

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho é uma incursão no direito positivo tributário, especificamente nos meandros do Imposto de Renda. Utilizando-nos das sólidas premissas fornecidas pela Teoria do Construtivismo Lógico-Semântico e das lições, dentre outros, de Paulo de Barros Carvalho, passaremos a analisar de maneira crítica a hipótese de incidência legal deste tributo.

Analisar-se-á também, ainda que rapidamente, a controvérsia envolvendo a responsabilidade civil por danos morais, estudando a evolução deste conceito desde o momento em que se negava a sua indenização, até os dias atuais em que, ademais de ser plenamente aceita a sua indenização, chega-se ao extremo de se utilizar a indenização por danos morais como punição do ofensor, ainda que de *lege ferenda*.

De posse dos firmes conceitos estabelecidos, pretende-se focar o objeto do estudo na incidência ou não do Imposto de Renda sobre as verbas indenizatórias recebidas a título de danos morais, mais especificamente das chamadas *indenizações punitivas*, ou *punitive damages*.

Para tanto, far-se-á uma análise crítica dos posicionamentos dos principais Tribunais e também das mais influentes correntes doutrinárias sobre o assunto para, ao final, atingir-se um posicionamento próprio.

## 1. SISTEMA DE REFERÊNCIA

Antes que se inicie qualquer investigação científica faz-se necessário esclarecer qual o sistema de referência se utilizado, uma vez que a busca científica só cabe dentro de um referencial adotado. Se o discurso científico volta-se para a busca da “verdade”, então se deve enquadrar qual a referência que suporta esta “verdade”, uma vez que distintos referenciais admitem diferentes “verdades”.

Por isso que se admite a assertiva de que a verdade em si é relativa, variando de acordo com o sistema adotado como referencial. Isso não significa dizer que todas as verdades sejam relativas, senão que há diferentes “verdades” para os distintos sistemas de referência. Esclarecedora, sobre o assunto, a doutrina de Aurora Tomazini de Carvalho:

Dizer que a verdade é relativa, contudo, não significa negar a existência de afirmações verdadeiras (ceticismo), porque todo discurso descritivo é construído em nome da verdade. Também não significa considerar a verdade como subjetiva (relativismo), admitindo que algo seja verdadeiro para um sujeito e falso para outro dentro do mesmo modelo-referencial. Significa apenas que, de acordo com referenciais adotados, não trabalhamos com a existência de verdades absolutas, inquestionáveis, ou universais – aliás, frisamos a expressão “de acordo com os referenciais adotados”, pois sob esta perspectiva, a própria afirmação segundo a qual não existem verdades absolutas é relativa, depende do referencial adotado pelo sujeito cognoscente<sup>1</sup>.

É por isso que antes mesmo que se inicie a discussão sobre qualquer assunto com pretensões científicas deve-se definir qual o sistema utilizado como referência das investigações, sob pena de o conhecimento se transformar em desconhecimento. Nesse sentido aponta a lição de Maria Rita Ferragut, para quem:

Toda análise deve verificar se os silogismos são ou não verdadeiros, considerando-se o sistema de referência adotado, sob pena de transformar o conhecimento em desconhecimento, conforme ensina Goffredo Telles Júnior<sup>2</sup>.

Pois bem, para que se possa definir o sistema de referência que se utilizará, necessário apontar o que se entende por “sistema de referência”. Segundo Aurora Tomazini

---

<sup>1</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. Tese de doutorado em Filosofia do Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 35.

<sup>2</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 44.

de Carvalho, o sistema de referência consubstancia-se nas “condições que informam o conhecimento sobre algo”<sup>3</sup>.

Dito isto, deve-se dizer que o presente trabalho funda-se no referencial da Filosofia da Linguagem, mais especificamente do chamado Construtivismo Lógico-Semântico pós Giro Linguístico, segundo o qual, em brevíssima síntese, o nosso conhecimento sobre a “realidade” que nos circunda só pode ser construído através da linguagem. Mais, nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho, “a língua é, forma, cria e propaga”<sup>4</sup> a própria realidade.

