integridade física do indivíduo[98]. Nos casos de homicídio, previsto no artigo 948, determina-se o pagamento das despesas com o tratamento da vítima e a prestação de alimentos a quem a vítima os devia. No caso de lesão, será devido o valor das despesas do tratamento e os lucros cessantes. Se a ofensa gerar inaptidão para o trabalho, deverá ser incluída pensão equivalente à importância do trabalho para o qual a vítima restou inabilitada[99]. Cumpre ponderar que, em caso de morte de vítima pobre, o valor devido, em regra, será calculado mensalmente, no valor de um salário mínimo, até o momento que atingiria 65 anos, idade definida pela jurisprudência. Se a vítima não for pobre, será devida a quantia que auferia mensalmente. Se for menor, o valor devido será uma expectativa do que a vítima receberia[100].

A indenização por danos decorrentes de usurpação e esbulho estão expressos no artigo 952[101], o qual define como obrigação indenizatória o valor das deteriorações causadas, os lucros cessantes e, na falta da coisa, o valor do bem, calculado pelo seu preço de mercado e de afeição.

Outrossim, no caso de indenização por injúria, difamação ou calúnia, o artigo 953 do Código Civil preceitua que o magistrado deve recorrer à equidade para fixar o valor do dano causado.[102]

---

[98] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 393.

[99] **Artigo 948**. No caso de homicídio, a indenização consiste, sem excluir outras reparações: I – no pagamento das despesas com o tratamento da vítima, seu funeral e o luto da família; II – na prestação de alimentos às pessoas a quem o morto os devia, levando-se em conta a duração provável da vida da vítima. **Artigo 949**. No caso de lesão ou outra ofensa à saúde, o ofensor indenizará o ofendido das despesas do tratamento e dos lucros cessantes até ao fim da convalescença, além de algum outro prejuízo que o ofendido prove haver sofrido. **Artigo 950**. Se da ofensa resultar defeito pelo qual o ofendido não possa exercer o seu ofício ou profissão, ou se lhe diminua a capacidade de trabalho, a indenização, além das despesas do tratamento e lucros cessantes até ao fim da convalescença, incluirá pensão correspondente à importância do trabalho para que se inabilitou, ou da depreciação que ele sofreu. **Parágrafo único.** O prejudicado, se preferir, poderá exigir que a indenização seja arbitrada e paga de uma só vez. **Artigo 951.** O disposto nos arts. 948, 949 e 950 aplica-se ainda no caso de indenização devida por aquele que, no exercício de atividade profissional, por negligência, imprudência ou imperícia, causar a morte do paciente, agravar-lhe o mal, causar-lhe lesão, ou inabilitá-lo para o trabalho.

[100] CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 121-122; GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 393-394.

[101] **Artigo 952.** Havendo usurpação ou esbulho do alheio, além da restituição da coisa, a indenização consistirá em pagar o valor das suas deteriorações e o devido a título de lucros cessantes; faltando a coisa, dever-se-á reembolsar o seu equivalente ao prejudicado. **Parágrafo único.** Para se restituir o equivalente, quando não exista a própria coisa, estimar-se-á ela pelo seu preço ordinário e pelo de afeição, contanto que este não se avantaje àquele.

[102] **Artigo 953.** A indenização por injúria, difamação ou calúnia consistirá na reparação do dano que delas resulte ao ofendido. Parágrafo único. Se o ofendido não puder provar prejuízo material, caberá ao juiz fixar, eqüitativamente, o valor da indenização, na conformidade das circunstâncias do caso.

Por fim, têm-se os danos referentes à ofensa à liberdade pessoal. No artigo 954[103], o legislador seguiu a mesma linha do dispositivo anterior, não fixando critérios objetivos de quantificação, por se tratar de lesão a direito da personalidade.[104]

---

[103] **Artigo 954.** A indenização por ofensa à liberdade pessoal consistirá no pagamento das perdas e danos que sobrevierem ao ofendido, e se este não puder provar prejuízo, tem aplicação o disposto no parágrafo único do artigo antecedente. Parágrafo único. Consideram-se ofensivos da liberdade pessoal: I – o cárcere privado; II – a prisão por queixa ou denúncia falsa e de má-fé; III – a prisão ilegal.

[104] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III, p. 395.

4 PANORAMA GERAL DO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 A constitucionalização do Direito

Não é possível tratar de temas relacionados ao Direito nos dias atuais sem ter em mente as mudanças que vêm ocorrendo no campo da Teoria do Direito e que influenciam, direta ou indiretamente, qualquer tentativa de lidar com os problemas, ainda que de cunho mais prático que teórico, que envolvem qualquer dos campos do Direito.

Desse modo, é preciso, mesmo que de forma sucinta e sem pretensão crítica ou vinculação dogmática precisa, explorar um pouco do que vem a ser o que se convencionou denominar neoconstitucionalismo ou pós-positivismo, fenômeno que tem estreita relação com a redefinição metodológica do Direito que ocorre desde a segunda metade do século XX, cujo resultado pode ser contemplado na Constituição Federal de 1988.

Delimitar o que vem a ser o neoconstitucionalismo é tão ou mais difícil do que conceituar o seu predecessor. Com efeito, não há um consenso acerca do que é o Positivismo Jurídico, concepção característica da segunda metade do século XIX. Por um lado, há os que conferem sentidos diversos à expressão, a depender da perspectiva jurídica, concebendo uma forma de abordagem teórica ampla, direcionada à solução dos diversos problemas levantados pela Teoria Geral do Direito. De outro lado, há os que pretendem alcançar uma concepção unitária do Positivismo Jurídico, seja por meio da síntese de seus elementos centrais ou pela identificação de um traço comum na gama de sentidos usualmente atribuídos ao termo[105].

A dificuldade de obter uma definição apropriada é tamanha que, em 1960, durante um seminário sobre o Positivismo Jurídico, ocorrido na Itália, foi exibida uma extensa lista com os possíveis parâmetros de identificação da doutrina juspositivista, entre os quais se destacam, além da teoria estatal-legalista do Direito, que retrata a condição do Estado Moderno como detentor do monopólio do poder de produção jurídica e da lei como sua principal forma de manifestação, as várias teorias elaboradas por juristas e filósofos do Direito que, embora adeptos de opiniões muitas vezes incompatíveis, são comumente rotulados como positivistas, nomeadamente: John Austin e seus seguidores; a escola da

---

[105] PÉREZ LUÑO, Antonio – Enrique. **Iusnaturalismo y positivismo jurídico en la Italia moderna**. Zaragoza: Real Colegio de España en Bolonia, 1971, p. 58-59; VÁZQUEZ, Rodolfo. **Eduardo García Máynez y el debate positivismo jurídico-jusnaturalismo**. Disponível no sítio: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revjurdp/cont/4/art/art7.pdf>. Acesso em: 18.10.2011.

jurisprudência dos conceitos alemã (Bernhard Windscheid, Alfred Merkel, Paul Laband, Ernst Rudolf Bierling, Karl Magnus Bergbohm); a escola da exegese na França do século XIX; Hans Kelsen e seus partidários; os realistas norte-americanos, de Oliver Wendell Holmes a Jerome Frank; e o realismo jurídico escandinavo (Axel Hägerström, Vihelm Lundstedt, Alf Ross)[106].

Herbert L. A. Hart, um dos maiores expoentes do Positivismo Jurídico, afirma que, na literatura anglo-americana contemporânea, podem ser atribuídas a essa expressão algumas características, entre as quais observa não haver um liame necessário, sendo elas: a) a importância vital do estudo analítico dos conceitos jurídicos para a compreensão da natureza do Direito; b) a estreita separação entre Direito e Moral, ou entre o Direito como é e como deveria ser; a compreensão das regras jurídicas como comandos; c) a solução dos litígios por intermédio de decisões logicamente deduzidas unicamente das regras presentes em um sistema legal; e d) a impossibilidade de prova racional das avaliações de cunho moral.[107]

Com o neoconstitucionalismo não é diferente. O prof. Humberto Ávila, um dos grandes críticos dessa recente teorização do Direito, ressalta não se poder delimitar uma única visão do neoconstitucionalismo, corrente na qual figuram juristas positivistas e não-positivistas, entre os quais: Ronald Dworkin, Robert Alexy, Peter Häberle, Gustavo Zagrebelsky, Luigi Ferrajoli etc.[108]

Nesse passo, seguindo a orientação de Daniel Sarmento, pode-se conceber como elementos-chave do neoconstitucionalismo, sem a pretensão de esgotar o tema: a) a força normativa da Constituição; b) o reconhecimento da eficácia normativa dos princípios, teoria essa que bebe das ideias de Ronald Dworkin; c) a evolução da hermenêutica jurídica e do papel do juiz na legitimação do Direito; e d) a consagração dos direitos fundamentais.[109]

Por outro lado, a despeito da vasta produção doutrinária em torno do neoconstitucionalismo, é viável compreendê-lo, em poucas palavras, enquanto teoria que

---

[106] PÉREZ LUÑO, Antonio – Enrique. **Iusnaturalismo y positivismo jurídico en la Italia moderna**. Zaragoza: Real Colegio de España en Bolonia, 1971, p. 40-42.

[107] HART, Herbert L. **O Conceito de Direito**. 2. ed. Tradução de: A. Ribeiro Menezes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 287-288.

[108] ÁVILA, Humberto. **"Neoconstitucionalismo":** entre a "Ciência do Direito" e o "Direito da Ciência". Disponível no sítio: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO%20AVILA.pdf>. Acesso em: 18.10.2011.

[109] SARMENTO, Daniel. **O neoconstitucionalismo no Brasil**: riscos e possibilidades. Leituras complementares de Direito Constitucional – Teoria da Constituição. Marcelo Novelino (org.). Salvador: Jus Podivm, 2009, p. 31-32; MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 42-48 e 404-458.

exige a "compreensão crítica da lei em face da Constituição, para ao final fazer surgir uma projeção ou cristalização da norma adequada, que também pode ser entendida como 'conformação da lei'"[110].

Ora, enquanto ramo do Direito Público, o Direito Tributário não está imune às inovações ocorridas na seara da Teoria do Direito e não pode se furtar ao norte metodológico estabelecido a partir do pós-positivismo, conforme se verá a seguir, haja vista a necessária participação da Constituição e seus princípios no campo das soluções normativas para o problema proposto no presente ensaio.

4.2 O Direito Tributário na Constituição Federal de 1988

A Constituição é a lei fundamental do Estado e referência de validade do Direito, não sendo mero repositório de recomendações, mas antes um sistema integrado de regras e princípios que delimitam uma base segura de aplicação das normas de todo o ordenamento jurídico.

A Constituição Federal de 1988 trouxe em seu bojo o tratamento de diversas matérias que em muitas constituições estrangeiras são reservadas à legislação infraconstitucional, a exemplo do Direito Tributário e do Direito Financeiro, que mereceram um destaque em título próprio, destinado especificamente para tratar de suas diretrizes.

A propósito, vale pontuar que o Capítulo I do Título VI da CRFB/88 trata especificamente do Sistema Tributário Nacional, estando dividido em seis Seções, por meios das quais a Carta Magna confere poderes, outorga competências e estabelece direitos e garantias fundamentais[111], motivo pelo qual pode-se inferir que também o Direito Tributário foi objeto do fenômeno da constitucionalização do Direito.[112]

4.3 O Direito Tributário e os limites ao poder de tributar

Os limites ao poder de tributar estão todos contemplados na Constituição Federal de 1988, onde podem ser encontrados, ainda que não exclusivamente, na Seção II do Título VI, entre os artigos 150 a 152.

---

[110] MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 48.
[111] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 10.
[112] CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 27-32.

Tais limites são entendidos como aqueles princípios e imunidades que definem um espaço válido de "invasão patrimonial tendente à percepção estatal do tributo"[113], estabelecendo o que pode ser tributado e como pode sê-lo. Em última instância, sua finalidade é delimitar a área de competência tributária dos entes da Federação, de forma genérica ou específica, podendo se referir à generalidade de tributos – como é o caso do princípio da anterioridade e legalidade – ou somente a alguns deles.

As imunidades podem ser definidas como hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas, o que, em outras palavras, significa que a Constituição veda o exercício da competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações[114]. Já os princípios constitucionais são nortes referenciais das regras de Direito Tributário, a direcionar formal e materialmente a elaboração de leis, sua interpretação e aplicação.

Apesar de princípios e imunidades serem institutos individualizáveis, é correto afirmar que alguns princípios geram como consequência imunidades. Assim discorre Aliomar Baleeiro:

> A consagração de uma imunidade expressa é, às vezes, conseqüência lógica de um princípio fundamental. Do princípio federal resulta a imunidade recíproca, dedutível mesmo na ausência de recepção literal do texto, porque expressão de autonomia relativa dos entes estatais e de sua posição isonômica, logicamente dedutíveis. (...) Igualmente a imunidade das instituições de educação e assistência social que não almejam distribuição de lucro, decorre da inexistência de capacidade contributiva, princípio norteador da igualdade e imprescindível à efetividade da imposição.[115]

Entre os princípios constitucionais tributários é possível citar: o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da isonomia, o princípio da irretroatividade, além do princípio da vedação do confisco. Alguns dentre os mais relevantes para a compreensão da tese serão vistos a seguir.

4.3.1 O princípio da legalidade tributária

O princípio da legalidade teve sua primeira aparição em 1215, com a Carta Magna Inglesa, quando nobreza e plebe uniram esforços e impuseram ao Rei João Sem Terra

---

[113] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 52.
[114] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p.171.
[115] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 15.

a necessidade de prévia de aprovação de seus súditos para a criação de tributos. Daí veio brocardo *no taxation without representation.*[116]

Na Constituição de 1988, o referido princípio está disposto no artigo 150, inciso I, a prestigiar a segurança jurídica nas relações entre o particular (sujeito passivo) e o Estado (sujeito ativo), eis que impede a exigência ou aumento do tributo sem lei que o estabeleça.[117]

A criação ou aumento do tributo emana de lei ordinária, salvo os casos de imposto sobre grandes fortunas, empréstimos compulsórios, impostos residuais de competência da União e contribuições social-previdenciárias residuais, em que a Constituição prevê como forma necessária a lei complementar.

Como corolário da legalidade, o Código Tributário Nacional prevê, em seu artigo 97, o princípio da tipicidade cerrada, por meio do qual define taxativamente os elementos da hipótese de incidência tributária que devem constar em lei. É o caso, entre outros, do fato gerador, da alíquota, da base cálculo, da penalidade e do sujeito passivo.

Não obstante sua importância, o princípio da legalidade comporta mitigações, assim consideradas enquanto ressalvas à lei formal no que tange à modificação de alíquotas de alguns tributos, devendo ser respeitados, mesmo nesses casos, os limites máximos e mínimos das alíquotas definidos pelo legislador. São eles: imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros, CIDE-combustível e ICMS-combustível.

Em todos os casos, a mitigação se justifica em razão do caráter de extrafiscalidade dos referidos tributos, cuja função primordial é a regulação do mercado, estimulando ou desestimulando determinados comportamentos e não a arrecadação aos cofres públicos.

Deve-se, ainda, observar que a Emenda Constitucional nº 32 de 2001 alterou o instituto da Medida Provisória, permitindo sua utilização para a criação ou majoração de tributos, salvo aqueles que dependem de lei complementar para sua regulamentação (artigo 62, §1º, inciso III, CRFB/88).

Em complemento, deve-se pontuar que o princípio da legalidade é de vital importância para a compreensão do entendimento ora defendido, na medida em que regula o imposto de renda, definindo a forma como se instrumentaliza no mundo jurídico a incidência

---

[116] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 57.
[117] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 18-19.

desse tributo. Em outras palavras, é a partir da exata compreensão do princípio da legalidade que se inicia a defesa da incidência do imposto de renda sobre valores referentes a danos morais.

4.3.2 O princípio da isonomia

A discussão a respeito da igualdade tributária não é nada recente. Já no século XVIII (1789), o grande pensador Sieyès defendia que a participação da nobreza na receita do Estado deveria acontecer por uma questão de justiça.

Emmanuel Joseph Sieyès, em sua obra, *Qu`est-ce que Le Tiers État?*, a qual serviu como um dos fundamentos teóricos para a Revolução Francesa, destinou um capítulo ("A Promessa da Igualdade de Impostos") para criticar a postura da nobreza de tentar impedir a revolução com o argumento de que eles passariam a pagar impostos. Nas palavras de Leandro Paulsen:

> Sieyès rechaça a tentativa da nobreza de abafar a revolução mediante a promessa de que também pagariam impostos. Demonstra assim, a desigualdade que havia até então, recaindo os impostos no que denominou de Terceiro Estado (...), enquanto a nobreza nada suportava. Advertiu Sieyès: "(...) Ela (a nobreza) parece dizer ao Terceiro Estado: 'O que é que vocês querem? Que paguemos como vocês? Está bem, isto é justo, vamos pagar, mais deixem ficar o antigo estado de coisas, em que vocês não são nada, em que somos tudo, e onde nos foi tão fácil não pagar pelo o que quisemos'. (...) Esta decisão de nossa parte torna indiferente para nós estes atos de renúncia que vocês não se cansam de elogiar. Sim, vocês vão pagar, não por generosidade, mas por justiça; não porque vocês queiram, mas porque devem. Esperamos de vocês um ato de obediência à lei comum, em lugar do testemunho de uma insultante piedade por ordem que, durante tanto tempo vocês trataram sem piedade. Mas este assunto deve ser discutido nos Estados gerais; e, hoje, trata-se de bem constituí-los."[118]

O princípio da igualdade de tributação é um corolário do princípio republicano. Com a República, os privilégios tributários de indivíduos em razão da classe social, profissão ou segmento na sociedade somem, como bem lembrado por Carrazza. Isso não significa, contudo, que todos devem ser submetidos às leis tributárias, mas que apenas aqueles que realizam a situação de fato a que a lei vincula o dever de pagar um dado tributo estão obrigados, sem discriminação arbitrária alguma, a fazê-lo.[119]

---

[118] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, p. 182.

[119] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 87-88.

A ideia vale para a tributação assim como para a isenção, que não pode ser concedida de forma arbitrária, em razão de sexo, cor, profissão ou religião, devendo igualmente levar em conta a capacidade contributiva.

Sendo assim, para aquele contribuinte que se apresenta em situação de menor expressão econômica é justificável que haja uma isenção ou incidência tributária menos gravosa. Isso é o que se chama de discriminação com base na capacidade contributiva, prática que não fere a igualdade, mas que, pelo contrário, realiza a igualdade aristotélica ao tratar com igualdade os que possuem a mesma capacidade contributiva e com desigualdade os que se encontram em patamares financeiros diferentes[120].

A isonomia é tratada em todo o corpo constitucional, estando distribuída entre os artigos 5º, *caput* e inciso I, artigo 3º, inciso IV, entre outros[121]. É possível concluir que a Constituição atual tenha sido tão expressa em razão da existência anterior, até recentemente, na época da ditadura, de distinção na tributação em razão do cargo ocupado ou função exercida.

Na Constituição Federal de 1988, o princípio da isonomia tributária está elencado no artigo 150, inciso II, nos termos seguintes:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
> .....
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

Como se pode perceber, o referido artigo veda expressamente o tratamento tributário desigual a contribuintes que se encontrem em situação de equivalência. Tal comando proíbe os "privilégios odiosos", expressão utilizada por Ricardo Lobo Torres[122].

Nesse ponto, cabe ponderar, como consequência do raciocínio até aqui desenvolvido, que a isonomia tributária não proíbe qualquer tipo de discriminação, a qual é antes fato absolutamente necessário à convivência harmônica em sociedade. Na verdade, o

---

[120] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 159.

[121] **Art. 5º** Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição. **Art. 3º** Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

[122] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 15. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 82-85.

que o princípio da proibição de privilégios odiosos afasta são as discriminações irrazoáveis, tais como as decorrentes de opção sexual, raça e crença religiosa.

O princípio da igualdade, portanto, trabalha com as discriminações juridicamente consentidas, permitindo a valorização da diferença quando necessária à proteção de interesses constitucionalmente protegidos e destacando, dessa forma, a justiça fiscal.

Por fim, é de bom alvitre salientar que decorrem do princípio da isonomia as noções de generalidade e universalidade (artigo 153, § 2º, inciso I, da CRFB/88), tão caras à correta regulação do imposto de renda, a partir das quais entende-se que sua base de cálculo deve incidir sobre qualquer acréscimo havido no patrimônio de todas as pessoas que pratiquem o seu fato gerador, sob pena de se tratar desigualmente os que se encontram em situação de equivalência.

4.3.3 O princípio da capacidade contributiva

Disposta no art. 145, § 1°, da CF[123], a capacidade contributiva é a vertente da igualdade tributária em seu sentido econômico, tratada por muitos, em função disso, como subprincípio ou corolário do principio da igualdade.

A capacidade contributiva opera como limite e graduação da obrigação de pagar o tributo, podendo ser vista sob duas perspectivas[124]. Em seu aspecto objetivo ou absoluto, que leva em conta as manifestações reais de riqueza do fato tributável, o legislador deve eleger as situações ou atividades que revelem a capacidade econômica do sujeito passivo ("signos presuntivos de riqueza"), como a propriedade de um veículo, o auferimento de renda, ou a importação de um produto estrangeiro.