A afirmação supra, que aponta que a própria realidade é construída pela linguagem, não significa que nada existe fora do homem, que não haja um universo fenomênico. A pensar-se assim admitir-se-ia a inexistência de um substrato sobre o qual a linguagem se referiria, o que não pode ser validamente sustentado. Sobre o assunto, ensina Aurora Tomazini de Carvalho:

Dizer, todavia, que a realidade é constituída pela linguagem, não significa afirmar a inexistência de dados físicos independentes da linguagem. Frisamos apenas que somente pela linguagem podemos conhece-los, identifica-los e transforma-los numa realidade objetiva para nosso intelecto<sup>5</sup>.

O Direito, por sua vez, também se vale da linguagem para construir “suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias”<sup>6</sup>, sendo mesmo “temerário”

tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem. Não toda e qualquer linguagem, mas a verbal-escrita, em que se estabilizam as condutas intersubjetivas, ganhando objetividade no universo do discurso<sup>7</sup>.

Nesse sentido, a linguagem do Direito funciona como uma metalinguagem, ou uma linguagem de “sobrenível”<sup>8</sup>, na medida em que se refere a uma outra linguagem (a social) para fazer incidir a sua própria linguagem.

---

<sup>3</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. Tese de doutorado em Filosofia do Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 32.

<sup>4</sup> **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed. p. 172.

<sup>5</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. Tese de doutorado em Filosofia do Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. p. 29.

<sup>6</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 23.

<sup>7</sup> **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed. p. 162.

<sup>8</sup> **Op. cit.** p. 173.

Sob esse ponto de vista a “realidade” do mundo fenomênico é vista como um mero substrato (evento) sobre o qual incidirá a linguagem social, que o constituirá em um fato (social). Sobre esse fato (social), por sua vez, incidirá a linguagem (jurídica), a qual transmutará esse fato (social) em um fato (jurídico). Precisas as palavras de Maria Rita Ferragut sobre a questão:

Assim, não é suficiente que ocorra no mundo concreto o fato descrito hipoteticamente no antecedente da regra-matriz de incidência tributária. É imperioso, para a produção dos efeitos jurídicos previstos no consequente dessa mesma norma, que tal ocorrência esteja descrita por meio de linguagem própria, e que a ocorrência do evento descrito no fato seja comprovada mediante a utilização das provas admitidas pelo ordenamento.

Disso decorre que ocorrido o evento (que corresponde ao que grande parte da doutrina entende por fato), a incidência não é “automática e infalível”<sup>9</sup>.

A doutrina mais tradicional, contudo, deixava de atentar para a imprescindibilidade da linguagem para a construção dos fatos jurídicos. No campo do Direito Tributário até mesmo autores da grandeza de Geraldo Ataliba incidiram nesse lapso. Para o mestre a incidência seria automaticamente verificada tão-somente com a ocorrência do “fato” previsto na hipótese legal:

Com as cautelas que as comparações impõem, [a incidência] é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã. Incidência é a descarga elétrica.

(...)

A norma tributária, como qualquer outra norma jurídica, tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automaticamente a incidência do mandamento<sup>10</sup>.

De acordo com as premissas firmadas pelo sistema de referência do Construtivismo Lógico-semântico esta afirmação estaria incompleta, porquanto a incidência só seria “automática e infalível” a partir do momento em que o “evento” for convertido em “fato jurídico” através da utilização da linguagem competente:

Somente após a incidência jurídica – que é automática e infalível, considerando a causalidade normativa e não a natural, pois é o fato jurídico e não o evento

<sup>9</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 16.

<sup>10</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 11. tir. São Paulo: Malheiros, 2010. pp. 45-46.

fenomênico que implica a relação jurídica intranormativa, única produtora de efeitos jurídicos – é que teremos efeitos no mundo do direito<sup>11</sup>.

Vê-se claramente, portanto, que a definição do sistema de referência adotado torna-se ponto primordial para a correta fixação das premissas a partir das quais se irá trabalhar para que se possa “escrever bem e pensando”<sup>12</sup>.

## **2. A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IR E OS CONCEITOS DE “RENDA” E DE “PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA”**

O ordenamento jurídico deve ser enxergado como um sistema interligado, composto por normas jurídicas que encontram o seu fundamento de legitimidade nas normas jurídicas de superior hierarquia. As normas de superior hierarquia, por sua vez, legitimam as de inferior tope. Assim, por exemplo, as decisões judiciais (normas individuais e concretas) estariam legitimadas por Portarias, que estariam legitimadas pelos Decretos executivos, que estariam legitimados por leis ordinárias, que estariam legitimadas por leis complementares.

No último degrau de normas jurídicas, no cume da pirâmide kelseniana, encontra-se a Constituição Federal, que funda e legitima o ordenamento jurídico como um todo. Com efeito, para Hans Kelsen, a Constituição “representa o escalão de direito positivo mais elevado”<sup>13</sup>. Acima dela, de acordo com a teoria de Kelsen, haveria apenas a Norma Fundamental, que é o fundamento de validade de todo o sistema mas que, no entanto, encontra-se fora do sistema de direito positivo.

Precisamente em razão desse papel de superioridade hierárquica desempenhado pela Constituição, toda a investigação sobre o direito positivo deve partir do Texto Maior para, descendo os degraus normativos, chegar-se até as normas individuais e concretas, representadas em última análise pelas decisões judiciais. Nesse sentido a lição de Roque Antônio Carrazza:

(...) inconstitucional é a lei (ou ato normativo de inferior tope) que contravém, em sua letra ou em seu espírito, prescrições, mandamentos, categorias ou princípios

---

<sup>11</sup> FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 29.

<sup>12</sup> **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed. p. 159.

<sup>13</sup> KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987. p. 240.

encartados na Constituição. Portanto, inconstitucional é, não só a norma jurídica que viola a letra expressa do Texto Supremo, mas a que atrita com seu espírito. Eis por que é na Constituição que, em última análise, devem ser buscadas as soluções para os mais graves problemas jurídicos<sup>14</sup>.

Já para Paulo de Barros Carvalho, o modo minucioso pelo qual o constituinte brasileiro estabeleceu o campo das possibilidades impositivas, obriga “o estudioso a ingressar no exame acurado da ordem constitucional, como pressuposto indeclinável do entendimento das instituições tributárias”<sup>15</sup>.

Pois bem, a Constituição Federal de 1988, ao delinear a competência impositiva da União Federal em seu art. 153, reserva o seu inciso III para a instituição do imposto “sobre a renda e proventos de qualquer natureza”.

Diante do texto constitucional há divergência na doutrina sobre se existe ou não um conceito constitucional daquilo que seja renda e proventos de qualquer natureza. Sobre o assunto, compartilhamos do entendimento de Gisele Lemke, para quem “o conceito [constitucional de renda] é aberto, porque não contém todos os elementos da definição de renda, deixando espaço para sua maior especificação pela lei complementar tributária”<sup>16</sup>.

De igual teor o entendimento de Eduardo Gomes Philippsen, que sustenta:

A nosso ver, pode-se inferir da Constituição Federal um *conceito* de "renda e proventos de qualquer natureza", mas não uma *definição*. Com efeito, por conceito entende-se "a representação de um objeto pelo pensamento, por meio de suas características gerais", enquanto a definição, mais do que expor o delineamento geral, significa a "explicação precisa", a "determinação da compreensão de um conceito"<sup>17</sup>.

De fato, não se pode validamente sustentar que não haja qualquer espécie de conceito de renda e proventos de qualquer natureza na Constituição Federal, sob pena de se inutilizar a própria separação de competências impositivas dos entes tributantes. Não havendo qualquer conceito constitucional sobre esses termos, o legislador federal estaria liberado para

---

<sup>14</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 28-29

<sup>15</sup> **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed. p. 158

<sup>16</sup> **Imposto de renda: os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60. Nota de rodapé n. 1.

<sup>17</sup> **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Revista da AJUFERGS, 02-2006. p. 109.

tributar qualquer fato sob a denominação de imposto sobre a renda, invadindo competências de outros entes políticos e desbordando de sua parcela impositiva.

Certamente não é isso o que pretende a Constituição Federal. Pertinente neste ponto a lembrança da lição do Ministro Luiz Gallotti, no RE 71.758:

Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição.