Com efeito, a capacidade contributiva absoluta é fundamento para a instituição do imposto e, por conseguinte, serve de orientação para o legislador na escolha das hipóteses de incidência. Por outro lado, em seu aspecto subjetivo ou relativo, que leva em conta as particularidades de cada sujeito passivo (capacidade contributiva *in concreto*) e tem

---

[123] **Art. 145, § 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.

[124] COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 27.

relação direta com o princípio da personalização dos impostos, serve ela de limite à incidência tributária e critério para a progressividade do imposto.

Assim, sempre que possível, deve-se analisar as características pessoais do sujeito passivo, o que acontece, a título de exemplo, na quantificação do imposto de renda, que tem como parâmetros de dedução do seu valor os gastos com educação, saúde, dependentes, dentre outros.

Outro ponto importante no que tange à capacidade contributiva é sua relação com o mínimo vital, também denominado mínimo existencial, consectário da dignidade da pessoa humana, um dos fundamentos da República Federativa do Brasil.

O mínimo vital funciona como um piso para a tributação estatal, de modo que só é possível falar em capacidade contributiva a partir do momento em que o contribuinte aufere riqueza acima desse patamar. São exemplos a isenção no imposto de renda, no que diz respeito ao limite mínimo de renda ou proventos adquiridos, e a isenção de custas judiciais para os reconhecidamente pobres.

4.3.4 O princípio da vedação ao confisco

O princípio constitucional explícito da vedação ao confisco tem como base fundamental o direito constitucional de propriedade (artigo 5º, XXII e artigo 170, II, CRFB/88) e funciona, ao contrário do mínimo vital, como um limite máximo para a tributação. Dispõe o artigo 150, inciso IV, da Constituição:

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

A Constituição, apesar de prever o princípio, não define o confisco, o que naturalmente levou a doutrina a tentar fazê-lo. Entretanto, mesmo doutrinadores do calibre de José Eduardo Soares de Melo e Paulo de Barros Carvalho admitem a dificuldade que é a tentativa de delimitação conceitual do efeito confiscatório[125].

Paulo Cesar Baria de Castilho tenta lançar luz sobre a questão partindo da seguinte ideia:

> Entende-se por confisco a apreensão de bens do particular em favor do Estado sem a devida indenização. Quando isso se dá por meio de tributo, por

[125] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 211-212; MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 34.

> ser excessivo, retirando a totalidade ou parcela considerável da renda ou do patrimônio, estamos diante de um confisco tributário[126].

Já Hugo de Brito Machado aponta como norte conceitual "(...) a proporcionalidade da carga tributária aos serviços públicos prestados". E complementa: "havendo o desequilíbrio nessa balança, despontando a falta de equivalência entre o tributo e o serviço, haverá confisco"[127].

Ora, como se pode observar, a dificuldade em definir o que é efeito confiscatório é grande, dado o seu caráter indeterminado. A norma tem como destinatários o legislador infraconstitucional e o Poder Judiciário, impondo a ambos parâmetros para a tributação nos campos abstrato e concreto, respectivamente.

Note-se que a aplicação do princípio da vedação do tributo com efeito de confisco depende da análise da carga tributária total em determinada unidade federada, não bastando a análise isolada dos tributos.

Além disso, pode o referido princípio alcançar qualquer espécie tributária e deve ser interpretado de forma sistemática com outros princípios constitucionais. Desse modo, o caráter confiscatório ou não do tributo deve ser analisado em conjunto, sobretudo, com os princípios do direito à propriedade, à dignidade da pessoa humana, à liberdade de trabalho, ofício ou profissão, do direito à igualdade, à capacidade contributiva e à progressividade.[128]

Outro ponto que merece ser destacado é que a vedação ao confisco cede diante da extrafiscalidade, haja vista a necessidade de se observar a finalidade da norma, caso em que se encontram os impostos extrafiscais (*v.g.* II, IE, IPI e IOF), aqueles dotados de progressividade extrafiscal (ITR e IPTU), os impostos seletivos (ICMS e IPI) – cujo objetivo é a regulação da economia ou comportamentos – e os tributos decorrentes de guerra (IEG, empréstimo compulsório nos casos de guerra) –, em razão da excepcionalidade da situação.[129]

Alguns autores trazem ainda o princípio da vedação do confisco sob duas perspectivas: estática e dinâmica. Tal distinção avalia a aplicação do princípio sob a ótica temporal das normas tributárias.

Desse modo, afirma Fabio Brun Goldschmidt:

---

[126] CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, p. 36-39.

[127] MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2003, v. I, p. 168.

[128] O STF permite a aplicação do dispositivo para multas excessivas e desproporcionais superando-se o entrave do artigo 3º do CTN em homenagem ao direito de propriedade, elencado no artigo 5º, XXII, CRFB, sem deixar de lado a análise da razoabilidade e proporcionalidade que o caso concreto exige (cf. ADI 1075/DF).

[129] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 239-240.

> A perspectiva estática faz a análise da aplicabilidade do art. 150, IV, diante de uma dada realidade normativa vigente; diz com os resultados, os efeitos funestos causados pela legislação em vigor. A perspectiva dinâmica, por outro lado, tem em vista, não as leis em si mesmas consideradas, mas a transição normativa como um processo; diz com os efeitos confiscatórios que podem ser gerados pela alteração das normas tributárias.[130]

A perspectiva estática diz respeito à análise do princípio do não-confisco em razão do valor dos tributos vigentes no ordenamento jurídico, isto é, do *quantum* do tributo hoje. Já a perspectiva dinâmica avalia o efeito do princípio do não-confisco na alteração ou mutação ocorrida na legislação tributária, no *quantum* do aumento dos tributos, comparando-se o valor atual e o futuro com base na alteração legislativa.

Sob ótica diversa, Aires Barreto afirma que o imposto sobre a renda pode ser confiscatório, assim como os impostos que incidem sobre o patrimônio, quer considerados em sua perspectiva estática (propriedade imobiliária – IPTU e ITR), quer em sua perspectiva dinâmica (transmissão de propriedade imobiliária – ITCMD e ITBI)[131].

Assim, usando dessa mesma divisão, o autor assevera que há perspectiva estática quando se considera apenas o patrimônio em si mesmo, isto é, quando a pura manutenção do patrimônio é adotada como índice de capacidade contributiva, sendo o ITR, o IPTU, o IGF e o IPVA exemplos característicos. Nessa linha, salienta que o imposto incide numa perspectiva dinâmica quando considera possíveis modificações patrimoniais (riqueza renovável), ou seja, quando as mutações dos elementos patrimoniais são adotadas como índice de capacidade contributiva, de modo que a saída e a entrada ("movimentações": ingresso, circulação, transferência, transmissão e doação) de riqueza revelam a possibilidade de suportar o ônus tributário. Decerto, II, IE, IR, IPI, IOF, ITCMD, ICMS e ITBI oneram o patrimônio a partir de uma perspectiva dinâmica.

Paulo de Barros Carvalho, de forma brilhante, resume o que se concebe atualmente por princípio do não confisco nos seguintes termos:

> Intricado e embaraçoso, o objeto da regulação do referido art. 150, IV da CF, acaba por oferecer unicamente um rumo axiológico, tênue e confuso, cuja nota principal repousa na simples advertência ao legislador dos tributos, no sentido de comunicar-lhes que existe limite para a carga tributária. Somente isso.[132]

---

[130] GOLDSHIMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

[131] BARRETO, Aires Ferdinando. Vedação ao efeito de confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 64, p. 102, abr./jun. 1994.

[132] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 212.

4.4 O Código Tributário Nacional

4.4.1 O conceito de tributo

Normalmente, cabe à doutrina conceituar institutos, mas em alguns casos a lei toma para si esse papel. O conceito de tributo, no Brasil, apesar de algumas críticas[133], encontra respaldo no artigo 3º do CTN:

> Art. 3º 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.

O tributo, portanto, é prestação de caráter pecuniário, não admitindo pagamento em forma diversa, seja pelo trabalho, pela prestação de serviços ou por meio de bens, requisito esse mitigado pela LC nº 104/2001, a qual, ao inserir o inciso XI no artigo 156 do CTN, permitiu "a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei". Além disso, o tributo é compulsório, ou seja, não detém natureza contratual nem voluntária, razão pela qual o seu pagamento não é uma opção, mas antes uma obrigação decorrente de uma relação vertical de imposição entre o Estado e o particular[134].

De fato, a exação decorre do poder fiscal do Estado e da realização do fato gerador, diferentemente da sanção, que advém do poder estatal de punir, como forma de resposta ao descumprimento de uma obrigação tributária, conforme retratado está no artigo 157 do CTN. Desse modo, em que pese ambas sejam prestações pecuniárias, são elas igualmente independentes e podem ser suportadas concomitantemente pelo sujeito passivo[135]. Nas palavras de Hugo de Brito Machado: "o tributo se distingue da penalidade exatamente porque esta tem como hipótese de incidência um ato ilícito, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre um algo lícito"[136].

Outro importante elemento a ser considerado no conceito previsto no artigo 3º do CTN é o princípio da legalidade, cuja presença no Direito Tributário e, mais especificamente, na cobrança dos tributos, conduz à necessidade de lei e atividade administrativa plenamente vinculada. Reflexamente, o recolhimento do tributo se sujeita ao lançamento tributário, a teor da regra prevista no artigo 142 do CTN, excepcionada quando a

---

[133] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 41-47.
[134] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 374.
[135] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 374-375.
[136] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 58.

"lei determina o dever de o sujeito passivo efetuar o pagamento sem prévio lançamento, e, mais do que isso, sem nenhum exame prévio da autoridade (artigo 150, CTN)"[137].

4.4.2 Espécies de tributo

As espécies tributárias devem ser determinadas a partir da leitura dos artigos 4º e 5º do Código Tributário Nacional:

> Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:
> I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei;
> II – a destinação legal do produto da sua arrecadação.
> Art. 5º Os tributos são impostos, taxas e contribuições de melhoria.

O *caput* do artigo 4º informa que a natureza jurídica específica do tributo, ou seja, a espécie tributária é determinada pelo fato gerador, sendo irrelevantes para qualificar a exação a denominação e as demais características formais adotadas pela lei, assim como a destinação legal do produto de sua arrecadação, segundo o exposto nos incisos I e II do artigo 4º do Código.

Embora o artigo 4º do CTN seja um importante referencial para a identificação das espécies tributárias, a doutrina mais abalizada faz duas considerações interessantes: em primeiro lugar, pontua que o tributo não deve ser avaliado somente com base no fato gerador, mas sim por meio da análise conjunta do fato gerador e da base de cálculo.[138]

Por exemplo, para determinar a natureza da taxa de lixo, cujo fato gerador é a utilização de serviço público de coleta de resíduos sólidos domiciliares, é preciso realizar o cotejo com a sua base de cálculo. Isso porque, segundo a doutrina, a base de cálculo deveria confirmar o fato gerador, o qual seria, no caso da taxa, o custo do serviço. Supondo que a base de cálculo da taxa de lixo seja o valor venal do imóvel (típica de imposto, mais especificamente, do IPTU), ainda que o fato gerador seja a utilização do serviço público de coleta de resíduos, a base de cálculo deve prevalecer para fins de delimitação da natureza do tributo.

A segunda ponderação, admitida a partir da leitura do artigo 4º do CTN, diz respeito à desconsideração da denominação e da destinação para a definição da espécie tributária, o que se adequa perfeitamente ao exemplo retromencionado, no qual o fato de o

---

[137] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 46.
[138] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 59-60.

legislador ter denominado de taxa a cobrança relativa ao serviço de coleta de resíduos sólidos não altera a natureza do tributo, que é de imposto.

Não obstante, é um equívoco deixar de considerar a destinação como elemento de identificação da exação, uma vez que é ela que caracteriza tributos como contribuições especiais e empréstimos compulsórios, "pois constitui seu critério de validação constitucional"[139]. Em outras palavras, desconsiderar a destinação do tributo significa despojar-se de um instrumento necessário à distinção entre imposto e contribuição, a qual tem suas receitas vinculadas a uma destinação específica.

Corrobora com esse entendimento a seguinte explicação, fornecida por Marco Aurélio Greco:

> A pesquisa do critério de verificação da constitucionalidade das contribuições, no regime atual da Constituição de 1988, vislumbra no destino da arrecadação um conceito fundamental, o sentido de que "o critério do art. 4 do CTN pode ser adequado para os tributos mas para as contribuições é o contrário. Para as contribuições, o destino da arrecadação é elemento essencial a definição da figura. Se a razão de ser da contribuição é pertencer a um determinado grupo, e pagar em solidariedade ao grupo, o destino da arrecadação é elemento essencial. Se não há arrecadação vinculada ao grupo, aquilo não é contribuição. É outra coisa".[140]

Além do artigo 4º, que auxilia na definição de tributo e está em parte superado, o artigo 5º do CTN elege três espécies tributárias, quais sejam: os impostos, taxas e contribuições de melhoria. Tal dispositivo, no entanto, restou superado com o advento da Constituição Federal de 1988, a qual ampliou a gama de tributos, como se percebe a partir da leitura dos artigos 145, 148 e 149[141].

Destarte, conclui-se que há no ordenamento jurídico atual cinco espécies tributárias: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições.

Imposto é um tributo não vinculado, o que significa que o seu fato gerador não está atrelado a qualquer atuação estatal, sendo constituído a partir de situações de manifestação de riqueza por parte do sujeito passivo. O imposto é pago, portanto, em virtude não de uma conduta que possa ser atribuída ao Estado, mas como consequência da realização de uma conduta ou ato economicamente apreciável pelo sujeito passivo.

---

[139] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 624.

[140] GRECO, Marco Aurélio *apud* MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 59-60.

[141] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 371.

As taxas, por sua vez, são tributos vinculados a uma atuação estatal específica direcionada ao contribuinte. A contribuição de melhoria, prevista no artigo 145, inciso III, da CRFB/88 bem como nos artigos 82 e seguintes do CTN, assim como a taxa, é tributo vinculado a uma atuação estatal, sendo exigida em virtude tão somente da valorização de imóvel decorrente de obras públicas.

O empréstimo compulsório, previsto no artigo 148 da CRFB/88, só poderá ser criado por intermédio de lei complementar produzida pela União. Entretanto, a peculiaridade nesse caso é que o artigo 148 não explicita qual é o fato gerador do empréstimo compulsório, mas apenas as situações fáticas em virtude das quais o referido tributo pode ser criado, sendo elas: calamidade pública, guerra externa ou sua iminência e investimento público relevante.

Por fim, as contribuições especiais ou parafiscais estão genericamente previstas no artigo 149 da Constituição, sendo também de competência exclusiva da União. As contribuições se dividem em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, sendo que cada uma delas visa ao benefício da área objeto de intervenção.

Nesse caso, a destinação do tributo é imprescindível, na medida em que a atuação da União nas respectivas áreas se verifica exatamente pela aplicação dos recursos derivados das contribuições.

4.4.3 A relação jurídico tributária

O Código Tributário Nacional, além de definir os fatos geradores, normas gerais e os impostos previstos na Constituição, disciplina basicamente a relação jurídica tributária ao dizer quais são os elementos dessa relação contribuinte-Estado. São eles: o ideal ou material, o subjetivo e o objetivo.[142]

O elemento material é o vínculo jurídico que une os sujeitos da relação, "é a norma jurídica que magnetiza o liame obrigacional"[143]. Nesse caso, é a lei que prevê o fato gerador (fonte imediata de obrigações) juntamente com a prática do referido fato (fonte mediata das obrigações), formando o elemento material.

---

[142] GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil**: Obrigações. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. II, p. 53.

[143] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 37.

Já o elemento subjetivo se refere aos sujeitos da relação. No âmbito do Direito Tributário, tem-se o contribuinte ou o responsável como sujeito passivo da relação, isto é, aquele que deve cumprir a obrigação tributária, enquanto que, no outro pólo, o sujeito ativo (Estado), o qual tem o direito ao crédito tributário.

Por fim, o elemento objetivo deve ser entendido como a prestação, o que, no caso de obrigação principal, constitui o dever de dar quantia certa, pagar o tributo ou penalidade, podendo-se ainda falar de uma obrigação de fazer ou não fazer, "desprovida do timbre de patrimonialidade"[144], para a obrigação acessória ou instrumental.

Em suma, ao disciplinar a relação jurídica tributária, o CTN delimita os sujeitos da relação, determina qual é o dever do sujeito passivo (obrigação tributaria), o direito do sujeito ativo (crédito tributário) e as peculiaridades de seu objeto, qual seja, o tributo.

4.4.3.1 Fato gerador

O fato gerador é a porta de entrada para o estudo do CTN, uma vez que é a partir dele que se forma a relação jurídica tributária e, num primeiro momento, o próprio dever do contribuinte de pagar o tributo. Pode ele ser entendido de duas formas: ora como hipótese prevista em lei que, uma vez realizada, resulta na exigência do tributo, ora como fato ou conduta praticada pelo sujeito passivo que dá ensejo à incidência tributária.

Na primeira situação, o fato gerador é captado por seu sentido abstrato, tal como, por exemplo, o ato de auferir renda no território nacional, que é fato gerador do imposto de renda, igualmente identificado como hipótese de incidência[145] por alguns autores, tendo em vista "a confusão intelectual"[146] que o termo fato gerador pode causar.

Em sua vertente concreta, o fato gerador deixa o campo hipotético e passa a ser visto como fato ou conduta praticada pelo sujeito passivo. Não se trata da hipótese abstrata "auferir renda", mas do ganho financeiro material que enseja a concreta incidência do tributo. Esse fato gerador pode ser entendido como fato jurídico tributário[147] ou fato imponível[148].

---

[144] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 248.
[145] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributaria.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 51.
[146] BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 336.
[147] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 310-311.
[148] ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributaria.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975, p. 55.

Neste ponto, é importante lembrar que o CTN faz referência ao fato gerador sem, no entanto, delimitar essa importante diferenciação, ora contemplando o fato gerador concreto, ora o abstrato. Em que pese a doutrina discorra longamente a esse respeito, critique e sugira nova denominação para a expressão fato gerador, a opção no presente trabalho, a despeito da polêmica, fica por conta do uso consagrado pelo CTN e pela maioria da jurisprudência.

Assim, nos termos do CTN, é possível dizer que o fato gerador enseja o nascimento da obrigação tributária. Dessa forma, seja lá como se opte por classificá-lo, pela perspectiva concreta ou abstrata, segundo o CTN, é indiscutível que o fato gerador resulta no nascimento da obrigação tributária, relação essa de caráter automático e infalível.

4.4.3.2 Obrigação tributária

Dizer que o nascimento da obrigação tributária a partir do fato gerador é automático e infalível significa dizer que ele é *ex lege*[149], i. e., depende de lei e independe da vontade do sujeito passivo. Em outras palavras, a obrigação tributária é um dever que o sujeito passivo tem em virtude da prática do fato gerador, dever esse que pode ser de dois tipos: patrimonial e não patrimonial.

Se o dever do sujeito passivo for patrimonial, o que significa entrega de dinheiro ao Estado, estar-se-á diante de uma obrigação tributária principal, a qual engloba, basicamente, os tributos (obrigação de dar dinheiro ao Estado) e as penalidades (entrega dinheiro ao Estado).

Se o dever for não patrimonial e, portanto, não tiver nenhuma relação com a entrega de dinheiro, trata-se de uma obrigação tributária acessória, uma obrigação de fazer em favor da Administração, fornecendo-lhe o contribuinte instrumentos para que ela fiscalize o correto recolhimento dos tributos.[150]

Um bom exemplo para ilustrar essa ideia é a emissão de notas fiscais. Com efeito, qualquer que seja o valor, ao emitir a nota fiscal, o particular está dizendo à fiscalização que praticou o fato gerador do ICMS. No caso do imposto de renda, pode-se mencionar a declaração do imposto de renda de pessoa jurídica (DIPJ) e a declaração do imposto de renda de pessoa física (DIRPF). Cuida-se de obrigação acessória que ocorre

---

[149] AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 281-288.
[150] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 127.

quando o próprio contribuinte fornece à Administração informações sobre a prática do fato gerador. Daí porque, enquanto instrumentalização do próprio fato gerador, a obrigação tributária acessória é também chamada de dever instrumental[151].

A diferenciação entre obrigações acessórias e principais rende ainda delimitação legal distinta, tendo em vista que, segundo o artigo 113, § 2º, do CTN[152], a obrigação tributária acessória deve ter previsão na legislação tributária, enquanto que a principal, em lei.[153]

A legislação tributária abrange um conjunto mais amplo de dispositivos normativos, não se tratando necessariamente de lei em seu sentido estrito[154]. É o que se depreende do artigo 96 do CTN:

> Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

Em suma, a expressão "legislação tributária" compreende todas as normas, de todos os níveis, desde um decreto, até uma portaria, instrução normativa ou mesmo lei formal (ordinária ou complementar), que tratem de direito tributário. De outro lado, a obrigação principal necessariamente deve encontrar guarida em texto de lei.

Por derradeiro, vale lembrar que, apesar da nomenclatura, é um equívoco dizer que a obrigação acessória depende da obrigação tributária principal. Eis porque: se a obrigação fosse acessória, no sentido de dependência, o eventual desaparecimento do tributo, decorrente do pagamento ou mesmo da sua extinção, encerraria por igual a obrigação acessória, o que, na prática, não ocorre. Assim, por exemplo, ainda que uma pessoa esteja dentro da faixa isentiva do IR, deverá ela entregar sua declaração, persistindo a obrigação acessória.