Se a Constituição Federal não definiu o conceito de renda e proventos de qualquer natureza, ela definitivamente deixa claro o que *não é* renda. Assim que não se pode chamar de renda o patrimônio estaticamente considerado. Este, a depender do caso, estará sujeito apenas ao IPTU, ou ao ITR, ou ao IPVA. Já se sabe, portanto, que o termo renda deve ser procurado considerando-se o patrimônio não sob o ponto de vista estático, mas de uma maneira dinâmica, o que significa dizer que se deve analisar se houve algum acréscimo no patrimônio de alguém dentro de um período de tempo determinado. O próprio conceito constitucional de renda, portanto, conduz à noção de acréscimo patrimonial.

O Código Tributário Nacional, por sua vez, ao definir os termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” apenas repete, em um grau de concreção maior, essa noção constitucional de acréscimo patrimonial. É o dilema do legislador infraconstitucional, destacado por Roque Antônio Carrazza:

A propósito, já tivemos o ensejo de averbar: “(...) o legislador de cada pessoa política (União, Estados, Municípios ou Distrito Federal), ao tributar, isto é, ao criar, *in abstracto*, tributos, vê-se a braços com o seguinte dilema: ou praticamente reproduz o que consta da Constituição – e, ao fazê-lo, apenas recria, num grau de concreção maior, aquilo que nela já se encontra previsto – ou, na ânsia de ser original, acaba ultrapassando as barreiras que ela lhe levantou e resvala para o campo da inconstitucionalidade”<sup>18</sup>.

Pois bem, veja-se a definição do CTN para os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza:

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

---

<sup>18</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. pp. 29-30.

- 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.

Nota-se que o CTN reforça a noção de acréscimo patrimonial como núcleo da hipótese de incidência tributária do Imposto sobre a Renda. Com efeito, o CTN poderia ter estabelecido simplesmente que o Imposto sobre a Renda incide sobre a disponibilidade econômica ou jurídica de *quaisquer acréscimos patrimoniais*.

Essa a conclusão a que se chega da leitura do texto do art. 43 acima, que, de um lado, define a espécie “renda”, restringindo-a somente àqueles acréscimos patrimoniais decorrentes do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. De outro lado, no entanto, tem-se o gênero “proventos de qualquer natureza”, que engloba “qualquer forma de acréscimo patrimonial”.

Discorda-se, neste particular, da lição de José Artur Lima Gonçalves, que entende que “o conceito de renda é gênero que encampa a espécie ‘proventos de qualquer natureza’”<sup>19</sup>.

De qualquer forma, parece claro que, seja sob a rubrica de “renda”, seja sob o título de “proventos de qualquer natureza”, o Imposto de Renda tem como materialidade a disponibilidade econômica ou jurídica de quaisquer acréscimos patrimoniais.

Em virtude disso o Imposto sobre a Renda é o que mais claramente se alinha com o princípio constitucional da capacidade contributiva. Este princípio é que confere legitimidade para a cobrança de quaisquer impostos, ao contrário das taxas e das contribuições, cujo fundamento é a realização de algum serviço pelo Estado, o qual deve ser ressarcido por meio dessas espécies tributárias. Os impostos, por sua vez, encontram a sua causa no princípio da capacidade contributiva. É esse o posicionamento de Dino Jarach:

A causa do tributo é a circunstância ou o critério que a lei assume como razão necessária e suficiente para justificar que da verificação de um determinado pressuposto de fato derive a obrigação tributária. Como no direito privado, esta razão deve ser buscada na vontade das partes, porque a vontade é pressuposto de

---

<sup>19</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 174.

fato, ao qual a lei vincula o nascimento da obrigação; assim, no direito tributário esta razão deve ser buscada no pressuposto de fato ao qual a lei vincula o nascimento da obrigação tributária.

(...)

Na relação impositiva do critério justificativo, a razão última pela qual a lei toma um fato da vida como pressuposto de uma obrigação tributária é a capacidade contributiva. Esta, com efeito, é a única razão que explica a existência como pressuposto de obrigação tributária de fatos aparentemente diferentes, mas todos com a mesma natureza econômica; é a única razão que explica a graduação do imposto segundo a magnitude econômica do pressuposto de fato; é o único conceito que representa uma ponte entre a lei e o fato impositivo. Por isto, parece-nos que se pode identificar o conceito de capacidade contributiva com o de causa jurídica do imposto<sup>20</sup>.

No Imposto sobre a renda o critério material da sua regra-matriz revela íntima proximidade com a capacidade contributiva. Estando configurado o acréscimo patrimonial, evidentemente haverá uma clara demonstração de capacidade contributiva. Não havendo acréscimo patrimonial, este particular evento não revelará capacidade contributiva, que, sem embargo, poderá ser observada em outros tantos eventos envolvendo o mesmo sujeito.

Paulo de Barros Carvalho nos chama a atenção para a distinção entre os princípios da capacidade contributiva *absoluta* e *relativa*, acentuando neste último as maiores dificuldades encontradas na prática:

Convenhamos que os problemas mais agudos relativos à capacidade contributiva não se inscrevem no quadro que orienta a singela escolha, por parte do autor da regra, de ocorrências reveladoras de alguma forma de riqueza. Mais além, as dificuldades surgem quando, implantados esses pressupostos, põe-se o legislador a pesquisar, dentro da amplitude econômica já reconhecida, qual a medida que cabe ao sujeito passivo suportar. Não é, portanto, a capacidade contributiva absoluta, mas a capacidade contributiva relativa que causa maiores dificuldades<sup>21</sup>.

Por isso que é incabível pretender-se tributar situações que apenas aparentemente geram um aumento no patrimônio do sujeito. Além de não haver qualquer evento que se subsuma à hipótese normativa, não estará caracterizada a capacidade contributiva e, portanto, não haverá causa legítima para a cobrança do imposto. Ao menos não para a cobrança do Imposto sobre a Renda. Poderá haver a incidência de impostos outros, que atinjam o patrimônio na sua forma estática. Mas do ponto de vista dinâmico não haverá demonstração de capacidade contributiva.

<sup>20</sup> JARACH, Dino. **O fato impositivo: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. pp. 122-124.

<sup>21</sup> **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed. p. 667.

De tudo quanto se falou, tem-se que a regra-matriz de incidência tributária do Imposto sobre a Renda pode ser assim sintetizada:

ANTECEDENTE – “auferir” (verbo); “quaisquer acréscimos patrimoniais dentro de determinado período de tempo” (complemento verbal); “primeiro dia do ano” (aspecto temporal); “território nacional” (aspecto espacial). CONSEQUENTE – “União Federal” (sujeito ativo); “pessoa física ou jurídica que auferir o acréscimo” (sujeito passivo); “valor do acréscimo patrimonial, apurado após a dedução das despesas legalmente autorizadas” (base de cálculo) e “alíquota variável” (critério quantitativo).

Sobre o “critério temporal” há bastante discussão na doutrina, havendo importantes vozes que apontem ser “o último dia do exercício” o preciso instante no qual se dá a incidência do IR. Desse grupo, dentre vários outros, figura Paulo de Barros Carvalho, que entende que “esse instante, no caso do imposto sobre a renda, consiste no derradeiro momento do último dia relativo ao período de competência, ou seja, ao átimo final do exercício financeiro”<sup>22</sup>.

Com todo o respeito aos ilustres componentes dessa corrente, não compartilho deste entendimento. A esse respeito, concorda-se com a crítica feita por Solon Sehn, que notou com precisão a inconsistência dessa definição. Em que pese o estudo de SEHN refira-se especificamente ao PIS-Cofins, suas anotações sem dúvida alguma são aplicáveis também ao IR, que, neste particular, compartilha as mesmas características daquele outro tributo:

Tal entendimento, porém, não pode ser acolhido. Determinação do total das receitas somente pode ocorrer no primeiro dia do mês seguinte, porque pressupõe o encerramento completo do período-base de aquisição. Antes disso, mostra-se inviável qualquer totalização definitiva, uma vez que a pessoa jurídica ainda pode auferir receitas até o último instante do mês. Trata-se, aliás, de fato bastante comum nos dias de hoje, sobretudo nas compras no comércio eletrônico, realizadas em qualquer horário e em frações de segundo por sistemas computadorizados.  
(...)

O mesmo ocorre em relação ao imposto de renda, no qual, em que pese os entendimentos divergentes de Fábio Fanucchi e Paulo de Barros Carvalho, a hipótese de incidência somente se realiza no primeiro dia do ano seguinte ao do ano base, como demonstrou Alfredo Augusto Becker, na mesma linha de Antônio Roberto Sampaio Dória, José Luiz Bulhões Pedreira e, mais recentemente, Carlos Mário da Silva Velloso<sup>23</sup>.