Exatamente por induzir o intérprete a essa falsa ideia, o termo "acessório" é bastante criticado pela doutrina, que costuma adotar, em adequada substituição, a nomenclatura "dever instrumental".

---

[151] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 354-357.

[152] **Art. 113, § 2º**. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

[153] cf. **Art. 97 do CTN.** Somente a lei pode estabelecer: III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo.

[154] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 892.

4.4.3.3 Sujeitos da relação jurídico tributária

A relação jurídico tributária é composta por sujeito ativo e passivo. A sujeição ativa conduz ao credor da relação, representado "pelos entes que devem proceder à invasão patrimonial para a retirada compulsória de valores, a título de tributos"[155]. Assim está expresso no artigo 119 do CTN: "Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento".

Quanto a esse ponto, cabe uma observação: não se pode confundir competência para exigir tributos com a competência para instituir tributos. Esta é prevista na Constituição Federal e é indelegável, enquanto aquela é a que confere o status de sujeito ativo na relação tributária, em que uma pessoa jurídica de direito público pode ocupar o pólo ativo e, assim, fiscalizar, lançar e exigir, até mesmo em juízo, a satisfação do crédito tributário.

Ainda, somente pessoas jurídicas de direito público podem ser sujeitos ativos da relação tributária, o que não significa, porém, que pessoas jurídicas de direito privado não possam ser destinatárias dos valores arrecadados[156], como são os sindicatos e serviços sociais autônomos.

O sujeito passivo, por sua vez, é a pessoa física ou jurídica que tem o dever de cumprir com a obrigação tributária, ou seja, o dever de pagar tributo e a penalidade, caso não haja o pagamento do tributo devido. Esse sujeito passivo está definido no artigo 121 do CTN:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; ele (realiza o fato gerador)
> II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte (e, portanto, sem realizar o fato gerador), sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Podem existir dois tipos de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. O contribuinte, denominado contribuinte direto[157], é aquele que realiza o fato gerador. Nesse caso, conforme já dito anteriormente, automática e infalivelmente nasce a obrigação tributária e, por conseguinte, o dever de pagar o tributo ou a penalidade.

---

[155] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 658.
[156] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 920.
[157] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 142.

Já o responsável, também conhecido como contribuinte indireto[158], deve cumprir com a obrigação tributária principal, a despeito de esse sujeito não realizar o fato gerador, mas estar a ele indiretamente vinculado, como decorrência de uma escolha do legislador. É o que se infere, aliás, da leitura do artigo 121, parágrafo único, do CTN.

As hipóteses de responsabilidade tributária estão em grande parte disciplinadas nos artigos 128 a 138 do CTN. Há, não obstante, outras hipóteses de responsabilidade previstas na legislação esparsa, a depender da sistemática com que o tributo é recolhido.

O sujeito passivo da obrigação acessória é aquele a quem a lei atribui obrigação diversa do pagamento, geralmente obrigações de fazer ou de não fazer, como é o caso da emissão de notas fiscais, DIPJ e a DIRPF.

Algumas características são aplicáveis tanto para o contribuinte quanto para o responsável tributário. Entre as principais, está a previsão do artigo 123 do CTN, o qual expõe que as convenções particulares não produzem efeitos perante o direito tributário, salvo autorização expressa na própria lei. Segue a redação do dispositivo citado:

> Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Outra característica comum é que qualquer um tem capacidade tributária passiva. Em outras palavras, segundo o artigo 126 do CTN, qualquer pessoa física e qualquer pessoa jurídica pode estar na posição de sujeição passiva em uma relação jurídico tributária.

Para as pessoas físicas, não importa a capacidade civil, de modo que até mesmo uma criança pode ser sujeito passivo da relação tributária. Em relação às pessoas jurídicas, não importa sua regular constituição, bastando que seja uma sociedade de fato. É o que prevê o citado artigo 126:

> Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:
> I - da capacidade civil das pessoas naturais;
> II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;
> III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

---

[158] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 143.

4.4.4 Interpretação e integração da legislação tributária

A interpretação é a forma que têm os aplicadores do Direito de alcançar o significado da lei em toda sua amplitude, para o que se utilizam de métodos que permitem a compreensão das normas responsáveis pela disciplina das complexas relações sociais que permeiam qualquer grupamento de pessoas. Segundo o professor Paulo de Barros Carvalho, "interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos"[159].

No Direito Tributário, enquanto sistema de normas autônomas que regulam a atividade de cotização estatal que é a cobrança dos tributos, há regras próprias interpretativas e integrativas, embora em evidente harmonia com o ordenamento constitucional Pátrio e com as diretrizes plasmadas no Código Tributário Nacional, desdobradas nos artigos 107 a 112.

A propósito, vale observar que o artigo 107 do CTN não deixa dúvidas quanto a esse norte hermenêutico, no que consubstancia a necessidade de que a interpretação da legislação tributária se dê em conformidade com o disposto no Capítulo IV do Título I do Livro Segundo do CTN, o qual cuida das normas gerais do Direito Tributário.

Com isso, não se quer dizer que o estudo das normas tributárias seja estanque, mas apenas que eventuais interpretações calcadas em processos interpretativos próprios da hermenêutica devem ser aplicados com certa cautela, diante da necessária harmonia que há de ter com o disposto no diploma que rege as exações estatais nacionais.

Necessário se faz, portanto, discriminar, ainda que de forma sucinta e superficial, alguns dos métodos de interpretação.

Quanto à fonte da lei, pode ela ser autêntica, mecanismo por meio do qual se interpreta uma lei a partir de outra lei; jurisprudencial, processo alavancado pelo posicionamento reiterado dos Tribunais; e doutrinária, método que se baseia em teorizações de estudiosos do Direito.[160]

No que tange aos meios adequados à exegese jurídica, dividem-se os métodos em gramatical, lógico, histórico, teleológico e sistemático. O primeiro diz respeito à literal redação da lei, o qual deve ser complementado pelos demais, caso a caso, a partir do aspecto lógico, que se propõe a evitar incoerências na leitura do texto; pelo mecanismo

---

[159] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 142.
[160] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 631-632.

histórico, que contempla a formação do documento legal e suas peculiaridades; por intermédio da visão teleológica, que procura a finalidade da norma; e, finalmente, a partir da percepção sistemática do ordenamento jurídico, enquanto sistema de regras que devem ser a todo momento confrontadas, sempre na busca da solução que se adeque harmonicamente ao todo.[161]

Ainda, à luz dos resultados da função do hermeneuta, podem-se apontar três possibilidades: a interpretação declarativa, pela qual se intenta "declarar o pensamento do legislador"[162]; a extensiva, que amplia o sentido do texto para situações similares; e a restritiva, a qual, *a contrario sensu*, limita substancialmente o alcance da norma.

Além das possibilidades de análise do texto normativo que permitem os métodos de interpretação, há também os princípios gerais de direito, aos quais o Direito Tributário confere grande importância.

Isso porque, como não poderia deixar de ser, o Direito Tributário, dada a necessária correlação entre a incidência e as hipóteses fáticas sociais, faz uso das regras gerais de direito privado para conceituar e perceber o mundo jurídico. Evidentemente, não faria sentido desqualificar a apreciação dos fatos do cotidiano feita pelo Direito Civil, por exemplo, quando reconhece um contrato de compra e venda, conferindo-lhe validade e eficácia.

Não obstante, a partir da leitura do artigo 109 do CTN, percebe-se que esse uso do direito privado não é irrestrito, na medida em que os efeitos tributários independem da qualificação conceitual atribuída pelas regras privatísticas, socorrendo-se antes da lei tributária como forma de evitar o "abuso de forma jurídica"[163].

Tal conceito está relacionado à noção de evasão fiscal, mecanismo ilícito do qual faz uso o particular para se furtar ao pagamento das exações estatais.

Além disso, é preciso ter em mente a consideração dos efeitos econômicos dos fatos disciplinados pelas normas jurídicas, concepção denominada "interpretação econômica", que surgiu na doutrina alemã, e que se refere, antes de mais nada, ao reconhecimento da existência de uma relação econômica por trás de toda norma tributária, a qual deve pautar sua interpretação e aplicação.

Por outro lado, exsurge do Código Tributário Nacional a necessidade de se interpretar literalmente alguns dispositivos, nomeadamente aqueles que tratem de suspensão

---

[161] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 632-633.
[162] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 634.
[163] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 636.

ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção e dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.

Com efeito, enquanto a interpretação econômica do fato gerador prestigia a jurisprudência de cunho finalista, preocupada com os valores jurídicos subjacentes ao sistema, capazes de compor um equilíbrio entre os princípios do Direito Privado e do Direito Tributário, a interpretação literal tem como foco principal a segurança jurídica, isto é, a necessidade de se conferir ao particular instrumentos para se resguardar de eventuais excessos estatais, o que, em última instância, corrobora com o princípio da legalidade tributária.[164]

Ainda no campo da interpretação, não se pode deixar de lembrar da interpretação benigna, veiculada no art. 112 do CTN, o qual preza pela necessidade de se projetar as dúvidas e incertezas advindas do texto legal sobre o Estado, de modo que o aplicador deve sempre preferir, nesses casos, aquela posição que seja mais favorável ao contribuinte.

Nesse ponto, cabe a ressalva de que esse tipo de interpretação está restrita às hipóteses normativas que prevejam punições. A confirmar tal entendimento, segue a redação do art. 112 do Código Tributário Nacional:

> Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto:
> I – à capitulação legal do fato;
> II – à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;
> III – à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;
> IV – à natureza da penalidade aplicável ou à sua gradação.

Outro tópico de enorme relevo para a ampla deflagração do conteúdo da lei é a integração da norma, como sói acontecer nos casos em que não existe regra jurídica prevista no ordenamento que contempla a hipótese fática.

Nesse sentido, prevê o artigo 108 do CTN o que segue:

> Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
> I – a analogia;
> II – os princípios gerais do Direito Tributário;
> III – os princípios gerais de Direito Público;
> IV – a equidade.

A integração é o mal necessário do direito, ante a impossibilidade lógica de o legislador conseguir abarcar previamente todas as situações do cotidiano. No Direito

---

[164] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 641.

Tributário, sua aplicação se dá de forma comedida e ordenada, partindo-se da analogia até chegar à equidade.

A analogia, no campo jurídico tributário, pode apenas ser utilizada no campo formal ou procedimental. É a chamada analogia *in favorem.* Com isso se quer dizer que a analogia tem campo restrito de aplicabilidade, jamais podendo confrontar os elementos constitutivos da obrigação tributária, ou mesmo resultar na exigência de tributo não previsto em lei.[165]

Seguindo o norte traçado pelo legislador no artigo 108 do CTN, tem-se que, se o recurso à analogia falhar, deverá o intérprete aplicar o direito com amparo nos princípios gerais de direito tributário, entendidos como "aqueles primados que, explicita ou implicitamente, se irradiam pelo subsistema das normas tributárias, penetrando-as e ativando-as em certa direção"[166].

A finalizar a concretização possível da norma, deve o aplicador fazer uso, sucessivamente, dos princípios gerais de direito público, largamente utilizados na tentativa de preenchimento de lacunas em vários ramos do direito, e da equidade.

A equidade é "a mitigação do rigor da lei, isto é, o seu abrandamento, com o fito de adequá-la ao caso concreto. É o ato de humanizar a aplicação da norma, utilizando-se o critério de 'justiça ao caso concreto'"[167].

Esse é o grande corretor das injustiças sociais proporcionadas pela aplicação da lei, que apenas tangencia o Direito Tributário mais do que a qualquer outro campo do Direito, tendo em vista a importância que se dá ao postulado da legalidade.

4.4.5 A isenção como causa de exclusão do crédito tributário

As causas de exclusão do crédito tributário estão previstas no artigo 175 do CTN:

> Art. 175. Excluem o crédito tributário:
> I – a isenção;
> II – a anistia.
> Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.
> São então apenas duas causas: a isenção e a anistia.

---

[165] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 646.
[166] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 136.
[167] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 648.

A exclusão do crédito tributário se dá após o sujeito passivo realizar o fato gerador, quando deveria ter nascimento a obrigação tributária. Ocorre que, em alguns casos, uma lei pode determinar a exclusão do crédito tributário, afastando a sua exigibilidade[168], seja por meio da isenção ou da anistia.

Vale lembrar que essa lei que afasta a obrigatoriedade do cumprimento da obrigação tributária principal pelo sujeito passivo não o faz com as obrigações acessórias, nos termos do artigo 175, parágrafo único, do CTN.

Os artigos 176 a 179 do CTN tratam especificadamente da isenção tributária, instituto muito discutido na doutrina pátria. Não obstante, por não ser esse o enfoque do presente trabalho, é suficiente a definição da doutrina clássica[169], tal como adotado pelo Supremo Tribunal Federal, entre outras decisões, no julgamento de Ação declaratória de Inconstitucionalidade nº 286, cuja ementa segue transcrita:

> AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI 268, DE 2 DE ABRIL DE 1990, DO ESTADO DE RONDÔNIA, QUE ACRESCENTOU INCISO AO ARTIGO 4º DA LEI 223/89. INICIATIVA PARLAMENTAR. NÃO-INCIDÊNCIA DO ICMS INSTITUÍDA COMO ISENÇÃO. VÍCIO FORMAL DE INICIATIVA: INEXISTÊNCIA. EXIGÊNCIA DE CONVÊNIO ENTRE OS ESTADOS E O DISTRITO FEDERAL. 1. A reserva de iniciativa do Poder Executivo para tratar de matéria tributária prevista no artigo 61, § 1º, inciso II, letra "b", da Constituição Federal, diz respeito apenas aos Territórios Federais. Precedentes. 2. A não-incidência do tributo equivale a todas as situações de fato não contempladas pela regra jurídica da tributação e decorre da abrangência ditada pela própria norma. 3. **A isenção é a dispensa do pagamento de um tributo devido em face da ocorrência de seu fato gerador. Constitui exceção instituída por lei à regra jurídica da tributação** (grifos não originais). 4. A norma legal impugnada concede verdadeira isenção do ICMS, sob o disfarce de não-incidência. 5. O artigo 155, § 2º, inciso XII, alínea "g", da Constituição Federal, só admite a concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais por deliberação dos Estados e do Distrito Federal, mediante convênio. Precedentes. Ação julgada procedente, para declarar inconstitucional o inciso VI do artigo 4º da Lei 223, de 02 de abril de 1990, introduzido pela Lei 268, de 02 de abril de 1990, ambas do Estado de Rondônia.[170]

A isenção, portanto, representa a dispensa legal do pagamento de tributo, a opção pelo não exercício da competência tributária[171], e não pode ser confundida com os institutos da imunidade e da não incidência tributária.

---

[168] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 1.209.

[169] SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1960, p. 252.

[170] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADI 286/RO, Rel. Min. Maurício Corrêa, Órgão Julgador: Pleno, DJ de 30.08.2002.

[171] AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e Exclusões Tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1979, p. 153-154.

Na imunidade, o que se verifica é uma delimitação da competência tributária, a qual pode ter um aspecto positivo, referindo-se ao poder de tributar, ou negativo, relativo à proibição de tributar, ponto em que se situa a imunidade. É o que ocorre, por exemplo, em relação aos impostos incidentes sobre os livros, os quais são imunes ao pagamento de impostos.

Já a não incidência representa a ausência de competência tributária pelo fato de a conduta estar fora do campo de incidência. Um exemplo bem claro disso seria em relação à não incidência do IPI no comércio de um animal vivo, uma vez que, por não se tratar de produto industrializado, tal comércio enseja a não incidência de IPI. Na não incidência, a hipótese simplesmente não configura fato gerador.

Vale também ressaltar que a isenção, ainda quando prevista em contrato, deve ser estabelecida em lei ordinária, a qual precisa especificar as condições e requisitos exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de duração (artigo 176, CTN). Em alguns casos, a lei ordinária pode dar espaço à concessão isentiva via convênios ou lei complementar, uma vez que, segundo entendimento doutrinário dominante, a isenção deve ser concedida por idêntico diploma normativo que comporta a exação.[172]

Contudo, independentemente de ser lei ordinária ou complementar, a lei deve ser específica, regra essa que vale também para a anistia. Exemplificando: determinada lei geral que verse sobre o regime jurídico de servidores públicos e, em um dos seus artigos, trate de isenção de imposto de importação é inconstitucional, por desobedecer ao artigo 150, § 6°, da CRFB/88[173].

A lei isentiva se aplica a fatos geradores futuros apenas, alcançando aqueles tributos existentes na data em que foi editada[174]. Por esse motivo, na hipótese de isenção de IPI para veículos automotores, se um sujeito compra um carro um dia antes da vigência da lei, ele não irá se beneficiar da isenção. Essa limitação, todavia, só alcança os tributos efetivamente novos, não abrangendo os antigos que tenham recebido nova denominação.[175]

---

[172] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 1210.

[173] **Art. 150, § 6º.** Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

[174] Assim se diferencia a isenção da remissão. A remissão pode alcançar fatos geradores passados, por não ser simples dispensa, mas perdão. Por outro lado, deve-se ressaltar que o efeito econômico da isenção é semelhante ao da alíquota zero, pois as duas resultam no não pagamento do tributo, já que a alíquota zero exclui o ônus da tributação temporariamente, sem o isentar.

[175] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 232.

Ademais, consoante o artigo 178 do CTN, as isenções podem ser revogadas a qualquer tempo, salvo as condicionais (onerosas) e por prazo certo. É o que se depreende do Enunciado nº 544 da Súmula do STF: "Isenção tributária concedida sob condição onerosa não pode ser livremente suprimida".

Com base no referido enunciado, é possível concluir que a isenção incondicionada pode ser revogada livremente sem ter de observar nem mesmo o princípio da anterioridade, já que o tributo já é existente[176]. Entretanto, caso seja a isenção por prazo certo e condicional, ou seja, sob condição onerosa, não há que se falar em revogação, porque se trata de isenção irrevogável, havendo direito adquirido[177].

4.4.6 A anistia

A anistia está regulada nos artigos 180 a 182 do CTN, sendo para Ricardo Lobo Torres "o esquecimento da infração cometida à legislação tributária e o perdão da multa ainda não aplicada"[178]. Em outras palavras, é a dispensa legal para o pagamento de penalidades pecuniárias decorrentes das infrações tributárias praticadas antes da constituição do crédito tributário correspondente. Reiterando, para que haja essa dispensa legal, é preciso que se tenha um débito em aberto, isto é, um débito que não tenha sido objeto de constituição.

Diferentemente da isenção, portanto, a lei que estabelece a anistia olha para trás, configurando dispensa de penalidade em relação a fatos geradores passados. Ela dispensa o pagamento da penalidade antes da constituição do crédito tributário e abrange exclusivamente as infrações cometidas antes da vigência da lei que a concedeu, o que a torna de efeito retrospectivo (para o passado) e não prospectivo (para o futuro)[179].

Com efeito, se a lei pretendesse estabelecer anistia a infrações futuras, ela estaria, na verdade, deixando de definir o fato como ilícito.[180]

---

[176] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO: REVOGAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE. I. - Revogada a isenção, o tributo torna-se imediatamente exigível. Em caso assim, não há que se observar o princípio da anterioridade, dado que o tributo já é existente. II. - Precedentes do Supremo Tribunal Federal. III. - R.E. conhecido e provido. RE 204062-2/ES, Rel. Min. Carlos Velloso, Órgão Julgador: 2ª Turma, DJ de 19.12.1996.

[177] CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 972-980.

[178] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 316.

[179] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 237.

[180] Se a lei que dispensa o pagamento vier depois do lançamento, não se estará diante de anistia, mas sim de outro instituto chamado remissão. A remissão é definida como o perdão legal da dívida tributária, causa de

O artigo 180 do CTN ainda estabelece expressamente que a anistia também não pode ser aplicada aos atos qualificados em lei como crimes ou contravenções, aos que, mesmo sem essa qualificação, sejam praticados com dolo, fraude ou simulação pelo sujeito passivo ou por terceiro em benefício daquele e, salvo disposição em contrário, às infrações resultantes de conluio entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas.

Tal qual a isenção, a anistia também não dispensa o cumprimento das obrigações tributárias acessórias dependentes da obrigação principal, cujo crédito seja excluído (artigo 175, inciso II e parágrafo único, CTN), de modo que o sujeito anistiado continua obrigado a cumprir as obrigações tributárias acessórias, além de continuar arcando com o valor principal do crédito exigido, já que a dispensa refere-se tão somente às penalidades.

---

extinção do crédito tributário, e, diferentemente da anistia, pressupõe a constituição do crédito tributário. Portanto, havendo constituição do crédito tributário sem ter havido o pagamento ainda (valor em aberto), é possível haver o perdão da dívida tributária. Esta dispensa de pagamento pode atingir tanto o tributo quanto a penalidade.

5 IMPOSTO SOBRE A RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA

O surgimento do imposto de renda no mundo não tem um registro preciso, porém não há dúvida entre os estudiosos que seus primórdios remontam à Inglaterra, tendo sido pensado e formulado como um imposto de guerra.