<sup>22</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed. p. 673.

<sup>23</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 124-125.

Longe de representar mero rigor acadêmico, o que por si só já ensejaria a sua detida investigação, se o que se pretende fazer é uma análise com rigor científico, a precisa definição de todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária tem visíveis reflexos práticos. Dentre outros, tem-se a data do pagamento que, ainda que não componha os critérios da regra-matriz, sofre direta influência do critério temporal.

Dos termos da regra-matriz é fundamental, como vimos de ver, a definição daquilo que se entende por “acréscimos patrimoniais”. Para tanto, é imprescindível anotar qual seria o conceito jurídico de *patrimônio*. Para isso, como bem lembra Geraldo Ataliba, devemos nos despojar dos conceitos alheios ao direito, uma vez que “não é possível tentar trazer, para o mundo do direito, noções pré-jurídicas que a ele sejam aplicadas. O direito constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias”<sup>24</sup>.

O conceito jurídico de patrimônio tem natureza civil, a qual não pode ser alterada pelo legislador positivo (art. 110, CTN). Da doutrina civilista colhe-se que a noção de patrimônio se aproxima muito da ideia de universalidade de direitos. Esta, por sua vez, é definida pelo art. 91 do Código Civil como sendo “o complexo das relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico”. Desta definição de patrimônio estariam excluídas a honra, a moral, a imagem, dentre outros tantos bens jurídicos incompatíveis com a valoração econômica.

Faz-se neste ponto uma crítica a este entendimento porque leva em consideração unicamente o conceito restrito de patrimônio. O conceito amplo de patrimônio, por sua vez, inclui todos os bens jurídicos de que uma pessoa é titular, tenham eles valor econômico ou não. Uma ofensa à honra, portanto, traria um decréscimo ao patrimônio amplamente considerado. Do patrimônio restrito, no entanto, não haveria qualquer alteração. Compartilha desse entendimento Eduardo Gomes Philippsen:

Mesmo que se considere equivocado o entendimento acima expressado sobre o conceito de patrimônio, e se considere que também os bens morais o integram (conceito amplo de patrimônio), certo é que, então, teríamos de subdividir o patrimônio em patrimônio economicamente mensurável (ou patrimônio material) e patrimônio economicamente não-mensurável (patrimônio extramaterial ou moral), em virtude da natureza expressivamente distinta dos bens morais em relação aos

---

<sup>24</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 23.

bens materiais. Mesmo nessa hipótese, as conclusões indicadas adiante seriam as mesmas: eventual lesão a bem não patrimonial (ou que integre o patrimônio extramaterial) terá repercussões distintas no tocante à indenização e a seu regime tributário<sup>25</sup>.

Para fins de incidência do Imposto de Renda, no entanto, deve-se tomar o conceito restrito de patrimônio, ou seja, o complexo de bens com valor econômico. É sobre o acréscimo desses bens que deverá incidir o imposto em questão.

### **3. DANOS MORAIS E AS *PUNITIVE DAMAGES***

#### *3.1 – A evolução do conceito de danos morais*

O Direito muito evoluiu no campo da responsabilidade civil por danos morais, passando-se de um momento inicial que não admitia a sua indenização para o estágio atual em que é mesmo inquestionável a indenizabilidade dos danos morais (art. 5º, V e X, da CF).

Com efeito, inicialmente, tinha muita influência a teoria que enxergava na indenização por danos morais o chamado *pretium doloris*, ou o “preço da dor”. Causava repulsa a ideia de que a bens inestimáveis economicamente pudesse ser atribuído um “preço”. Havia, então, uma aproximação muito clara entre este tipo de indenização e aquela devida por danos materiais. Se, na presença destes últimos, a indenização deveria recompensar o prejuízo na sua exata medida, entendia-se que a mesma lógica regeria a indenização por danos morais. Em sendo assim, forçosa a conclusão de que a indenização por danos morais, ao recompor o patrimônio atingido, estaria atribuindo um “preço” a bens extrapatrimoniais, como a honra, a imagem, a moral.