No final do século XVIII, a Revolução Francesa deu início a um período de lutas entre a França e a maior parte dos países absolutistas da Europa, que se sentiam ameaçados pelo exemplo e força da revolução. No entanto, o conflito que dominou o cenário internacional durante um século envolveu França e Inglaterra.[181]

Para os ingleses, essa guerra era fundamentalmente econômica, já que seu objetivo maior era a eliminação de competidores no mercado europeu, viabilizando, dessa forma, o controle dos mercados coloniais e ultramarinos.[182]

As consequências dessa mobilização bélica no período napoleônico envolviam exigências econômicas severas, que deveriam ser tradicionalmente supridas por meio de uma combinação de métodos recorrentes, tais como a "inflação monetária (novas emissões para pagar as contas do governo), empréstimos e um mínimo de tributação especial, pois os impostos criavam descontentamento público (...) e problemas políticos"[183].

Ocorre que as operações militares desse período eram tão caras que forçaram a transformação até mesmo das tradicionais medidas econômicas estatais que financiavam a guerra, especialmente no caso da Inglaterra, que, adotando uma alternativa sem quaisquer precedentes, optou por custear suas batalhas com uma espécie de tributação direta.[184]

Com efeito, em novembro de 1796, William Pitt criou o chamado "empréstimo de lealdade", por meio do qual o primeiro ministro inglês pretendia propor ao Parlamento que todos os detentores de certa quantia fossem obrigados a emprestar uma parte dela.[185]

Tal ideia, entretanto, não foi aceita, tendo William Pitt, em 1797, solicitado a alteração e aumento das *assessed taxes*, uma forma de tributação baseada nas despesas.

---

[181] HOBSBAWN, Eric J. **A Era das Revoluções.** 21. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007, p. 115-123.
[182] HOBSBAWN, Eric J. **A Era das Revoluções.** 21. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007, p. 123.
[183] HOBSBAWN, Eric J. **A Era das Revoluções.** 21. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007, p. 137.
[184] HOBSBAWN, Eric J. **A Era das Revoluções.** 21. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007, p. 139.
[185] **Primórdios do Imposto de Renda no mundo.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>. Acesso em: 10.11.2011.

No ano seguinte, o premiê inglês solicitou ao Parlamento nova modificação nas *assessed taxes*, agora para transformar o imposto sobre gastos numa tributação incidente sobre todas as fontes de renda mais importantes, origem da expressão inglesa *income tax*. O imposto sobre a renda passou a ser cobrado em 1799, tendo gerado grande descontentamento entre os ingleses.[186]

Finda a guerra com a França, não havia mais força política que pudesse sustentar a manutenção do imposto sobre a renda, o qual, todavia, viria a ser futuramente cobrado para suprir os déficits orçamentários da Inglaterra em períodos de crises. Em 1842, Robert Peel, chefe do governo nos primeiros anos da era vitoriana, restabeleceu o imposto sobre a renda, retorno com o qual houvera concordado o Parlamento Inglês, acreditando que a exação seria suprimida assim que o caixa do tesouro permitisse. Sua extinção, desde então, nunca foi possível.[187]

Instituído, portanto, como um tributo para cobrir despesas de guerra e suportar as contas inglesas em momentos de dificuldades financeiras, o imposto de renda passou a ser permanente, tendo posteriormente se transformado na principal fonte de recursos de muitos outros países.

No Brasil, o imposto sobre a renda foi instituído em 1922, por meio da Lei nº 4.625/1922[188]. Com a promulgação da Constituição de 1934, o referido imposto passou a ter status constitucional e sua competência foi atribuída à União. Nos anos seguintes, o IR sofreria mudanças significativas e, por volta de 1940, já era o tributo que gerava mais receita para a União, tendo sua arrecadação chegado a atingir o patamar de 35% da receita tributária do Governo Federal nos idos de 1943.[189]

Com o golpe militar e a promulgação da Constituição de 1967 o sistema tributário passou a contar com um capítulo próprio, texto esse que veio a ser substancialmente alterado pela Emenda nº 1/69, a qual criou privilégios para deputados, juízes, agentes públicos, entre outros, cujas ajudas de custo e diárias não estavam incluídas na base de cálculo

---

[186] **Primórdios do Imposto de Renda no mundo.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>. Acesso em: 10.11.2011.

[187] **Primórdios do Imposto de Renda no mundo.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>. Acesso em: 10.11.2011.

[188] **Art. 31.** Fica instituído o imposto geral sobre a renda, que será devido, annualmente, por toda a pessoa physica ou juridica, residente no territorio do paiz, e incidirá, em cada caso, sobre o conjunto liquido dos rendimentos de qualquer origem. (**Primórdios do Imposto de Renda no mundo.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>. Acesso em: 10.11.2011).

[189] **1922 a 1924 - A Instituição do Imposto de Renda no Brasil.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em: 10.11.2011.

do IR. À época, tendo em vista o alto valor desses acréscimos, a citada emenda terminou por criar uma brecha para que muitas pessoas deixassem de arcar com o tributo.[190]

Tais prerrogativas se encerraram com a Constituição de 1988, quando o imposto de renda passou a ser informado pelos princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade, conforme previsto no artigo 153, § 2º, inciso I, da Carta Magna.

Simplificadamente, isso significa que o imposto de renda deve incidir progressivamente, o que representa o aumento da alíquota em função do aumento da base de cálculo, sobre todas as espécies de rendas e proventos de qualquer natureza auferidos por quaisquer pessoas, a partir da devida observância aos limites impostos pela competência tributária.

5.1 Competência e sujeito ativo

O imposto de renda sempre foi de competência da União, mesmo antes da Constituição de 1988, que, não obstante, concedeu-lhe tal atribuição expressamente no inciso III do seu artigo 153. Sendo assim, ao instituir o IR, a União deve respeitar a regra matriz constitucional.[191]

A atribuição da competência desse tributo à União é plenamente justificável, tendo em vista que isso evita problemas relacionados a múltiplas tributações, além do fato de que o valor arrecadado com o IR é a principal receita tributária da União, podendo ser utilizado para a adequada redistribuição de renda, na busca do equilíbrio econômico entre as diversas regiões do País.[192]

De notar, ainda, que o constituinte não conferiu plena liberdade ao legislador ordinário para a instituição do aludido imposto. Há limites constitucionais semânticos acerca do que se pode entender por renda e proventos de qualquer natureza, os quais serão averiguados posteriormente.[193]

---

[190] **1922 a 1924 - A Instituição do Imposto de Renda no Brasil.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em: 10.11.2011.

[191] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 15 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 375.

[192] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 317.

[193] CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: Perfil Constitucional e Temas Específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 35-36.

5.2 Sujeito passivo

A sujeição passiva do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é regida pelo já citado princípio da generalidade, cuja previsão está contida no art. 153, § 2º, inciso I, da Constituição da República.

Dessa forma, o IR deve incidir sobre todas as pessoas que pratiquem o seu fato gerador, independentemente de raça, credo, cargos e posições políticas, princípio esse que não é contrariado, senão reforçado e aperfeiçoado pela aplicação de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que devem ter amparo na isonomia tributária e na capacidade contributiva.[194]

A Constituição Federal delimitou critérios básicos para a cobrança do imposto de renda, tendo predefinido em seu corpo os destinatários da carga do IR como aqueles que auferiram renda em determinado período.[195]

Contudo, por óbvio, é certo dizer que o sujeito passivo não se encontra plenamente caracterizado no bojo da Constituição. O texto normativo constitucional deve, portanto, ser entendido como fator limitativo à atividade do legislador ordinário, a quem compete de fato a indicação exaustiva das pessoas que devem suportar a exação.

Pois bem, o Código Tributário Nacional disciplina o tema em seu artigo 45, que prevê: "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".

Sendo assim, é possível afirmar que podem ser contribuintes do imposto de renda tanto a pessoa física quanto a pessoa jurídica, titular de renda ou provento de qualquer natureza.

No caso da pessoa física, são considerados contribuintes do IRPF, de acordo com o artigo 1º da Lei nº 7.713/88[196], aquelas residentes ou domiciliadas no Brasil que incorram na hipótese de incidência. Noutro giro, o artigo 146 e seguintes do Regulamento de

---

[194] CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: Perfil Constitucional e Temas Específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 65-66.

[195] GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 187.

[196] **Art. 1º** Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Imposto de Renda[197] determinam que são contribuintes do IRPJ as pessoas jurídicas e as empresas individuais, sendo que essa incidência independe de sua regularidade formal.

O Regulamento do Imposto de Renda, em seu artigo 147, considera como pessoas jurídicas: a) as pessoas jurídicas de direito privado com domicílio no Brasil, independentemente dos seus fins, nacionalidade ou participantes no capital; b) as filiais, sucursais, agências ou representações no País das pessoas jurídicas que tenham sede no exterior; e c) os comitentes domiciliados no exterior, no que tange aos resultados das operações realizadas por seus mandatários ou comissionários no Brasil. Cumpre lembrar que o artigo 148 do referido diploma equipara as sociedades em conta de participação às pessoas jurídicas.

Já o artigo 150 do RIR destaca como empresas individuais, equiparadas às pessoas jurídicas: a) as firmas individuais; b) as pessoas físicas que explorem, em nome individual, com habitualidade e profissionalmente, atividade econômica de natureza civil ou comercial, com fim de obter lucro, por meio da venda a terceiro de bens ou serviços; e c) as pessoas físicas que realizarem a incorporação de prédios em condomínios ou loteamentos de terrenos, nos termos da Seção II (empresas individuais imobiliárias) do Capítulo II (empresas individuais) do Subtítulo I (contribuintes) do Título I do RIR.

O citado regulamento também estabelece alguns casos, no artigo 150, § 2º, em que não se aplica a equiparação da pessoa física, quando essas exerçam individualmente ou explorem determinadas atividades, tais como médicos, engenheiros, advogados, representantes, corretores etc.[198]

De volta ao CTN, o artigo 45 prevê que a condição de contribuinte pode ser atribuída, por lei, ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. O possuidor, nesse caso, passa a ser contribuinte do imposto devido em

---

[197] **Art. 146.** São contribuintes do imposto e terão seus lucros apurados de acordo com este Decreto. I - as pessoas jurídicas; II - as empresas individuais. § 1º As disposições deste artigo aplicam-se a todas as firmas e sociedades, registradas ou não (...).

[198] **Art. 150, § 2º.** O disposto no inciso II do parágrafo anterior não se aplica às pessoas físicas que, individualmente, exerçam as profissões ou explorem as atividades de: I - médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, professor, economista, contador, jornalista, pintor, escritor, escultor e de outras que lhes possam ser assemelhadas; II - profissões, ocupações e prestação de serviços não comerciais; III - agentes, representantes e outras pessoas sem vínculo empregatício que, tomando parte em atos de comércio, não os pratiquem, todavia, por conta própria; IV - serventuários da justiça, como tabeliães, notários, oficiais públicos e outros; V - corretores, leiloeiros e despachantes, seus prepostos e adjuntos; VI - exploração individual de contratos de empreitada unicamente de lavor, qualquer que seja a natureza, quer se trate de trabalhos arquitetônicos, topográficos, terraplenagem, construções de alvenaria e outras congêneres, quer de serviços de utilidade pública, tanto de estudos como de construções; VII - exploração de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, salvo quando não explorados diretamente pelo autor ou criador do bem ou da obra.

uma relação direta e pessoal com a hipótese que concretiza o fato gerador do IR e, por esse motivo, o legislador pode escolhê-lo como sujeito passivo da relação tributária.

Ricardo Mariz de Oliveira lembra que a razão de o CTN admitir o possuidor como sujeito passivo da relação tributária é devido ao fato que, de acordo com o artigo 1.214 do Código Civil, os rendimentos produzidos pelo bem possuído pertencem à pessoa que o possui, desde que possuidora de boa-fé, não havendo que se cogitar de violação ao ordenamento jurídico de maneira geral.[199]

O parágrafo único do artigo 45 do CTN ainda possibilita que a lei atribua "à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam". É o que usualmente se conhece por imposto devido na fonte.

Nesse caso, apesar de ser o contribuinte aquele que efetivamente aufere a renda ou proventos, devido à conveniência administrativa, a lei determina que a fonte pagadora (a qual obviamente tem um vínculo com o fato gerador) figure no pólo passivo da relação tributária como responsável pelo recolhimento do tributo (artigo 121, parágrafo único, inciso II, do CTN)[200].

5.3 Fato gerador

Dispõe o artigo 43 do Código Tributário Nacional que o imposto de renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica, atribuindo ao conceito de renda o "produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos" e de proventos de qualquer natureza os demais acréscimos patrimoniais.

É importante frisar que a interpretação desse dispositivo deve ser feita com restrições, uma vez que o legislador ordinário, também no caso do fato gerador, não pode ultrapassar os limites conceituais da norma para albergar em seu teor hipóteses em que não se constate a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica.[201]

---

[199] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 451.

[200] **Art. 121, parágrafo único.** O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

[201] CANTO, Gilberto de Ulhoa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; DE SOUZA, Antonio Carlos Garcia. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.** São Paulo: Resenha Tributaria e Centro de estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 02.

Outro aspecto relevante no tocante ao fato gerador do imposto de renda é que sua incidência "independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção", conforme o previsto no § 1º do artigo 43 do CTN[202]. Em outras palavras, não importa a denominação dada ao rendimento auferido, nem mesmo se sua obtenção se deu de forma lícita ou não. O mero fato de o contribuinte auferir renda ou proventos enseja inevitável tributação.

5.3.1 A disponibilidade jurídica ou econômica

A definição dos conceitos de disponibilidade jurídica e econômica perpassa necessariamente a noção construída nos incisos I e II do artigo 116 do Código Tributário Nacional, em que se lê:

> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

A disponibilidade econômica "concerne a uma situação de fato irrelevante ao direito (ganhos de jogos), ou até mesmo de atividade ilícita (contrabando, juros usurários)"[203]. Por sua vez, a disponibilidade jurídica é nada mais que o direito de dispor da renda ou dos proventos, desde que definitivamente constituídos na forma da lei, como salários, vencimentos, juros, alugueres, entre outros.[204]

Pode ser equiparada à situação de disponibilidade jurídica aquela em que ao detentor da renda ou proventos é permitido, ainda que não tenha recebido fisicamente a coisa ou o montante, tirar proveito do seu domínio, sendo mesmo desnecessária para tanto a sua detenção material.[205]

---

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

[203] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 464.

[204] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 464.

[205] CANTO, Gilberto de Ulhoa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; DE SOUZA, Antonio Carlos Garcia. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.** São Paulo: Resenha Tributaria e Centro de estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 02.

Em outras palavras, basta que o indivíduo detenha direito de crédito não sujeito a condição suspensiva para que haja disponibilidade jurídica, caracterizada, desse modo, como o "ter" abstratamente. Por sua vez, é econômica a disponibilidade quando esse mesmo proprietário pode efetivamente usar, gozar e dispor desses bens ou direitos, a deflagrar o "ter" concretamente.[206]

Por fim, na linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, não se pode confundir a disponibilidade econômica com a financeira, já que esta última, que nem sempre concretiza o fato gerador do imposto de renda, corresponde a todo ingresso de dinheiro no patrimônio do particular, enquanto aquela representa a efetiva incorporação ao patrimônio.[207]

5.3.2 O conceito de renda e proventos de qualquer natureza

O conceito de renda e proventos de qualquer natureza não é pacífico na doutrina. Poucos juristas analisam de forma profunda esses conceitos, deixando para os economistas e financistas seu desenvolvimento.

Muitos tratam renda e proventos de qualquer natureza como conceitos sinônimos, sem mencionar qualquer diferença. É o caso de Roberto Quiroga ao delinear o significado de renda e proventos de qualquer natureza como o acréscimo patrimonial decorrente de fonte geradora de riqueza nova.[208]

---

[206] CANTO, Gilberto de Ulhoa; MUNIZ, Ian de Porto Alegre; DE SOUZA, Antonio Carlos Garcia. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.** In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.** São Paulo: Resenha Tributaria e Centro de estudos de Extensão Universitária, 1986, p. 02.

[207] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. EMPRESAS CONTROLADAS SITUADAS NO EXTERIOR. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E JURÍDICA DA RENDA. ARTS. 43, § 2º, DO CTN E 74 DA MP 2.158-35/2001. (...) 4. **Não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Enquanto esta última se refere à imediata "utilidade" da renda, a segunda está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros** (grifos não originais). 5. Não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (disponibilidade financeira) para que se considere ocorrido o fato gerador do imposto de renda, limitando-se a lei a exigir a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica). No caso, o incremento patrimonial verificado no balanço de uma empresa coligada ou controlada no exterior representa a majoração, proporcionalmente à participação acionária, do patrimônio da empresa coligada ou controladora no Brasil. (...). REsp 983134/RS, Rel. MIN. CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, DJe 17/04/2008.

[208] MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza**: O imposto e conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996, p. 110.

Já para outros juristas, os proventos devem ser entendidos como espécie de renda[209], sendo o gênero conceituado como:

> O acréscimo patrimonial (saldo positivo resultante do confronto entre certas entradas e saídas), representado por qualquer espécie de direitos ou bens, de qualquer natureza, ao longo de um período de tempo, distinguindo-se de conceitos tangenciais como faturamento, capital, lucro, ganho, resultado e patrimônio.[210]

Ainda há aqueles que conceituam esse dois institutos seguindo literalmente os incisos I e II do artigo 43 do CTN, conferindo aos proventos de qualquer natureza um cunho residual, eis que descritos como os demais acréscimos patrimoniais que não podem ser encaixados no conceito de renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos).[211]

Entretanto, apesar das nuances entre as delimitações dos conceitos de renda e proventos de qualquer natureza, em todas as linhas de pensamento há consenso em torno de um ponto comum e determinante: a ideia indispensável do acréscimo patrimonial como pressuposto do conceito de renda e proventos de qualquer natureza e, logo, para a caracterização do fato gerador.[212]

Deveras, não basta que haja disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou dos proventos. É crucial o acréscimo, isto é, o ganho patrimonial por parte do potencial contribuinte. Nesse sentido, já se manifestou o Supremo Tribunal Federal, no proveitoso voto do ministro relator Carlos Velloso, proferido no Recurso Extraordinário nº 117.887-6/SP:

> Quando a Constituição Federal (no caso, a de 1946, art. 15, IV) autoriza o legislador a tributar a renda e os proventos de qualquer natureza, não lhe confere um cheque em branco que ele pode preencher a seu talante. Por maiores que sejam as divergências doutrinárias sobre o conceito de renda, há

---

[209] GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda**: Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 174.

[210] MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010, p. 464.

[211] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 318-322.

[212] Nesse sentido, esclarece Ricardo Mariz de Oliveira: "Realmente, os proventos de qualquer natureza são entendidos como "os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior" isto significa que tanto a renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por esta sua própria definição contida no inciso II do artigo 43, que lhes dá a característica (efeito produtor) de serem "acréscimos patrimoniais", ao passo que as rendas também têm a mesma característica (o mesmo efeito produtor) porque o inciso II alude aos proventos como sendo os "demais acréscimos" não provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I), o que significa (em virtude da palavra 'demais') que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto, a renda), são fatores de acréscimo patrimonial (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41).

> um elemento de sua composição sobre o qual não pairam dúvidas: o de que ela envolve necessariamente a idéia de GANHO, DE ACRÉSCIMO.[213]

Outrossim, o STJ já teve a oportunidade de registrar que não há fato gerador do IR sem que haja acréscimo patrimonial.[214]

5.3.3 O acréscimo patrimonial como pressuposto do conceito de renda e proventos de qualquer natureza

É indispensável aprofundar a noção de patrimônio e de acréscimo patrimonial, tendo em vista sua estreita ligação com o fato gerador.

O conceito leigo de patrimônio normalmente envolve apenas um de seus aspectos: o positivo, que representa o ganho material, consequentemente ligado ao acúmulo de bens e direitos com expressão econômica. Contudo, fica fora dessa percepção popular o aspecto negativo do patrimônio, o qual se refere às obrigações assumidas pelo indivíduo, às dívidas.

Por outro lado, o patrimônio também pode ser definido do ponto de vista contábil, que está cientificamente relacionado a perspectivas econômicas e empresariais, as quais invocam ajustes conceituais que ultrapassam a noção popular e até mesmo legal da expressão.

Nessa medida, o patrimônio envolve "situações ou considerações econômicas que devem entrar na demonstração patrimonial por razões gerenciais, de informação ao público, ou para atender exigências do mercado de capitais (...)"[215].

---

[213] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuidos. III. - R.E. conhecido e provido. RE 117.887, Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, DJ 23/04/1993.

[214] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO A EMPREGADO, POR OCASIÃO DA RESCISÃO DO CONTRATO. GRATIFICAÇÃO POR LIBERALIDADE. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES (RESP 674.392-SC E RESP 637.623-PR). EXISTÊNCIA DE NORMA DE ISENÇÃO (ART. 6º, V, DA LEI 7.713/88). 1. **O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte** (grifos não originais). (...). EREsp 770078/SP, Rel. MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 11/09/2006.

[215] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 47.