Resquício deste primeiro momento ainda se vê no vigente Código Civil, que no *caput* do art. 944, determina que o valor da indenização “mede-se pela extensão do dano”, sem atentar para as diferenças ontológicas existentes entre os danos materiais e morais. Os danos morais, por envolverem a ofensa a bens sem qualquer expressão econômica, não podem ter a sua extensão pecuniária devidamente perscrutada. Se não há como aferir a extensão material dos danos morais, então o *caput* do art. 944 seria inaplicável quanto a essa modalidade indenizatória, porque, segundo o dispositivo, é o dano que determina a indenização.

---

<sup>25</sup> **A incidência do imposto de renda sobre indenizações.** Revista da AJUFERGS, 02-2006. p. 121.

Há, contudo, proposta de alteração legislativa que visa a sanar este patente equívoco do legislador, representada pelo Projeto de Lei n. 6.960/02, o qual, dentre outras disposições, altera o art. 944, para nele incluir um segundo parágrafo, de seguinte teor: “A reparação do dano moral deve constituir-se em compensação ao lesado e adequado desestímulo ao lesante”. Seu autor, diga-se, é o próprio relator do Código Civil de 2002, Ricardo Fiúza.

Deste primeiro momento passou-se para o estágio em que se reconhece ser a indenização por danos morais, não uma reparação – termo que cabe unicamente aos danos patrimoniais –, mas uma *compensação* à vítima. A distinção, longe de ser mero jogo de palavras, diz com a natureza dos bens jurídicos tutelados em cada um dos casos e terá, como se verá adiante, profunda influência na análise sobre a incidência ou não do Imposto de Renda sobre as indenizações por danos morais.

Ressalte-se, contudo, que esse posicionamento de que a indenização por danos morais não “repara” a vítima, mas antes a “compensa”, não é unânime, havendo inúmeras vozes, tanto na doutrina como na jurisprudência, que ainda julgam que a indenização por danos morais “repara” o “prejuízo” sofrido. Partindo-se de premissas tão diversas, é certo que a conclusão sobre a incidência do IR sobre o recebimento desses valores será também distinta, como se verá a seguir.

Ainda houve grande discussão sobre a possibilidade das pessoas jurídicas sofrerem danos morais. Argumentava-se, então, que por não serem capazes de “sentir dor, ou de serem humilhadas” as pessoas jurídicas não poderiam sofrer danos morais. Em contrapartida, rebatia-se que a Constituição Federal não fez distinção entre pessoas físicas ou jurídicas quando, em seu art. 5º, X, assegurou a todas as *pessoas* a indenização por danos morais.

Não se tinha ainda clareza quanto à distinção entre os conceitos de honra subjetiva, exclusiva das pessoas físicas, e de honra objetiva, este presente tanto nas pessoas físicas como nas jurídicas. Não se pode negar que a pessoa jurídica seja detentora de uma reputação, de uma imagem, que pode ser atingida por ato ilícito, cabendo então a denominação de dano moral por ofensa à sua honra objetiva.

O debate perdeu muito de sua pragmaticidade diante da edição, já em 1999, da Súmula 227 do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe peremptoriamente que “a pessoa jurídica pode sofrer dano moral”.

Sobre a definição jurídica de danos morais, doutrina e jurisprudência são riquíssimas nos mais variados exemplos, havendo mesmo quem sustente que “há conceitos para todos os gostos” (CAVALIERI FILHO, 2008).

O autor argentino Ramon Daniel Pizarro<sup>26</sup> faz um apanhado das principais definições de dano moral. Segundo ele, haveriam cinco distintas teses sustentadas: i) dano moral é todo dano não patrimonial<sup>27</sup>; ii) o dano moral determina-se pela índole extrapatrimonial do direito lesado<sup>28</sup>; iii) o dano moral como menoscabo a direitos da personalidade, com independência da sua repercussão na esfera patrimonial<sup>29</sup>; iv) doutrina que leva em consideração o caráter não patrimonial do interesse lesado<sup>30</sup>; v) doutrina que leva em conta o resultado ou a consequência da ação que causa o detrimento.

---

<sup>26</sup> PIZARRO, Ramon Daniel. **Daño moral**. Prevención, reparación, punición. El daño moral en las diversas ramas del Derecho. Buenos Aires: Hammurabi, 1996.