A Contabilidade estuda o patrimônio nos seus aspectos qualitativos (natureza dos elementos que o integram) e quantitativos (expressão econômica dos componentes patrimoniais), estando metodologicamente direcionada para uma compreensão bem mais ampla do termo, a abranger, desse modo, até mesmo direitos e bens que sequer foram adquiridos por determinada pessoa[216]. Nesse sentido:

> O patrimônio também é objeto de outras ciências sociais - por exemplo, da Economia, da Administração e do Direito - que, entretanto, o estudam sob ângulos diversos daquele da Contabilidade, que o estuda nos seus aspectos quantitativos e qualitativos. A Contabilidade busca, primordialmente, apreender, no sentido mais amplo possível, e entender as mutações sofridas pelo Patrimônio, tendo em mira, muitas vezes, uma visão prospectiva de possíveis variações. As mutações tanto podem decorrer da ação do homem, quanto, embora quase sempre secundariamente, dos efeitos da natureza sobre o patrimônio.[217]

Não obstante, para fins tributários, os conceitos popular e contábil de patrimônio não são suficientes. Isso tendo em vista que, em se tratando de imposto de renda, o patrimônio é parte integrante do objeto sobre o qual incide a obrigação tributária, participando efetivamente do fato gerador e da base de cálculo do aludido imposto.[218]

Desse modo, o conceito de patrimônio, como decorrência de sua invocação nas hipóteses de incidência do IR, também está atrelado ao princípio que se funde necessariamente a toda e qualquer leitura dos elementos do Direito Tributário, qual seja, o princípio da legalidade, previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição da República.

Seguindo essa linha de raciocínio, é preciso, como próximo passo, estabelecer onde se deve procurar o conceito jurídico de patrimônio. Para tanto, dispõe o artigo 109 do Código Tributário Nacional que "os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance dos seus institutos, conceitos e formas (...)".

Igualmente relevante é citar o artigo 110 do CTN, assim redigido:

> Art. 110. 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 Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

---

[216] IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas**,** 2009, p. 54.

[217] IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações**: aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas**,** 2009, p. 54.

[218] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 48-50.

Ora, a partir da comunhão desses dois dispositivos, infere-se que o conceito jurídico de patrimônio deve ser buscado na legislação privada, isto é, na parametrização que o Direito Civil ou, mais especificamente, o Código Civil Brasileiro, lhe confere.

Pois bem, tendo em vista que o imposto de renda incide, como regra, sobre o patrimônio particular, é relevante notar que o CC/02, *a contrario sensu*, considera particulares todos os bens, à exceção daqueles relativos ao "domínio nacional pertencentes às pessoas jurídicas de direito público interno (...)", segundo o disposto no artigo 98.

Ademais, é de grande serventia a noção que o Código Civil traz de universalidades de direito, em seu artigo 91, assim expresso: "constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico".

Destarte, o patrimônio, nos termos da lei, é exatamente essa universalidade de direito, um verdadeiro plexo de relações jurídicas dotadas de expressão econômica. De fato, a confirmar tal entendimento, Cristiano C. de Farias e Nelson Rosenvald salientam o que segue:

> Efetivamente, patrimônio pode ser compreendido, amplamente, como o complexo de relações jurídicas apreciáveis economicamente (ativas e passivas) de uma determinada pessoa. Ou seja, é a totalidade dos bens dotados de economicidade pertencentes a um titular, sejam corpóreos (casa, automóvel etc.) ou incorpóreos (direitos autorais). Patrimônio, pois, é expressão de largo espectro, englobando tanto os direitos reais, quanto os direitos pessoais (obrigacionais). Refere-se sempre aos bens apreciáveis economicamente, motivo pelo qual não estão compreendidos no patrimônio os direitos de família puros e os direitos da personalidade, ditos extrapatrimoniais.[219]

Tal concepção vem a corroborar com o que já dizia o grande mestre Pontes de Miranda a respeito do conceito de patrimônio, cujas notáveis lições não podem aqui senão serem também reproduzidas:

> No patrimônio apenas entram os direitos patrimoniais, embora não só os direito patrimoniais apreciáveis em dinheiro. Nele, só há direitos. Não se pode dizer, em terminologia e sistemática jurídica escorreitas, que a casa A é elemento do patrimônio de alguém; o que é elemento do patrimônio é o direito de propriedade sobre a casa A.
> .....
> A noção de patrimônio é interior ao mundo jurídico, já o no plano da eficácia dos fatos jurídicos. Por isso mesmo, a) o que, nas relações inter-humanas, é bem da vida, talvez de grande valor, porém não está colorido pela eficácia jurídica (o ser filho de grande homem do país, o ser gentil-homem, o ter boas amizades, o conhecer pedras preciosas, o ter profundo conhecimento de alguma ciência, o passado político, a fama de honrado), não entra no

---

[219] FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral.** 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 481.

> patrimônio; nem nele entra b) o que, embora colorido pela eficácia jurídica e, pois, direito, pretensão, ação, ou exceção, é pessoal, e não patrimonial.[220]

Em suma, o patrimônio particular, aquele que como regra interessa para o campo de incidência do imposto sobre a renda e os proventos de qualquer natureza, é o conjunto de relações jurídicas que podem ser apreciadas economicamente, ou seja, direitos e deveres a que a lei atribui valor, formados por direitos reais, pessoais e intelectuais.

Ao fim, vale destacar que, para se falar em acréscimo, é preciso considerar o patrimônio em dois momentos distintos, já que a simples noção matemática do termo implica a comparação entre um valor inicial e um final, parâmetros esses que estão legalmente estipulados.

No caso do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o período de comparação é anual, coincidindo com o ano civil, podendo ser trimestral em alguns casos.

5.3.4 A incidência do imposto de renda na jurisprudência do STJ

Tendo em vista que o intuito do presente ensaio é, em última instância, a análise de precedentes do Superior Tribunal de Justiça, é interessante, a partir deste momento, apresentar, ainda que de forma superficial e resumida, algumas das principais teses e decisões do Tribunal no que concerne às hipóteses de incidência ou não do imposto de renda.

A título de exemplo, portanto, cabe ressaltar que o STJ entende que o pagamento de férias não gozadas por necessidade de serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda, assim como o pagamento de licença prêmio não gozada por necessidade do serviço e a indenização decorrente de adesão a programa de incentivo à demissão voluntária, desde que exista quebra de vínculo empregatício, uma vez que, nesses casos, para a referida Corte, não há que se falar em acréscimo.[221]

O STJ também possui precedente no sentido de que o lucro inflacionário, representado pela correção monetária, não acarreta acréscimo patrimonial, sob o argumento

---

[220] MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado**: Parte Geral. São Paulo: Bookseller, 2000, Tomo V, p. 417 e 420.

[221] **Súmula 125 do STJ:** o pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não esta sujeito a incidência do imposto de renda; **Súmula 136 do STJ:** o pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade do serviço não esta sujeito ao imposto de renda; S**úmula 215 do STJ:** a indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda (cf. REsp 1089952/RJ, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 08/04/2011).

de que sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão somente o restaura dos efeitos corrosivos da inflação.[222]

No caso da verba recebida a título de auxílio condução, também posiciona-se a Corte Superior de Justiça pela não incidência do IR, sob o fundamento de ser a referida verba uma compensação pelo desgaste do patrimônio do servidor, que utiliza seu próprio veículo para o exercício de sua atividade profissional, não havendo que se cogitar, portanto, de acréscimo patrimonial.[223]

Ainda segundo o STJ, não incide imposto de renda sobre o montante da indenização decorrente de desapropriação. Nesse ponto, entende o Tribunal que tal indenização é verdadeira recomposição do patrimônio desapropriado, o que impede a caracterização do fato gerador.[224]

---

[222] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CORREÇÃO MONETÁRIA. BASE DE CÁLCULO. LEI 7.689/88. 1. É pacífico o entendimento de que a base de cálculo do IR e da CSL é o lucro real, excluído o lucro inflacionário. 2. **A correção monetária posto não ser um plus que se acrescenta, mas um minus que se evita, não traduz acréscimo patrimonial, por isso que sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão somente restaura dos efeitos corrosivos da inflação** (grifos não originais). 3. Os precedentes assentam que: (...) - O artigo 43 do CTN estabelece que o imposto de competência da União, sobre a renda e provimentos de qualquer natureza, tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda e de proventos de qualquer natureza, sendo certo que lucro inflacionário não é renda, não é aumento de capital. - A correção monetária não traduz acréscimo patrimonial. Sua aplicação não gera qualquer incremento no capital, mas tão somente o restaura dos efeitos corrosivos da inflação. Por este prisma, não há como fazer incidir, sobre a mera atualização monetária, Imposto de Renda, sob pena de tributar-se o próprio capital. 4. Recurso Especial provido. REsp 544.009/RJ, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJ 16/02/2004.

[223] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. "AUXÍLIO-CONDUÇÃO". OFICIAL DE JUSTIÇA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. **O auxílio condução consubstancia compensação pelo desgaste do patrimônio dos servidores, que se utilizam de veículos próprios para o exercício da sua atividade profissional, inexistindo acréscimo patrimonial** (grifos não originais), mas uma mera recomposição ao estado anterior sem o incremento líquido necessário à qualificação de renda (...). REsp 825907/RS, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 12/05/2008.

[224] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. **A incidência do imposto de renda tem como fato gerador o acréscimo patrimonial (art. 43, do CTN), sendo, por isso, imperioso perscrutar a natureza jurídica da verba percebida, a fim de verificar se há efetivamente a criação de riqueza nova: a) se indenizatória, que, via de regra, não retrata hipótese de incidência da exação; ou b) se remuneratória, ensejando a tributação. Isto porque a tributação ocorre sobre signos presuntivos de capacidade econômica, sendo a obtenção de renda e proventos de qualquer natureza um deles**. 2. Com efeito, a Constituição Federal, em seu art. 5º, assim disciplina o instituto da desapropriação: "XXIV - a lei estabelecerá o procedimento para desapropriação por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição;" 3. **Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado.** 4. "Representação. Argüição de Inconstitucionalidade parcial do inciso ii, do parágrafo 2., do art. 1., do Decreto-lei Federal n. 1641, de 7.12.1978, que inclui a

Por fim, vale lembrar que, em sentido contrário ao sustentado no presente trabalho, o STJ tem hoje o entendimento de que sobre as verbas recebidas a título de danos morais não incide o imposto de renda.[225]

Quanto ao tema, é certo que a referida Corte passou por um momento de decisões divergentes, no qual algumas delas apontavam para o entendimento que ora se defende, tendo, no entanto, recentemente, firmado sua posição pela não incidência da exação, ponto esse que será exaustivamente debatido no próximo capítulo.

Por outro lado, é também interessante notar que a Corte Superior de Justiça firmou posição quanto à incidência do imposto de renda em diversos outros casos, reconhecendo a perfeita subsunção do fato à norma, decorrente do acréscimo patrimonial.

A propósito, anuiu à incidência do IR sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas, sob o argumento de não serem tais aplicações consideradas atos cooperativos.[226]

Também incide o imposto de renda sobre os valores recebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, mesmo se concebidas em acordo coletivo, segundo prevê o recente Enunciado nº 463 da Súmula do STJ[227].

---

desapropriação entre as modalidades de alienação de imóveis, suscetíveis de gerar lucro a pessoa física e, assim, rendimento tributável pelo imposto de renda. Não há, na desapropriação, transferência da propriedade, por qualquer negócio jurídico de direito privado. Não sucede, aí, venda do bem ao poder expropriante. Não se configura, outrossim, a noção de preço, como contraprestação pretendida pelo proprietário, 'modo privato'. O 'quantum' auferido pelo titular da propriedade expropriada é, tão-só, forma de reposição, em seu patrimônio, do justo valor do bem, que perdeu, por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social. Tal o sentido da 'justa indenização' prevista na Constituição (art. 153, paragrafo 22). Não pode, assim, ser reduzida a justa indenização pela incidência do imposto de renda. Representação procedente, para declarar a inconstitucionalidade da expressão 'desapropriação', contida no art. 1., paragrafo 2., inciso ii, do decreto-lei n. 1641/78. (Rp 1260, Relator(a): Min. NÉRI DA SILVEIRA, TRIBUNAL PLENO, julgado em 13/08/1987, DJ 18-11-1988) 4. In casu, a ora recorrida percebeu verba decorrente de indenização oriunda de ato expropriatório, o que, manifestamente, consubstancia verba indenizatória, razão pela qual é infensa à incidência do imposto sobre a renda. 5. **Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial.** (grifos não originais) (...). 7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. REsp 1116460/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 01/02/2010.

[225] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL - ART. 43 DO CTN – VERBAS INDENIZATÓRIAS – DANOS MORAIS E MATERIAIS – AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - IMPOSTO DE RENDA - NÃO INCIDÊNCIA. 1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). 2. **Não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de indenização quando inexistente acréscimo patrimonial** (grifos não originais). 3. Recurso especial não provido. REsp 1150020/RS, Rel. MIN. ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 17/08/2010.

[226] **Súmula 262 do STJ:** Incide o imposto de renda sobre o resultado das aplicações financeiras realizadas pelas cooperativas.

[227] **Súmula 463 do STJ:** Incide imposto de renda sobre os valores percebidos a título de indenização por horas extraordinárias trabalhadas, ainda que decorrentes de acordo coletivo.

O pagamento de horas extraordinárias, portanto, possui natureza remuneratória e tem características de acréscimo patrimonial. Assim, por exemplo, a verba intitulada indenização por horas trabalhadas (IHT) paga aos funcionários da Petrobrás deve ser tributada.[228]

Incide também o imposto de renda sobre gratificação de produtividade, décimo terceiro salário, adicional noturno, férias normais gozadas e respectivos adicionais, complementação temporária de proventos, verbas recebidas a título de renúncia a estabilidade provisória decorrentes, por exemplo, de gravidez ou estabilidade sindical, indenização especial, em reconhecimento por relevantes serviços prestados a empresa.[229]

Ademais, valores decorrentes de decisão judicial que determina a reintegração de trabalhador despedido injustamente devem também ser tributados, uma vez que, na concepção do Superior Tribunal de Justiça, tais verbas são percebidas a título de salários vencidos, como se o empregado estivesse no pleno exercício de seu vínculo

---

[228] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. IHT. PETROBRÁS. CARÁTER REMUNERATÓRIO. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. I - Está pacificado no âmbito da Primeira Seção do STJ, desde o julgamento do EREsp 695.499/RJ, da relatoria do Min. HERMAN BENJAMIN, publicado no DJU de 24.09.2007, o entendimento de que o pagamento de horas extraordinárias, ainda que em virtude de acordo coletivo, tem natureza remuneratória a caracterizar acréscimo patrimonial sujeito à incidência de imposto de renda, nos termos do art. 43 do CTN. (...). EREsp 939974/RN, Rel. MIN. FRANCISCO FALCÃO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 10/11/2008.

[229] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. VERBAS REMUNERATÓRIAS. IMPOSTO DE RENDA. "INDENIZAÇÃO ESPECIAL". NATUREZA SALARIAL. INCIDÊNCIA. 1. É cediço na Corte que têm natureza indenizatória, a fortiori afastando a incidência do Imposto de Renda: a) o abono de parcela de férias não-gozadas (art. 143 da CLT), mercê da inexistência de previsão legal, na forma da aplicação analógica da Súmulas 125/STJ, verbis: "O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do Imposto de Renda.", e da Súmula 136/STJ, verbis: "O pagamento de licença-prêmio não gozada, por necessidade do serviço, não está sujeito ao Imposto de Renda." (...); b) as férias não-gozadas, indenizadas na vigência do contrato de trabalho, bem como as licenças-prêmio convertidas em pecúnia, sendo prescindível se ocorreram ou não por necessidade do serviço, nos termos da Súmula 125/STJ (...); c) as férias não-gozadas, licenças-prêmio convertidas em pecúnia, irrelevante se decorreram ou não por necessidade do serviço, férias proporcionais, respectivos adicionais de 1/3 sobre as férias, gratificação de Plano de Demissão Voluntária (PDV), todos percebidos por ocasião da extinção do contrato de trabalho, por força da previsão isencional encartada no art. 6º, V, da Lei 7.713/88 e no art. 39, XX, do RIR (aprovado pelo Decreto 3.000/99) c/c art. 146, caput, da CLT (...). 2. **Deveras, em face de sua natureza salarial, incide a referida exação: a) sobre o adicional de 1/3 sobre férias gozadas (...); d) sobre o décimo-terceiro salário (...); sobre a gratificação de produtividade (...); e) sobre a gratificação por liberalidade da empresa, paga por ocasião da extinção do contrato de trabalho (...)** 3. **In casu, o pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de "indenização especial", em reconhecimento por relevantes serviços prestados à empresa, não tem natureza indenizatória, sujeitando-se, assim, a incidência do Imposto de Renda.** (grifos não originais) (...). AgRg nos EREsp 916304/SP, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 08/10/2007.

empregatício. Não obstante, caso a Justiça entenda que a reintegração do empregado não é possível, os valores recebidos passam a ter natureza indenizatória, não incidindo o IR.[230]

5.4 Base de cálculo

A base de cálculo do imposto de renda é exatamente o acréscimo patrimonial, estando regida pelo princípio da universalidade (artigo 153, § 2º, inciso I, da CRFB/88), segundo o qual o IR incide sobre qualquer acréscimo havido no patrimônio do contribuinte. Nesse sentido, explica Carrazza:

> Já por universalidade temos que o IR deve alcançar *todos* os ganhos ou lucros, de quaisquer espécies ou gêneros, obtidos pelo contribuinte no território brasileiro e – desde que respeitados os acordos que visam a evitar a bitributação internacional – também no exterior. Em linha de princípio, nada deve escapar à sua incidência, pouco importando a denominação dos rendimentos, sua origem, a condição jurídica de quem os aufere ou a nacionalidade da fonte.[231]

O princípio da universalidade (artigo 153, § 2º, inciso I, da CRFB/88) é, como já dito anteriormente, uma decorrência direta da aplicação do princípio da isonomia ao imposto de renda.

Assim, no caso das pessoas físicas, devem ser considerados todos os rendimentos auferidos durante o ano base com as deduções e abatimentos, tais como despesas com dependentes, pensão alimentícia, previdência. Para as pessoas jurídicas, a base de cálculo "é o montante real, arbitrado ou presumido, de renda ou dos proventos tributáveis", conforme se lê no artigo 44 do Código Tributário Nacional.

---

[230] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA RETIDO NA FONTE. DISPENSA SEM JUSTA CAUSA. VERBAS SALARIAIS PAGAS EM DECORRÊNCIA DA PROCEDÊNCIA DE RECLAMAÇÃO TRABALHISTA. REINTEGRAÇÃO DE EMPREGADO AFASTADO INJUSTAMENTE COM PAGAMENTO DOS DIREITOS E VANTAGENS DECORRENTES. AUSÊNCIA DE JUNTADA DA DECISÃO PROLATADA PELA JUSTIÇA DO TRABALHO A COMPROVAR O ENTENDIMENTO DO TRIBUNAL ACERCA DA INVIABILIDADE DA REINTEGRAÇÃO. 1. Os valores a serem pagos em razão de decisão judicial trabalhista, que determina a reintegração do ex-empregado, assumem a natureza de verba remuneratória, atraindo a incidência do imposto sobre a renda. Isso porque são percebidos a título de salários vencidos, como se o empregado estivesse no pleno exercício de seu vínculo empregatício. (...) 3. A ratio legis emanada dos dispositivos legais supratranscritos indica que, entendendo o tribunal ser a reintegração inviável, os valores a serem percebidos pelo empregado amoldam-se à indenização prevista no artigo 7°, I, da Carta Maior, em face da natureza eminentemente indenizatória, não dando azo a qualquer acréscimo patrimonial ou geração de renda, posto não ensejar riqueza nova disponível, mas reparações, em pecúnia, por perdas de direitos, afastando a incidência do imposto sobre a renda. (...). REsp 1142177/RS, Rel. MIN. LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 25/08/2010.

[231] CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a renda**: Perfil Constitucional e Temas Específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 66.

A base de cálculo, em suma, "não passa da grandeza dimensível do fato gerador, além de ser necessariamente compatível com ele"[232].

5.5 O impacto da arrecadação do imposto de renda no orçamento da União

Em estudo realizado pela Receita Federal do Brasil, apurou-se que no ano de 2010 a Carga Tributária Bruta (CTB) brasileira, que é definida como a razão entre a arrecadação de tributos e o Produto Interno Bruto (PIB), sofreu uma variação positiva de 0,42% (passando a 33,56%). Essa variação se deve ao crescimento de 7,5% do Produto Interno Bruto (PIB) e de 8,9% da arrecadação tributária nos três níveis de governo.[233]

Esse aumento da carga tributária é atribuído ao crescimento da atividade econômica em 2010. Um fator que evidencia essa resposta da carga tributária ao incremento da atividade econômica consiste no fato de a expansão da receita tributária ocorrer especialmente no âmbito dos tributos vinculados ao faturamento ou ao valor agregado e à massa salarial.[234]

No mesmo período, também houve expansão do rendimento médio real habitual das regiões metropolitanas que foram objeto do estudo e, embora em menor escala, também foi observado aumento do rendimento médio real habitual das pessoas com carteira de trabalho assinada no setor privado.[235]

A relevância dessas variações está no impacto que elas geram na carga tributária, uma vez que a expansão da massa salarial é base de cálculo das contribuições previdenciárias, e a renda tributável das famílias é base do imposto de renda das pessoas físicas (IRPF).

Também no ano de 2010, o Governo Federal arrecadou R$ 862.275,64 bilhões em tributos federais, o que corresponde a 69,91% da arrecadação total e 23,46% do PIB. Desse valor, R$ 213.416,71 bilhões representam a arrecadação obtida a título de Imposto

---

[232] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41.

[233] SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010**: Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

[234] SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

[235] SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

de Renda, o que corresponde a 17,30% da arrecadação total e 5,81% do PIB. Em valores percentuais e, considerando o valor total das arrecadações obtidas, a arrecadação do IRPF corresponde a 1,34%, do IRPJ corresponde a 6,76% e do IRRF, 9,20%.[236]

Em termos de relevância do tributo, o IR se situa em segundo lugar, ficando atrás apenas no ICMS no que concerne à receita tributária arrecadada. O imposto de renda, como já dito, corresponde a 17,53% (R$ 213.416,71 bilhões) do total da receita tributária, enquanto o ICMS corresponde a 21,09% (R$ 256.837,91 bilhões).[237]

---

[236] SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

[237] SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010: Análise por Tributos e Bases de Incidência.** Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

6 A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS VALORES DECORRENTES DE INDENIZAÇÃO POR RESPONSABILIDADE CIVIL

A partir deste ponto, o intuito é tratar da possibilidade ou não da incidência do imposto de renda sobre as parcelas indenizatórias.

Para tanto, é preciso, num primeiro momento, começar pela exposição da tese já pacificada no âmbito da jurisprudência e da doutrina acerca da não incidência do imposto de renda sobre valores percebidos a título de danos materiais, mais especificamente, sobre os danos emergentes.

6.1 O imposto de renda e sua relação com danos emergentes e lucros cessantes

Conforme anteriormente visto, o dano patrimonial pode ser entendido sob duas formas: os danos emergentes, que afetam direta e imediatamente o patrimônio da vítima, e os lucros cessantes, que remetem à perda de uma chance real de ganho material, como decorrência do dano.

Ainda no que tange à indenização, já foi dito que uma das funções do instituto da responsabilidade civil é a indenizatória, que em sua faceta ressarcitória por característica a remoção do dano a partir da restituição da vítima ao *status quo ante*. Nesse passo, qualquer indenização que vise à reparação de danos emergentes se dará pela recomposição do bem perdido ou depreciado ou, ainda, se isso não for possível, pela indenização em pecúnia em valor compatível com o montante perdido.

Em ambas as hipóteses (recomposição do bem perdido ou indenização), o que há é claramente uma reposição do patrimônio que a vítima efetivamente perdeu, não havendo que se cogitar, portanto, de acréscimo patrimonial, a ensejar a incidência do imposto de renda.

A propósito, o Regulamento do Imposto de Renda relaciona em seu artigo 39 algumas verbas que não estão sujeitas ao tributo exatamente porque não deflagram o necessário acréscimo patrimonial, *in verbis*:

> XVI - a indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente, até o limite fixado em condenação judicial, exceto no caso de pagamento de prestações continuadas;
> XVII - a indenização por acidente de trabalho (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso IV);

> XVIII - a indenização destinada a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 70, § 5º);
> .....
> XXI - a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único);
> XXII - a indenização recebida por liquidação de sinistro, furto ou roubo, relativo ao objeto segurado (Lei nº 7.713, de 1988, art. 22, parágrafo único).

Com efeito, tirante o debate em torno dos danos morais, que será posteriormente desenvolvido, não é outro o entendimento da jurisprudência Pátria no que tange à não incidência do IR sobre parcelas indenizatórias decorrentes de danos emergentes, devidamente representada na ementa a seguir, retirada do repositório do Superior Tribunal de Justiça:

> TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL - ART. 43 DO CTN – VERBAS INDENIZATÓRIAS – DANOS MORAIS E **MATERIAIS** – **AUSÊNCIA DE ACRÉSCIMO PATRIMONIAL** - IMPOSTO DE RENDA - NÃO INCIDÊNCIA.
> 1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN).
> 2. **Não incide imposto de renda sobre as verbas recebidas a título de indenização quando inexistente acréscimo patrimonial.**
> 3. Recurso especial não provido (grifos não originais).[238]

Nesse diapasão, explica Paulsen:

> Está bastante sedimentada a jurisprudência no sentido de que as indenizações não ensejam a incidência de imposto de renda, pois não implicam acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio. A análise da natureza de cada verba, contudo, é que apresenta maior complexidade, implicando divergências. Isso porque nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Conforme Eduardo Gomes Philipsen (...), apenas a "indenização-reposição do patrimônio" é que ficaria ao largo da incidência do IR, o mesmo não ocorrendo com a "indenização-reposição dos lucros" (lucros cessantes) e com a "indenização-compensação (dano moral ou extrapatrimonial).[239]

---

[238] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1150020/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 17/08/2010. Nesse sentido: **STJ, REsp 1068456/PE**, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, DJe 01/07/2009; **TRF1, AMS 2005.34.00.018637-7/DF**, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Conv. Juiz Federal Rafael Paulo Soares Pinto (conv.), Sétima Turma, DJ 11/10/2007; **TRF1, AC 2004.34.00.004698-0/DF**, Rel. Desembargadora Federal Maria Do Carmo Cardoso, Oitava Turma, e-DJF1 25/07/2011.

[239] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 734.

Com razão Eduardo Gomes Philipsen. Os lucros cessantes se referem a um valor cuja possibilidade de ganho futuro era razoavelmente certa e que só não ocorreu em razão da quebra do dever, que resultou no dano patrimonial.

Em outras palavras, os lucros cessantes, ao contrário dos danos emergentes, não repõem uma perda direta e imediata, mas, a partir de uma ponderação que considera o prolongamento do dano no tempo, refletem um ganho econômico provável, estando, portanto, ligados a um dano patrimonial vindouro. O Código Civil, em seu artigo 402, os define como aquilo que razoavelmente se deixou de lucrar.

A partir dessas considerações, fica fácil perceber que os lucros cessantes importam evidente acréscimo patrimonial e, dessa forma, estão sujeitos à incidência do imposto de renda, conforme entendimento já assentado no STJ [240].

A corroborar com essa concepção, explicitam os artigos 55, inciso VI, e 680 do RIR/99:

> Art. 55. São também tributáveis (Lei nº 4.506, de 1964, art. 26, Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º, e Lei nº 9.430, de 1996, arts. 24, § 2º, inciso IV, e 70, § 3º, inciso I):
> VI - as importâncias recebidas a título de juros e indenizações por lucros cessantes;
>
> Art. 680. Estão sujeitas ao desconto do imposto na fonte, à alíquota de cinco por cento, as importâncias pagas às pessoas jurídicas a título de juros e de indenizações por lucros cessantes, decorrentes de sentença judicial (Lei nº 8.981, de 1995, art. 60, inciso I).

É o que igualmente revela a doutrina:

> Já as indenizações de danos materiais, de perdas e danos em geral e outras que possam ter referencial em alguma posição patrimonial e um bem existente nessa posição, a cuja posição possam vir a ser acrescidas, são rendimentos, portanto, proventos de qualquer natureza sujeitos à tributação.
> Quanto à indenização por lucros cessantes, embora mais tênue a sua referência a uma determinada posição patrimonial e a sua referibilidade a um bem do patrimônio, estas existem no sentido de que a indenização representa um acréscimo à posição e ao bem que, se não houvesse o fato causador da

---

[240] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ADVOGADOS DA CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. ACORDO COLETIVO. "INDENIZAÇÃO" POR HORAS EXTRAORDINÁRIAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. 1. A verba decorrente de horas extraordinárias, inclusive quando viabilizada por acordo coletivo, tem caráter remuneratório e configura acréscimo patrimonial, incidindo, pois, Imposto de Renda. 2. É irrelevante o nomen iuris que empregado e empregador atribuem a pagamento que este faz àquele, importando, isto sim, a real natureza jurídica da verba em questão. 3. O fato de o montante ter sido fruto de transação em nada altera a conotação jurídica dos valores envolvidos. 4. **Ademais, mesmo que caracterizada a natureza indenizatória do quantum recebido, ainda assim incide Imposto de Renda, se der ensejo a acréscimo patrimonial, como ocorre na hipótese de lucros cessantes** (grifos não originais). 5. Embargos de Divergência não providos. EREsp 695499/RJ, Rel. MIN. HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJ 24/09/2007.

> indenização, teriam produzido o lucro e sido os elementos anteriores de comparação.[241]

Em síntese, portanto, havendo o dano patrimonial que abra espaço tanto para os danos emergentes quanto para os lucros cessantes, somente sobre os últimos incidirá o imposto de renda, dado o acréscimo patrimonial daí decorrente.

Cumpre ressaltar, no que tange às pessoas jurídicas, que, a nosso ver, nos casos de danos emergentes, o valor restituído como dano só não constitui fato gerador do imposto de renda se a entidade, ao calcular a base do imposto, não deduzir aquele valor como despesa. Se o fizer, não parece correto excluir essa quantia da renda tributável, já que, nesse caso, estará caracterizado o aumento patrimonial.

Já a respeito dos lucros cessantes, especificamente para pessoas jurídicas, não é demasiado esclarecer que tais valores, ao nosso entender, devem ser apurados em relação àquele que seria recebido como receita sem qualquer desconto, ou seja, não se pode considerar eventual quantia após o chamado LAIR – lucro antes do imposto de renda. Se assim não se entender, estar-se-á, de forma equivocada, tributando o valor indenizado por duas vezes.

Ainda no campo dos lucros cessantes, interessante debate levou os Ministros da 1ª Seção do Tribunal a desprover o Recurso Especial nº 1.227.133/RS, julgado sob o rito do art. 543-C do Código de Processo Civil, interposto pela Fazenda Nacional, no qual se debatia a incidência do imposto de renda sobre juros moratórios legais e cujo acórdão foi publicado recentemente, em 19 de outubro de 2011.

No referido aresto, a tese vencedora foi a de que os juros de mora possuem natureza indenizatória e, portanto, não podem ser tributados. A questão envolve a revisão de um dos posicionamentos consolidados naquela Corte, quanto à natureza jurídica dos juros de mora. De fato, o STJ sempre considerou os juros moratórios meros acessórios do pagamento principal, razão pela qual seu valor seria tributado pelo IR tão somente nos casos em que o principal também o fosse.

No entanto, no julgamento em questão, o STJ alterou a tônica da matéria para passar a considerar que o parágrafo único do artigo 404 do Código Civil criou uma disciplina autônoma dos juros de mora, com natureza indenizatória. Desse modo, ao menos na visão de Sua Excelência, o Ministro Cesar Asfor Rocha, Relator do Acórdão, a incidência dos

---

[241] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 211.

juros de mora teria como objetivo a recomposição de um prejuízo, o que afastaria a possibilidade de incidência do imposto de renda.[242]

Obviamente, o debate em torno desse tema é muito mais profundo do que o que se pode aqui relatar, porém, tirante a questão da acessoriedade ou não dos juros de mora, é certo que as bases do mencionado julgado refletem um equívoco relevante que vem sendo reiteradamente pontuado naquela Corte Superior, qual seja: a ideia de que as verbas indenizatórias, por si só, estão fora da hipótese de incidência do imposto de renda, entendimento esse que será oportunamente analisado no presente trabalho.

Quanto aos juros de mora, estamos com a tese segundo a qual tais valores, embora de reconhecida natureza indenizatória, na qualidade de lucros cessantes, importam verdadeiro acréscimo patrimonial, razão pela qual devem ser tributados.[243]

---

[242] Nesse sentido: "As justificativas adotadas pelos doutrinadores referidos para a percepção de juros moratórios, como se pode verificar, estão vinculadas ao valor que a importância principal objeto da inadimplência poderia render durante o período em que o credor permaneceu privado do que lhe seria devido. Hoje, entretanto, as indenizações por perdas e danos inerentes aos juros de mora devem ser entendidas em sentido mais amplo. A evolução jurisprudencial, legislativa e doutrinária pertinente à proteção dos direitos, sobretudo personalíssimos, impõe que tais indenizações, para serem completas, abarquem os bens materiais e imateriais. Com isso, deve-se considerar que o conteúdo indenizatório dos juros moratórios previstos no Código Civil em vigor abarca não só a reparação do período de tempo em que o credor, com profunda insatisfação, permaneceu privado da posse do bem que lhe seria devido por direito, mas também os possíveis e eventuais danos morais, ainda que remotos, os quais não precisam sequer ser alegados (art. 407 do CC em vigor), tampouco comprovados. (...). Enfim, abrangendo os juros moratórios, em tese, de forma abstrata e heterogênea, eventuais danos materiais, ou apenas imateriais, que não precisam ser discriminados ou provados, não se pode conceber que aqueles representem simples renda ou acréscimo patrimonial, não se enquadrando na norma do art. 43 do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 25/10/1966), com o seguinte teor: (...). **A respeito da indenização por danos morais, a propósito, por representar a recomposição do patrimônio lesado, a jurisprudência da Primeira Seção já está pacificada no sentido de sobre ela não incidir imposto de renda**" (grifos não originais). (cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RECURSO ESPECIAL. REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. JUROS DE MORA LEGAIS. NATUREZA INDENIZATÓRIA. NÃO INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. Não incide imposto de renda sobre os juros moratórios legais em decorrência de sua natureza e função indenizatória ampla. Recurso especial, julgado sob o rito do art. 543-C do CPC, improvido. REsp 1227133/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19/10/2011).

[243] Quanto ao tema, vale a pena conferir o trecho a seguir, retirado do voto do e. Ministro Benedito Gonçalves: "Com efeito, os juros de mora têm a finalidade de reparar prejuízos decorrentes da demora no pagamento da quantia principal, de sorte que é patente sua natureza indenizatória. É o que se extrai do magistério de renomados civilistas já transcritos nos votos que me antecederam, bem assim do artigo 404 do Código Civil. Posto isso, deve-se verificar se o simples fato de os juros de mora possuírem natureza indenizatória é suficiente para, automaticamente, os excluírem da esfera de incidência do Imposto de Renda. **A esse respeito, coaduno com a premissa, muito bem posta pelo Sr. Ministro Relator, de que não é possível subsistir a orientação de que a verificação da incidência do Imposto de Renda pode ter por base unicamente a investigação acerca do caráter remuneratório ou indenizatório da parcela que se quer tributar, já que não são apenas as verbas remuneratórias que podem representar aumento de patrimônio daquele que as recebe. De fato, nos termos já mencionados, as indenizações, grosso modo, são valores destinados à recomposição do patrimônio (material ou imaterial) daquele que foi lesado em seu direito. Contudo, uma análise mais detida do conceito de indenização denota que, a par de sua função de reposição patrimonial (reparação de danos emergentes), o pagamento de indenização pode, por vezes, representar aumento do patrimônio de quem a recebe, na medida em que visem à**

6.2 A controvérsia em torno da incidência do imposto de renda sobre valores recebidos a título de danos morais

Esclarecidos alguns dos aspectos relevantes concernentes à incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, cabe agora discorrer sobre a controversa tributação dos danos morais.

Não se desconhece que o Superior Tribunal de Justiça assentou recentemente, no julgamento do Recurso Especial nº 1.152.764/CE, de relatoria do agora Ministro do Supremo Tribunal Federal, Luiz Fux, seu posicionamento quanto ao tema, tendo proporcionado amplo arcabouço de ideias, que serão pontuadas e oportunamente debatidas, no intuito de bem caracterizar o que se considera um equívoco de ressaltada importância.

No julgamento do citado recurso, formulado pela Fazenda Nacional em face de acórdão prolatado pelo TRF da 5ª Região, que havia declinado a não incidência do IR sobre verbas indenizatórias, a título de danos morais, recebidas em reclamação trabalhista, o STJ chancelou o acórdão recorrido ao entender que os referidos valores não podem ser tributados pelo imposto de renda.

A seguir, são discriminados alguns dos principais argumentos que embasam essa tese, extraídos, em sua maioria, do julgado anteriormente citado e complementados pela doutrina e jurisprudência Pátrias.

---

reparação de ganhos que deixou de obter, ou seja, lucros cessantes (grifos não originais). Como explanado pelo Sr. Ministro Relator, efetivamente, há hipóteses em que a indenização não acarretará ganho patrimonial, como ocorre no caso de reparação de dano "emergente efetivamente suportado". Entretanto, se a indenização tem função compensatória, ou seja, se destina a reparar aquilo que o lesado em seu direito deixou de ganhar (lucro cessante), não há dúvidas de que seu recebimento acarretará aumento patrimonial. Nesse sentido, entendo que o fator determinante para se verificar a incidência ou não do imposto de renda (mesmo sobre os valores classificados como indenização), não é simplesmente o seu caráter remuneratório ou indenizatório, mas sim a ocorrência ou não de acréscimo na esfera patrimonial do beneficiado, nos exatos termos da regra matriz do tributo (artigo 43, incisos I e II, do CTN), já transcritos nos votos que me antecederam. Assim, como já muito bem exposto pelos meus pares, se o recebimento da indenização importa acréscimo patrimonial, certo é que, via de regra, está sujeito à incidência do Imposto de Renda, só havendo dispensa de seu pagamento de houver previsão legal expressa (isenção)". (cf. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1227133/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19/10/2011).

6.2.1 A defesa da não incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes de danos morais: o posicionamento consagrado pelo STJ no Recurso Especial nº 1.152.764/CE

No julgamento do REsp nº 1.152.764/CE, a 1ª Seção do STJ entendeu que o órgão competente para a discriminação do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda não contemplou a indenização como renda tributável, ao que inferiu, em observância ao princípio da legalidade, que não poderia o fisco exigir imposto sobre indenizações sem expressa previsão legal que o permitisse.[244]

Outro ponto de relevo sustentado no acórdão foi o de que "a prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda", também não o sendo a indenização, conclusão essa que seria reforçada pelo disposto nos artigos 4º, 109 e 110 do CTN.[245]

---

[244] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. PROCESSO CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. IMPOSSIBILIDADE. CARÁTER INDENIZATÓRIO DA VERBA RECEBIDA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. 1. A verba percebida a título de dano moral tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípuo é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. (...). 2. In casu, a verba percebida a título de dano moral adveio de indenização em reclamação trabalhista. 3. Deveras, se a reposição patrimonial goza dessa não incidência fiscal, a fortiori, a indenização com o escopo de reparação imaterial deve subsumir-se ao mesmo regime, porquanto ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio. **4. "Não incide imposto de renda sobre o valor da indenização pago a terceiro. Essa ausência de incidência não depende da natureza do dano a ser reparado. Qualquer espécie de dano (material, moral puro ou impuro, por ato legal ou ilegal) indenizado, o valor concretizado como ressarcimento está livre da incidência de imposto de renda. A prática do dano em si não é fato gerador do imposto de renda por não ser renda. O pagamento da indenização também não é renda, não sendo, portanto, fato gerador desse imposto. (...) Configurado esse panorama, tenho que aplicar o princípio de que a base de cálculo do imposto de renda (ou de qualquer outro imposto) só pode ser fixada por via de lei oriunda do poder competente. É o comando do art. 127, IV, do CTN. Se a lei não insere a "indenização", qualquer que seja o seu tipo, como renda tributável, inocorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática. (...) Atente-se para a necessidade de, em homenagem ao princípio da legalidade, afastar-se as pretensões do fisco em alargar o campo da incidência do imposto de renda sobre fatos estranhos à vontade do legislador.**" ("Regime Tributário das Indenizações", Coordenado por Hugo de Brito Machado, Ed. Dialética, pg. 174/176) (grifos não originais) 5. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 6. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. REsp 1152764/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 01/07/2010.

[245] **Art. 4º** A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II - a destinação legal do produto da sua arrecadação. **Art. 109.** Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. **Art. 110.** A lei tributária não pode alterar a definição, o

Com isso, quer-se dizer que o Direito Privado entende a indenização como instrumento que tem como escopo tornar indene o patrimônio do lesado, ideia essa que, por si só, remeteria à ausência de acréscimo.

Para o i. jurista Ricardo Mariz de Oliveira, a indenização, não podendo ser caracterizada como renda, só integrará a noção de proventos de qualquer natureza, prevista no inciso II do art. 43 do CTN, se puder ser enquadrada como rendimento. Nesse caso, afirma ser necessário que a indenização tenha relação com um bem do patrimônio, que deverá ser tomado como referência para a identificação do acréscimo.[246]

E prossegue:

> Ora, isto afasta por completo qualquer possibilidade de considerar como rendimento e como provento de qualquer natureza os valores das indenizações obtidas em condenações judiciais, ou através de transação judicial ou mesmo de pagamento espontâneo por reconhecimento de obrigação legal, por exemplo, nos casos de danos morais ou de ofensas a direitos sem cunho econômico.[247]

A corroborar com o quanto postulado no que tange à noção de indenização, defendeu a Ministra Eliana Calmon, no julgamento do Recurso Especial nº 963.387/RS, em voto esclarecedor:

> O meu entendimento é o de que, realmente, para se considerar gerador de riqueza capaz de ensejar a incidência do imposto de renda, é preciso que seja uma atividade proveniente do trabalho ou da aplicação do capital.
> Como o Sr. Ministro José Delgado bem lembrou, essa é a lição dada pelo CTN, recuso-me a pensar que uma indenização por dano moral seja geradora de riqueza. Acredito que isso é, inclusive, uma demasia, tudo que gera riqueza é aquilo que deve ser cultivado para isto. O gerador de riqueza é a tônica de qualquer modelo neocapitalista, ninguém dirá que é, efetivamente, uma coisa importante gerar riquezas por meio de danos morais.
> Não vejo como se chegar à conclusão que dano moral não é uma indenização, de fato é, haja vista, que vem em razão da não-possibilidade de recomposição diversa. Se pudéssemos reparar o dano de outra forma, não haveria a indenização em espécie.[248]

---

conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

[246] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 210.

[247] OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do Imposto de Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 210.

[248] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. 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**

De volta aos fundamentos referidos no REsp nº 1.152.764/CE, aduziu o STJ que a indenização relativa aos danos morais visa à reparação do sofrimento da vítima ou parentes, causado pela lesão de direito, motivo pelo qual inexistiria acréscimo patrimonial que pudesse viabilizar a tributação.[249]

Não haveria que se cogitar, portanto, de riqueza nova, mas de reparação em pecúnia por perda de direitos. Nesse sentido:

> Não há como equiparar indenizações com renda, esta entendida como fruto oriundo do capital e/ou do trabalho, tampouco com proventos, estes tidos como demais acréscimos patrimoniais, uma vez que a **indenização torna o patrimônio do lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito** (grifos não originais).[250]

Seguindo essa linha de raciocínio, explicitou a Corte Superior que a indenização apenas recompõe o patrimônio imaterial da vítima, pela via da substituição monetária, estando desvinculada do seu patrimônio real.

Salientou também que a não incidência do IR sobre a indenização decorrente de danos morais seria consequência lógica da não exação nas hipóteses de indenização por danos materiais, porquanto *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio*, o que significa que onde houver o mesmo fundamento haverá o mesmo direito.

Por derradeiro, observou que, por ser decorrência do princípio da reparação integral, a tributação nessa hipótese de ofensa a direitos da personalidade reduziria a eficácia material do princípio, "transformando o erário simultaneamente em sócio do infrator e beneficiário do sofrimento do contribuinte"[251].

---

dos frutos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos – capaz de caracterizar acréscimo patrimonial (grifos não originais). 3. A indenização por dano moral não aumenta o patrimônio do lesado, apenas o repõe, pela via da substituição monetária, in statu 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. REsp 963387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 05/03/2009.

[249] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1227133/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19/10/2011, p. 1.

[250] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1227133/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19/10/2011, p. 17.

[251] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1227133/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, Rel. p/ Acórdão Ministro CESAR ASFOR ROCHA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 19/10/2011, p. 16.

6.2.2 A defesa da incidência do imposto de renda sobre valores provenientes de danos morais

A despeito dos judiciosos argumentos que embasam a defesa da não incidência do imposto de renda sobre valores advindos de danos morais, conforme se verá adiante, tal tese está, a nosso ver, a merecer revisão.

Em primeiro lugar, cumpre aclarar: a Constituição Federal de 1988 atribuiu à União, em seu artigo 153, a competência para a instituição do imposto de renda, o qual, em obediência ao artigo 146, inciso III, alínea "a", se encontra regulamentado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, nos seguintes termos:

> 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.

No tocante à interpretação possível do supracitado artigo, repisando o quanto dito pelo Ministro José Augusto Delgado em artigo doutrinário que compõe aclamada obra coordenada por Hugo de Brito Machado, asseverou o Ministro Relator do REsp nº 1.152.764/CE:

> 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, inocorrendo, portanto, fato gerador e base de cálculo, não pode o fisco exigir imposto sobre essa situação fática.**
> Não prospera, a meu entendimento, a alegação de que somente a lei federal pode instituir ou alterar a base de cálculo do imposto de renda, pelo que, na espécie, a lei estadual ou municipal está invadindo competência legislativa. A hipótese parece-me ser outra: é a ausência, na legislação federal, de considerar o fato gerador da indenização como renda, além de não incluir o valor recebido como sendo base de cálculo. Aliás, mesmo que a legislação entendesse que o valor recebido por indenização é sujeito ao pagamento de imposto de renda, tinha-se que averiguar se a realidade desse tipo de relação caracteriza renda.[252]

---

[252] DELGADO, José Augusto. **Reflexões sobre o Regime Tributário das Indenizações.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Tributário das Indenizações.** São Paulo: Dialética, 2000, p. 174-175.

É bem verdade que o Ministro José Augusto Delgado embasou sua fundamentação na leitura do artigo 3º da Lei nº 7.713/88, o qual pode e deve ser lido concomitantemente com o artigo 43 do CTN para a estipulação do fato gerador e da base de cálculo do imposto de renda.

Entretanto, a partir da leitura do trecho supracitado, percebe-se que a amplitude do princípio da legalidade deve ser então corretamente delimitada.

Por certo, interpretar a falta do termo "indenização" no texto legislativo como falta de vontade política para tributar é um contrassenso, a revelar improvável interpretação literal, porque eleva ao patamar de norma algo que não está escrito, exatamente pelo fato de não estar escrito, inferência essa que, sobretudo no âmbito do Direito Tributário, mostra-se incompatível com o princípio da legalidade.

Em outras palavras, principalmente no Direito Tributário, a não incidência do imposto de renda é excepcional e por isso deve ser regulamentada em lei, ou seja, não é a falta do termo "indenização" que inviabiliza a cobrança, mas exatamente o contrário, a previsão expressa da indenização como causa de isenção do IR é que possibilitaria a liberação da exação.

Nessa linha, é devida a observação de que o legislador, logicamente incapaz de alcançar previamente em texto escrito todas as situações possíveis do cotidiano, previu expressamente, no inciso II do artigo 43 do CTN, de forma genérica, que a incidência do imposto de renda se dá também sobre os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda, ponto esse de vital importância para a tese da cobrança do IR sobre indenizações decorrentes de danos morais.

Deveras, o artigo 43, inciso II, do CTN é consectário do artigo 153, inciso III, § 2º, da CRFB/88, o qual expõe que o imposto de renda é informado pelo critério da universalidade, a significar que a exação deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos, "sem distinções de tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada"[253].

A dificuldade está, portanto, não em caracterizar a indenização por danos morais como renda, já que de renda efetivamente não se trata, porque não decorre do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. O que inclui a indenização por danos morais no campo de incidência do IR é o acréscimo patrimonial que daí se verifica, passível de enquadramento no inciso II do artigo 43 do CTN, como proventos de qualquer natureza.

---

[253] PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010, p. 293.

Evidentemente, a prática do dano moral em si não pode ser caracterizada como renda.

O dano, já se sabe, reflete uma subtração injustificada de um bem jurídico, moral ou material. O dano moral nada mais é que uma agressão subjetiva a um direito da personalidade. É uma agressão que não afeta direta e imediatamente o patrimônio da vítima, entretanto, a concretização do dano moral pode ocasionar de maneira indireta, ou futura, repercussão na esfera patrimonial da vítima. Nesse caso, indeniza-se tanto o dano moral quanto o material.[254]

Denomina-se dano simplesmente moral aquele que não enseja a diminuição do patrimônio da vítima, afetando tão somente o patrimônio moral, ou seja, é o conceito de que a vítima possui no meio social. Em suma, dano simplesmente moral é aquele que afeta os direitos da personalidade, sem que se possa detectar nele qualquer tipo de reflexo econômico.

Já o dano moral com repercussão econômica, como o próprio nome sugere, embora mantenha o caráter subjetivo próprio do dano moral, traz consigo a potencial e futura repercussão econômica. Exemplo: uma matéria jornalística que divulga fato que evidencia suposta falta de higiene de um hospital ou restaurante. Nessa hipótese, a prova da inveracidade da notícia é apta a ensejar dano moral, o qual tem repercussão na imagem do estabelecimento, gerando para esse uma perda patrimonial, reflexo do fato de algumas pessoas deixarem de ir ao hospital ou ao restaurante como consequência da matéria jornalística.[255]

Tal divisão é propícia para a compreensão das indenizações por danos morais de pessoas jurídicas, tema com relação ao qual é possível distinguir ao menos duas posições diferentes na doutrina.

Uma primeira corrente, de cunho negativista, representada por Arruda Alvim, Gustavo Tepedino e Wilson Melo da Silva, se insurge contra a possibilidade de danos morais para as pessoas jurídicas, sob a justificativa de que o dano moral é a violação à dignidade da pessoa humana e que a pessoa jurídica não constitui um ser orgânico vivo,

---

[254] **Súmula 37 do STJ:** são cumuláveis as indenizações por dano material e dano moral oriundos do mesmo fato.

[255] Lembra Hugo de Brito Machado que o dano moral com repercussão econômica não se confunde com os lucros cessantes, pois a repercussão econômica do dano moral é presumida em face das circunstâncias qualificadoras do dano e de sua vítima. Já o lucro cessante é a privação de acréscimo patrimonial esperado em razão do patrimônio da vítima ou de atividade por ela desenvolvida. Sendo assim, o lucro cessante tem caráter objetivo e independe de demonstração (cf. MACHADO, Hugo de Brito. Dano Moral à Pessoa Jurídica e o Imposto de Renda, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 54, p. 70, mar./2000).

dotado de sistema nervoso ou capacidade sensorial[256]. O esforço argumentativo dessa corrente, ainda que minoritária, culminou no Enunciado 286 da IV Jornada de Direito Civil, segundo o qual: "os direitos da personalidade são direitos inerentes e essenciais à pessoa humana, decorrentes de sua dignidade, não sendo as pessoas jurídicas titulares de tais direitos".

Já uma segunda corrente positivista entende serem possíveis os danos morais para pessoas jurídicas, salientando, para tanto, que tais pessoas detêm alguns direitos da personalidade, passíveis de serem indenizados por danos morais, tais como o bom nome, a confiança do público, a probidade comercial, o nome comercial etc. Estão entre os defensores dessa visão: Luiz da Cunha Gonçalves, Rui Stoco, Maria Helena Diniz, entre outros.[257]

Nesse sentido, segundo o artigo 52 do Código Civil, a proteção dos direitos da personalidade é aplicável às pessoas jurídicas no que couber, ou seja, naquilo que a sua falta de estrutura biopsicológica permite exercer. Daí porque teriam elas direito ao nome e à honra objetiva, mas não direito à proteção de sua integridade física, intimidade ou honra subjetiva, por exemplo.

Ainda a esse respeito, o Superior Tribunal de Justiça sumulou entendimento no Enunciado nº 227[258], dispondo serem cabíveis danos morais contra pessoas jurídicas.

Hugo de Brito Machado, em pertinente crítica, salienta que nos julgados que concedem danos morais às pessoas jurídicas é possível apenas vislumbrar a repercussão econômica dos danos morais, o que se coaduna com a ideia de que as pessoas jurídicas não estão suscetíveis a qualquer tipo de sofrimento moral[259], mas devem ter protegidos os direitos à personalidade compatíveis com sua natureza de ente ideal, tais como honra objetiva e imagem.

---

[256] Nesse sentido: "Não é diverso o posicionamento de Karl Larenz, para quem, embora a pessoa jurídica tenha alguns direitos da personalidade, tais como o direito ao nome, sendo composta de membros que podem ser ofendidos precisamente em sua vinculação enquanto sociedade, estando legitimada para a defesa da honra dessa comunidade, não tem a pessoa jurídica uma esfera privada digna de proteção nem um direito da personalidade em sentido genérico" (cf. VIANA, Patrícia Guerrieri Barbosa. **Dano Moral à Pessoa Jurídica.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 55).

[257] VIANA, Patrícia Guerrieri Barbosa. Dano Moral à Pessoa Jurídica. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002, p. 56-64.

[258] **Súmula 227 do STJ:** A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.

[259] A esse respeito, explica Hugo de Brito Machado: "O patrimônio moral da pessoa jurídica só vale na medida em que para esta representa um patrimônio econômico em estado potencial. (...) Por isto mesmo é que, para a pessoa jurídica, não importa o dano moral em si mesmo, mas a repercussão econômica destes" (cf. MACHADO, Hugo de Brito. Dano Moral a Pessoa Jurídica e o Imposto de Renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 54, p. 72, mar./2000).

Cumpre ainda observar que, quando a pessoa jurídica paga a indenização, essa despesa não é dedutível para fins de imposto de renda, pois decorrente de ato ilícito.

Gisele Lemke elucida:

> A questão fica mais elucidada quando tomamos como exemplo o caso do pagamento de multa por determinada pessoa jurídica. A multa (assim como a imposição do pagamento de uma indenização) ocorre para penalizar o agente pelo cometimento de alguma infração à lei. Não seria desta forma coerente que tal infrator pudesse declara tal gasto como despesa, para fins de imposto de renda. Obviamente, na prática, tanto gastos com multa como com indenização são incorporadas ao item despesas, para fins exclusivamente contábeis.
> Por fim, esclarecemos que a natureza do dano, para efeito de dedutibilidade do imposto de renda, é irrelevante para a presente discussão, isto é, não nos interessa se o dano que gerou a obrigação de indenizar era moral ou material, na medida em que, em qualquer caso, a indenização é considerada como indedutível, posto que decorrente de ato ilícito.[260]

Já no que tange às pessoas físicas, o debate quanto à incidência dos danos morais deve seguir adiante. Assim, em continuidade à análise dos argumentos exarados pelo STJ, percebe-se que o Tribunal contestou a tributação da indenização por danos morais com base na leitura dos artigos 4º, 109 e 110 do Código Tributário Nacional.

Contudo, são inegáveis as inconsistências desse argumento. Isso tendo em vista que, a princípio, o conceito de "indenização" enquanto instrumento que tem por objetivo primordial tornar indene o patrimônio da pessoa lesada representa antes uma das facetas possíveis do instituto, qual seja, a ressarcitória. Em uma acepção mais ampla, a indenização remete à noção de substitutividade por pecúnia.

Nesse sentido, confira-se o trecho a seguir, retirado do voto do Ministro Teori Albino Zavascki, que diverge do entendimento assentado no julgamento do REsp nº 1.152.764/CE, e teve a oportunidade de se manifestar nos autos do REsp nº 963.387:

> Ora, aquilo que geralmente se entende por indenização é a prestação em dinheiro, substitutiva da prestação específica, destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico, quando não é possível ou não é adequada a restauração in natura.[261]

---

[260] LEÃO JR., Átila de Souza Leão. **O Regime Tributário das Indenizações.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 64-65.

[261] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. TRIBUTÁRIO. 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 statu quo ante. 4. A vedação de incidência do Imposto de Renda sobre indenização por danos morais é também

De fato, foi dito anteriormente que a indenização tem variadas funções, entre elas a ressarcitória e a compensatória. A primeira tem por objetivo a remoção do dano da vítima para o ofensor, enquanto que a segunda pretende compensar a dor e sofrimento causados pelo dano, tendo em vista a impossibilidade do retorno ao *status quo ante.*

Perceba-se, portanto, que o conceito do que vem a ser "indenização", tal como utilizado pelo STJ, não reflete a noção ideal de indenização. Avoca-se, a pretexto de justificar a não incidência do imposto de renda sobre valores recebidos por danos morais, uma faceta ressarcitória que se aplica tão somente às hipóteses de danos materiais e, por conseguinte, não pode ser utilizada para afastar a tributação da indenização compensatória.

Daí porque também não tem sentido cogitar-se do brocardo latino *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio,* vez que as premissas necessárias para a análise da incidência ou não do imposto de renda sobre danos materiais e morais são visivelmente diferentes.

Vale ressaltar que o conceito de indenização defendido no presente trabalho de maneira alguma fere os artigos 4º, 109 e 110. Muito pelo contrário, o conceito de aqui defendido se coaduna perfeitamente com aquele utilizado corriqueiramente pelo Direito Civil. Até porque o Direito Tributário, dada a necessária correlação entre a incidência e as hipóteses fáticas sociais, faz uso das regras gerais de Direito Privado para conceituar e perceber o mundo jurídico.

Ademais, conforme o exposto, a noção de "indenização", por si só, não remete à ausência de acréscimo patrimonial. Para definir se há ou não o fato gerador do imposto de renda, o que se torna indispensável é o conceito de acréscimo patrimonial, logo de patrimônio.

Patrimônio, para o Direito Civil, é a já mencionada universalidade de direito, plexo de relações jurídicas dotadas de expressão econômica, totalidade de bens cuja expressão econômica pode ser apreciada, que engloba tanto direitos pessoais, quanto direitos reais. O patrimônio, por assim dizer, "contém tão somente relações de caráter econômico e suscetíveis de avaliação pecuniária"[262].

---

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. REsp 963387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 05/03/2009.

[262] LEMKE, Gisele. **Regime Tributário das Indenizações.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 85.

E é abalizada doutrina, como já dito oportunamente em capítulo precedente, que afasta do conceito de patrimônio os direitos da personalidade, incluindo-os na noção de direitos extrapatrimoniais.

A propósito, é sabido que alguns doutrinadores entendem que se poderia falar hoje em um patrimônio moral. Essa tese, no entanto, ainda é tímida, tanto é que a maioria daqueles que a mencionam não a utilizam de forma expressa[263].

Outrossim, é certo, ainda hoje, que o patrimônio se resume aos bens dotados de economicidade que pertencem a um titular. O que se chama, equivocadamente, de patrimônio moral é tão somente a esfera na qual orbitam todos os direitos extrapatrimoniais da pessoa.

O patrimônio é um só, composto por bens corpóreos (casa, automóvel) e incorpóreos (direitos autorais), todos apreciáveis economicamente. Nesse sentido:

> Finalmente, devemos analisar a questão referente à unidade e pluralidade de patrimônios.
> A doutrina tradicional, desde CLÓVIS BEVILÁQUA, não admite a pluralidade de patrimônios, sob o argumento de que, por ser decorrência da personalidade, um homem não poderia ter mais de um.
> .....
> Entendemos, todavia, que mesmo nas hipóteses em que se individualiza um conjunto de bens dentro do próprio patrimônio, não se vulnera a unidade deste.
> Nesse sentido, citando BEVILÁQUA, conclui, com propriedade, CAIO MÁRIO: "não há, porém, nesses casos, pluralidade ou divisibilidade de patrimônio. O que há é a distinção de bens de procedência diversa no mesmo patrimônio.[264]

Dentro do rol de bens incorpóreos, contudo, não cabe cogitar da inclusão dos direitos da personalidade, os quais, reitere-se, não são passíveis de apreciação econômica.

Seguindo a linha crítica voltada à apreciação dos fundamentos que embasam o aresto proferido pelo STJ no Recurso Especial representativo da controvérsia nº 1.152.764/CE, não se pode deixar de complementar a concepção de patrimônio até aqui traçada, no que diz respeito à natureza desse patrimônio referente à indenização por danos morais.

---

[263] Nesse sentido: "Esta é a visão hoje assentada do instituto [patrimônio], reduzindo-o a uma avaliação pecuniária. Vislumbramos, porém, talvez em uma evolução semântica da expressão, que a noção de patrimônio jurídico poderá, em breve tempo, ser ampliada, para abranger toda a gama de direitos da pessoa, tendo em vista a crescente e visível evolução da tutela jurídica dos direitos da personalidade". (cf. GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Parte Geral. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, vol. I, p. 257).

[264] GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. **Novo Curso de Direito Civil:** Parte Geral. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, vol. I, p. 258.

Quanto ao ponto, como já relatado anteriormente, Ricardo Mariz de Oliveira entende que o valor da indenização por danos morais somente integrará a baliza legal relativa aos proventos de qualquer natureza, prevista no inciso II do art. 43 do CTN, se puder ser enquadrado como rendimento. Nesse caso, afirma ser necessário que a indenização tenha algum vínculo com um bem do patrimônio, que deverá ser tomado como referência para a identificação do acréscimo.

Não se questiona que o valor correspondente à indenização percebida a título de danos morais não integra o patrimônio da vítima como renda, porque não proveniente do trabalho ou aplicação do capital. No caso da renda, e nele somente, se faz necessária uma relação com o patrimônio, porque consubstanciada em determinação legal, presente no inciso I do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

No entanto, não é despiciendo observar que tal exigência não integra a lei no caso do inciso II do artigo 43 do CTN, o qual estabelece, de forma muito clara, como fato gerador do imposto de renda a disponibilidade econômica ou jurídica de proventos de qualquer natureza, os quais devem ser compreendidos, também de acordo com a lei, como os acréscimos patrimoniais não abrangidos pelo conceito de renda.

Sintetizando esse entendimento, chega-se a uma consideração necessária: renda e proventos são coisas distintas, vez que a renda está intimamente ligada ao acréscimo patrimonial efetivo, isto é, ao auferimento de valor a título oneroso, enquanto os proventos abrangem acréscimos outros que não equivalentes à noção de renda e, portanto, não necessariamente adquiridos de forma onerosa, o que se coaduna, em último grau, com a aplicação dos princípios da generalidade e da universalidade.

Dessa forma, lesados os direitos da personalidade, a ensejar, por consequência, a ocorrência de danos morais, dar-se-á sua compensação pela via pecuniária, com o que o bem lesado, originalmente integrante da esfera de direitos de ordem moral de titularidade do indivíduo, será então substituído por uma prestação em dinheiro, a qual se agrega ao patrimônio da pessoa, caracterizando verdadeiro acréscimo patrimonial passível de tributação, porquanto realiza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional.

A corroborar com tal posição:

> O patrimônio é constituído, pois, pelo conjunto de direitos e obrigações de conteúdo econômico de uma pessoa. Assim, quaisquer novos direitos de conteúdo econômico, que não existiam anteriormente no patrimônio de uma

> pessoa, e que venham a nele ingressar, constituem elemento positivo de acréscimo patrimonial.[265]

Quanto a essa alegação, rebatem os críticos dizendo que a indenização não configura acréscimo patrimonial por ser mera reposição de situação anterior. Essa é, aliás, a posição do STJ, também manifestada no acórdão sob análise, nos seguintes termos:

> A indenização por dano moral não aumenta o patrimônio do lesado, apenas o repõe, pela via da substituição monetária, *in statu quo ante*.
> 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.[266]

Ocorre que a indenização por danos morais, por sua natureza compensatória, nunca recomporá a lesão causada, mas apenas recompensará a vítima, em valor compatível com seu sofrimento. Com razão, a maior dificuldade que se encontra hoje quando se pensa na reparação dos danos morais, por serem os direitos da personalidade desprovidos de conteúdo patrimonial, é que para eles não há correspondência no critério valorativo patrimonial.[267]

Daí não se poder falar em aplicação do princípio da reparação integral. O que se dá é que, pelo fato de o sistema jurídico não ter outro mecanismo de amenizar essa dor, o dinheiro acaba sendo muitas vezes a única alternativa. Não se pode, nesse caso, falar em recomposição, mas sim em compensação.

Chega-se à conclusão, portanto, que ao compensar lesão a um direito da personalidade com considerações econômicas (indenização) essas irão gerar inafastável repercussão no âmbito tributário.

Além disso, no tocante à crítica relativa ao fato de o Estado se tornar sócio da vítima, o Ministro Teori Albino Zavascki contrapôs de forma brilhante tal argumento em seu voto, proferido no REsp nº 963.387, ao salientar que tal argumento é estranho ao Direito Tributário, na medida em que, de acordo com a cláusula *pecunia non olet*, corolário dos princípios da isonomia e generalidade, todos aqueles que realizam o fato gerador do imposto de renda podem e devem ser chamados a compor o pólo passivo da obrigação tributária,

---

[265] LEMKE, Gisele. **Regime Tributário das Indenizações.** In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Regime Tributário das Indenizações**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 84.

[266] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1152764/CE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 01/07/2010, p. 16.

[267] DIAS, José de Aguiar. **Da Responsabilidade Civil.** 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1979, vol. II, p. 414.

independentemente da denominação jurídica da renda ou provento, os quais podem, até mesmo, ter procedência ilícita[268].

Nesse sentido:

> Aqui estamos derrubando um princípio que vem desde o Direito Romano. O princípio do *non olet*. Aliás, é com base nesse princípio que se pode tributar acréscimo patrimonial decorrente da atividade ilícita. Seria justificável impedir essa tributação ao argumento de que o Estado não pode ser sócio do crime?[269]

Ora, se o sistema jurídico permite a tributação até mesmo de rendas originadas de atividades ilícitas, que dirá os valores decorrentes de indenização por danos morais, que representam notório acréscimo patrimonial.

Antes ainda de passar para o próximo tópico, é de grande valia para o presente estudo esclarecer que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Ato Declaratório nº 9, de 20 de dezembro de 2011[270], tendo em vista o fato de o Recurso Especial nº 1.152.764/CE ter sido julgado no rito dos recursos repetitivos, autorizou a dispensa da apresentação de contestação, interposição de recursos assim como a desistência dos já formulados, desde que inexistente outro fundamento relevante, em processos que discutam a incidência do IR sobre a verba percebida a título de dano moral por pessoa física.

Em outras palavras, a PGFN curvou-se à posição do Superior Tribunal de Justiça, com o escopo de evitar a sobrecarga do Judiciário com manifestações que esbarrariam nas disposições empedernidas do artigo 543-C do Código de Processo Civil, ressalvando, todavia, que tal autorização não implica o reconhecimento da tese adotada pelo Tribunal, conforme se depreende da leitura do Parecer nº 2123/2011[271].

---

[268] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 136.

[269] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 963387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 05/03/2009, p. 21-22.

[270] PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. Ato Declaratório nº 9, 20/12/2011. Disponível no sítio: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-destaques/outros-arquivos/ATO%20DECLARATORIO%20No%2009-2011.pdf>. Acesso em: 29.12.2011.

[271] PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL. A verba percebida a título de dano moral, por pessoa física, tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípuo é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial. Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça. Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos. Parecer/PGFN/CRJ/ nº 2123, 10/11/2011. Disponível no sítio: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/arquivos-destaques/outros-arquivos/PARECER%20PGFN-CRJ%20No%202123-2011.pdf>. Acesso em: 29.12.2011.

6.3 A isenção no imposto de renda e a vedação da interpretação extensiva

Não se pode deixar de corroborar com as palavras da Ministra Eliana Calmon, no julgamento do REsp nº 963.387/RS, no sentido de que não é desejável a geração de riquezas de danos morais. No entanto, "se o tributo é bom ou não, se é agradável ou não agradável, isso é uma questão de política legislativa, no âmbito da qual o Judiciário não pode e não deve interferir"[272].

De fato, questões de política tributária devem ser resolvidas no âmbito do Poder Legislativo, órgão competente para expressar democraticamente a vontade da maioria e designar, conforme sua conveniência, um impedimento à tributação dos valores recebidos por vítimas de danos morais. Quanto ao ponto, acrescenta o Ministro Teori: "não cabe ao Judiciário criar isenções fundadas em simpatia ou antipatia. Essa é matéria que o Legislativo deve disciplinar"[273].

Nesses casos, como em muitos outros, não se pode interpretar o silêncio do Legislativo como uma lacuna. Tanto assim que o legislador ordinário criou diversas hipóteses de isenção no artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda, várias das quais são casos de verbas com natureza indenizatória.

São elas: indenização decorrente de acidente – inclusive acidente de trabalho – (incisos XVI e XVII), indenização por danos patrimoniais (inciso XVIII), indenização por desligamento voluntário de servidores públicos civis (inciso XIX), indenização por rescisão de contrato de trabalho e FGTS (inciso XX), indenização em virtude de desapropriação para reforma agrária (inciso XXI), indenização relativa a objeto segurado (inciso XXII), indenização reparatória a desaparecidos políticos (inciso XXIII), indenização de transporte a servidor público da União (inciso XXIV).

Em acréscimo, cumpre lembrar que o impedimento da incidência do imposto de renda sobre danos morais não pode ser feito por meio do uso da equidade, conforme querem alguns. A equidade, norma de interpretação cuja previsão se encontra no artigo 108, § 2º do CTN é "a mitigação do rigor da lei, isto é, o seu abrandamento, com o fito

---

[272] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 963387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 05/03/2009, p. 22.

[273] BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 963387/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 05/03/2009, p. 22.

de adequá-la ao caso concreto. É o ato de humanizar a aplicação da norma, utilizando-se o critério de 'justiça ao caso concreto'"[274].

Aparentemente, é isso que vêm fazendo os Tribunais quando impedem a incidência do imposto de renda sobre indenizações decorrentes de danos morais. Entretanto, é o próprio *Codex* de normas tributárias que deixa muito claro que esse instituto não pode resultar na dispensa do pagamento do tributo (art. 108, § 2º) e só pode ser aplicado na ausência de disposição expressa, o que não é o caso, tendo em vista a previsão do inciso II do artigo 43 do CTN. Em suma, o CTN e a sistemática das normas de interpretação e integração não permitem a utilização da equidade para justificar o não pagamento do IR nos danos morais.

No caso da indenização por danos morais, portanto, há geração de riqueza, a qual deve ser tributada. Para o Direito Tributário, não importa a origem ou denominação da renda ou dos proventos. O que interessa é que, concretizado o fato gerador, com o acréscimo patrimonial, nasce a obrigação tributária e, consequentemente, o crédito tributário, o qual, inexistindo hipótese de isenção legal, ensejará o pagamento do tributo.

---

[274] SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário.** 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 648.

7 CONCLUSÃO

No caminho para o desfecho deste estudo monográfico surgiram várias conclusões parciais, de modo que as informações contidas no texto foram progressivamente formando uma base sólida para as constatações posteriormente desenvolvidas. Tais conclusões parciais serão sinteticamente observadas a seguir, a fim de estruturar uma resposta consistente ao problema levantado no começo do trabalho, qual seja: é possível a incidência do imposto de renda sobre valores percebidos a título de indenização por danos morais?

Primeiramente, verificou-se que o conceito adotado de indenização é aquele que a identifica de forma ampliada, como a substitutividade da obrigação principal por pecúnia. A partir daí, foi possível inferir que a indenização possui funções específicas, sendo que dentro da função indenizatória, há duas facetas: a ressarcitória e a compensatória. A primeira destaca-se por ser o escopo precípuo da Responsabilidade Civil e consiste na remoção do dano da pessoa do ofendido para o ofensor. Já a função compensatória ocorre quando não há possibilidade de reparar o dano suportado pela vítima, tendo em vista que, pela própria natureza da quebra do dever ou do direito violado, ele é insuscetível de reparação integral. Esse é o caso dos danos morais.

Os danos, como foi explicado, se subdividem em patrimoniais e extrapatrimoniais. No primeiro estão os denominados danos emergentes, prejuízo direto e imediato sofrido pela vítima, representando aquilo que efetivamente foi perdido, e os lucros cessantes, entendidos como o que razoavelmente a vítima deixou de ganhar em virtude do dano.

A figurar entre os danos extrapatrimoniais têm-se os danos morais, decorrentes de violações aos direitos da personalidade e que, diante da impossibilidade do retorno ao *status quo ante*, têm em sua indenização os objetivos de punir o ofensor e possibilitar ao lesado uma compensação pela dor experimentada, atenuando as consequências da lesão.

Em segundo lugar, sem nenhuma pretensão de vinculação dogmática às bases da teoria neoconstitucionalista, foi visto que o Direito Tributário, enquanto ramo do Direito Público, não está imune às inovações ocorridas na seara da Teoria do Direito e não pode se furtar ao norte metodológico estabelecido a partir do pós-positivismo, haja vista a necessária participação da Constituição e seus princípios no campo das soluções normativas para o problema proposto.

Nesse passo, tratou-se de delimitar os vários princípios que regem a incidência dos tributos no ramo do Direito Tributário, entre eles: o princípio da legalidade, o princípio da anterioridade, o princípio da isonomia, o princípio da irretroatividade, além do princípio da vedação do confisco.

Ao longo do trabalho, tentou-se também delinear as possibilidades hermenêuticas no campo do Direito Tributário, conceituando a interpretação, enquanto instrumento de significação da lei, e seus métodos, que permitem a compreensão das normas responsáveis pela disciplina das complexas relações sociais que permeiam qualquer grupamento de pessoas.

Ainda antes de adentrar à discussão específica posta na jurisprudência acerca da incidência do imposto sobre indenização por danos morais, foi importante estudar o imposto de renda, seu surgimento, suas bases históricas, o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, competência, sujeitos ativo e passivo, fato gerador e as discussões em torno da noção de patrimônio.

Nesse caminho, ficou claro que o imposto de renda incide quando há disponibilidade jurídica ou econômica de renda ou proventos de qualquer natureza, entendendo-se como disponibilidade econômica uma situação de fato irrelevante ao direito e como disponibilidade jurídica o direito de dispor da renda ou proventos, desde que definitivamente constituídos na forma da lei, como salários, vencimentos, juros, alugueres etc.

Também foi colocado que tal disponibilidade jurídica ou econômica não basta, por si só, para ensejar a incidência do IR, sendo de vital importância as noções de patrimônio e acréscimo patrimonial.

Por oportuno, cabe frisar que a demonstração da incidência do IR sobre o dano moral não desdenha o seu impacto socioeconômico. Ora, o estudo, principalmente, do Direito Tributário envolve fatores múltiplos que se encerram em torno da técnica de tributação. Assim, foi possível alcançar críticas sérias e razoáveis ao entendimento consagrado na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no intuito de demonstrar que as recentes decisões do referido Tribunal não estão de acordo com a melhor técnica do Direito Tributário e desconsideram aspectos indispensáveis na interpretação de uma norma tributária.

Daí ser de grande relevo enumerar as principais críticas e conclusões a que se chegou no presente ensaio:

1) Interpretar a falta do termo “indenização” no texto legislativo como falta de vontade política para tributar é um contrassenso, uma vez que, no Direito Tributário, a não incidência do imposto de renda é excepcional e por isso

deve ser regulamentada em lei, ou seja, não é a falta do termo "indenização" que inviabiliza a cobrança, mas exatamente o contrário, a previsão expressa da indenização como causa de isenção do IR é que possibilitaria a liberação da exação;

2) O conceito de "indenização", tal como utilizado pelo Superior Tribunal de Justiça, não reflete a noção ideal do termo, na medida em que se avoca, a pretexto de justificar a não incidência do imposto de renda sobre danos morais, uma faceta indenizatória que se aplica tão somente às hipóteses de danos materiais e, por conseguinte, não pode ser utilizada para afastar a tributação da indenização compensatória;

3) Não se deve cogitar do uso do brocardo latino *ubi eadem ratio, ibi eadem legis dispositio,* vez que as premissas necessárias para a análise da incidência ou não do imposto de renda sobre danos materiais e morais são visivelmente diferentes;

4) A noção de "indenização", por si só, não remete à ausência de acréscimo patrimonial, já que para definir se há ou não o fato gerador do imposto de renda, é indispensável avaliar o conceito de acréscimo patrimonial, logo, de patrimônio;

5) Patrimônio, para o Direito Civil, é a totalidade de bens de um indivíduo cuja expressão econômica pode ser apreciada, dentro do qual não estão contidos os direitos da personalidade, exatamente pelo fato de esses não serem passíveis de apreciação econômica;

6) Renda e proventos são coisas distintas, vez que a renda está intimamente ligada ao acréscimo patrimonial efetivo, isto é, ao auferimento valor de trabalho ou aplicação do capital, enquanto os proventos abrangem acréscimos outros que não equivalentes à noção de renda e, portanto, não necessariamente adquiridos de forma onerosa;

7) Lesados os direitos da personalidade, a ensejar, por consequência, a ocorrência de danos morais, dar-se-á sua compensação pela via pecuniária, com o que o bem lesado, originalmente integrante da esfera de direitos de ordem moral de titularidade do indivíduo, será substituído por uma prestação em dinheiro, a qual se agrega ao patrimônio da pessoa,

caracterizando verdadeiro acréscimo patrimonial passível de tributação, porquanto realiza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do Código Tributário Nacional;

8) A indenização por danos morais, por sua natureza compensatória, nunca recomporá a lesão causada, mas apenas recompensará a vítima, em valor compatível com seu sofrimento, razão pela qual não se pode falar em aplicação do princípio da reparação integral. O que se dá é que, pelo fato de o sistema jurídico não ter outro mecanismo de amenizar essa dor, o dinheiro acaba sendo muitas vezes a única alternativa. Conclui-se, portanto, que a compensação de uma lesão a um direito da personalidade com considerações econômicas – indenização – gera inafastável repercussão no âmbito tributário;

9) De acordo com a cláusula *pecunia non olet*, corolário dos princípios da isonomia e generalidade, todos aqueles que realizam o fato gerador do imposto de renda podem e devem ser chamados a compor o pólo passivo da obrigação tributária, independentemente da denominação jurídica da renda ou provento, os quais podem, até mesmo, ter procedência ilícita. Ora, se o sistema jurídico tributário permite a tributação até mesmo de rendas originadas de atividades ilícitas, que dirá os valores decorrentes de indenização por danos morais, que representam notório acréscimo patrimonial;

10) Questões de política tributária devem ser resolvidas no âmbito do Poder Legislativo, órgão competente para expressar democraticamente a vontade da maioria e designar, conforme sua conveniência, um impedimento à tributação dos valores recebidos por vítimas de danos morais. Nesses casos, como em muitos outros, não se pode interpretar o silêncio do Legislativo como uma lacuna, tanto assim que o legislador ordinário criou diversas hipóteses de isenção no artigo 39 do Regulamento do Imposto de Renda, várias das quais são casos de verbas com natureza indenizatória;

11) O Código Tributário Nacional e a sistemática das normas de interpretação e integração não permitem a utilização da equidade para justificar o não pagamento do IR nos danos morais.

Para o Direito Tributário, portanto, não importa a origem ou denominação da renda ou dos proventos. O que importa é que, concretizado o fato gerador, com o acréscimo patrimonial, nasce a obrigação tributária e, consequentemente, o crédito tributário, o qual, em regra, ensejará o pagamento do tributo.

Assim, no caso dos danos morais, restou provado que, inexistindo hipótese de isenção legal, tem-se verdadeira indenização compensatória por uma lesão a um direito da personalidade, por natureza, irreparável pela via econômica e, portanto, passível de cobrança de imposto de renda.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

ANDRADE, André Gustavo Corrêa de. Indenização Punitiva. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 36, p. 107-136, 2006.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributaria.** 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

AUGUSTO FILHO, João. **Isenções e Exclusões Tributárias.** São Paulo: José Bushatsky, 1979.

ÁVILA, Humberto. **"Neoconstitucionalismo": entre a "Ciência do Direito" e o "Direito da Ciência".** Disponível no sítio: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-17-JANEIRO-2009-HUMBERTO%20AVILA.pdf>. Acesso em: 18.10.2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARRETO, Aires Ferdinando. Vedação ao efeito de confisco. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, nº 64, p. 102, abr./jun. 1994.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CAHALI, Yussef Said. **Dano Moral.** 3.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Imposto sobre a renda:** Perfil Constitucional e Temas Específicos. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CASTILHO, Paulo Cesar Baria de. **Confisco tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de Responsabilidade Civil**. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva.** 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CRUZ, Gisela Sampaio da. **O Problema do Nexo Causal na responsabilidade Civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

DIAS, José de Aguiar. **Da Responsabilidade Civil**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979, vol. I.

DINIZ, Maria Helena. **Direito Civil Brasileiro:** Responsabilidade Civil. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. VII.

DIREITO, Carlos Alberto Menezes; CAVALIERI FILHO, Sérgio; TEIXEIRA, Sálvio de Figueiredo (coord.). **Comentários ao Novo Código Civil:** Da Responsabilidade Civil. Das Preferências e Privilégios Creditórios. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007, v. XIII.

FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. **Direito Civil: Teoria Geral.** 9. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

GAGLIANO, Pablo Stolze. **Novo Curso de Direito Civil:** Parte Geral. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, vol. I.

_____. **Novo Curso de Direito Civil:** Obrigações. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, vol. II.

_____. **Novo Curso de Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, vol. III.

GOLDSHIMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não confisco no direito tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Responsabilidade Civil**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda:** Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002.

HART, Herbert L. **O Conceito de Direito**. 2. ed. Tradução de: A. Ribeiro Menezes. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996.

HIRONAKA, Giselda Maria F. Novaes. **Responsabilidade Pressuposta**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

HOBSBAWN, Eric J. **A Era das Revoluções.** 21. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2007.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações:** aplicável às demais sociedades. 7. ed. São Paulo: Atlas**,** 2009.

LIMA, Alvino. **Culpa e Risco**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil:** Fontes Acontratuais das Obrigações e Responsabilidade Civil. 4. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1995, vol. V.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **Regime Tributário das Indenizações.** São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional.** São Paulo: Atlas, 2003, v. I.

_____. Dano moral à pessoa jurídica e o imposto de renda. **Revista Dialética de Direito Tributário**, [s.l.], n. 54, p. 67-76, mar./2000.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria Geral do Processo.** 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Fato Gerador do Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer natureza.** São Paulo: Resenha Tributaria e Centro de estudos de Extensão Universitária, 1986.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

MIRANDA, Pontes de. **Tratado de Direito Privado:** Parte Geral. São Paulo: Bookseller, 2000, Tomo V.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Renda e Proventos de Qualquer Natureza:** O imposto e conceito constitucional. São Paulo: Dialética, 1996.

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

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário:** Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, ESMAFE, 2010.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Responsabilidade Civil**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

PÉREZ LUÑO, Antonio – Enrique. **Iusnaturalismo y positivismo jurídico en la Italia moderna**. Zaragoza: Real Colegio de España en Bolonia, 1971.

RIZZARDO, Arnaldo. **Responsabilidade Civil**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, vol. IV.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SAMPAIO, Rogério Marrone de Castro. **Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

SANTANA, Irailson Calado (org.). **Carga Tributária no Brasil 2010:** Análise por Tributos e Bases de Incidência. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>. Acesso em 22.11.2011.

SARMENTO, Daniel. **O neoconstitucionalismo no Brasil:** riscos e possibilidades. Leituras complementares de Direito Constitucional – Teoria da Constituição. Marcelo Novelino (org.). Salvador: Jus Podivm, 2009.

SCHREIBER, Anderson. **Novos Paradigmas da Responsabilidade Civil:** Da Erosão dos Filtros da Reparação à Diluição dos Danos. São Paulo: Atlas, 2007.

SIDOU, J. M. Othon. **Dicionário Jurídico:** Academia Brasileira de Letras Jurídicas. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Estudos de Direito Tributário.** São Paulo: Saraiva, 1960.

STOCO, Rui. **Tratado de Responsabilidade Civil**. 6 ed., São Paulo: Revista dos Tribuais, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário.** 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

VÁZQUEZ, Rodolfo. **Eduardo García Máynez y el debate positivismo jurídico-jusnaturalismo**. Disponível no sítio: <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/revjurdp/cont/4/art/art7.pdf>. Acesso em: 18.10.2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil:** Responsabilidade Civil. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

VIANA, Patrícia Guerrieri Barbosa. **Dano Moral à Pessoa Jurídica.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2002.

Primórdios do Imposto de Renda no mundo. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/histPriomordiosMundo.asp>. Acesso em: 10.11.2011.

1922 a 1924 - A Instituição do Imposto de Renda no Brasil. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Memoria/irpf/historia/hist1922a1924.asp>. Acesso em: 10.11.2011.