<sup>27</sup> Fueyo Lareni, **El daño extrapatrimonial y su indemnización especialmente en materia contractual**; Aguiar Dias, **Da responsabilidade civil**, 4a ed., t. II, n. 226, p. 771; Fisher, **Los daños civiles y su reparación**, p. 222; Ripert – Boulanger, **Traite de droit civil**, t. I, p. 377; Chartier, **La reparation du prejudice**, n. 114, p. 152; Lloveras de Resk, **Palestra** apresentada nas “II Jornadas Sanjuaninas de Direito Civil”, 1984. Comp.: Demogue, **Traité des obligations en general**, t. IV, p. 15; De Ruggiero, **Instituciones de derecho civil**, trad. de la 4a ed. italiana por Serrano Suñer y Santacruz, t. II, vol. I, p. 64.

<sup>28</sup> MAZEAUD, H. e L. – Tunc, **Tratado teórico práctico de la responsabilidad civil delictual y contractual**, trad. de S. Sentís Melendo, t. I-I, n. 293, p. 424; SAVATIER, **Traite de la responsabilité civile en droit français**, 2a ed., n. 525; LALOU, **Traité pratique de la responsabilité civile**, 5a ed., p. 105 e ss.; BREBBIA, **El daño moral**, p. 57 e ss.; ACUÑA ANZORENA, **La reparación del agravio moral en el Código Civil**, LL, 16-536; SALAS, **La reparación del daño moral**, JA, 1942-III-47, secc. doutrina.

<sup>29</sup> TRIGO REPRESAS, **Palestra** apresentada nas “II Jornadas Sanjuaninas de Direito Civil”, 1984. Em sentido coincidente, a **Palestra** apresentada nas mesmas Jornadas pelos Drs. Banchio, Vallespinos, Márquez y Sánchez Torres.

<sup>30</sup> Aderem a esta idéia central, ainda que com importantes matizes diferenciais: DE CUPIS, **El daño**, trad. da 2a ed. italiana por Angel Martínez Sarrión, n. 10, p. 120; ALPA, **Responsabilidad civil e danno**, Capítulo 7, n. 1, p. 463 e ss.; ZANNONI, **El daño en la responsabilidad civil**, 2a ed., Capítulo VI, parágrafos 85 a 87, p. 287 e ss.; BUERES, **El daño moral y su conexión con las lesiones a la estética, a la sique, a la vida de relación y a la persona en general**, Revista de Derecho Privado y Comunitario, 1992, n. 1, p. 241 e ss.; AGOGLIA; BORAGINA; MEZA, **Responsabilidad por incumplimiento contractual**, p. 175; VÁZQUEZ FERREYRA, **Los presupuestos de la responsabilidad profesional**, em **Las responsabilidades profesionales. Libro homenaje al Dr. Luis O. Andorno**, Augusto M. Morello (dir.), p. 113, em especial n. 5, p. 122; STIGLITZ, G.; ECHEVESTI, **El daño resarcible**, em **Responsabilidad civil**, Mosset Iturraspe (dir.), Capítulo XI, parágrafo 100.

Não se pode adotar a primeira definição, uma vez que se restringe a definir o dano moral pelo que ele não é, ao invés de defini-lo conotativamente pelo que, de fato, é. O segundo conceito, por seu turno, é criticado por muitos, porquanto a ofensa a direitos extrapatrimoniais pode gerar também danos materiais e vice-versa. A terceira corrente, bastante próxima da anterior, restringe a questão porquanto há dentre os bens jurídicos extrapatrimoniais diversos outros direitos que não aqueles chamados “direitos da personalidade”. Já para o quarto entendimento, a distinção entre dano patrimonial e moral não residiria na característica do próprio direito ofendido, mas no interesse juridicamente tutelado que é pressuposto dele. As humilhações, vexames e dores sofridas não seriam, em si mesmas configurações do dano moral, senão possíveis consequências deles.

A noção à qual se filia PIZARRO é a última que citamos supra, a qual identifica o dano moral com o resultado da conduta que causa a lesão. Segundo o autor argentino, para se identificar o dano moral deve-se seguir o mesmo caminho utilizado para a identificação do dano material.

Com ele concordam, no Brasil, Aguiar Dias<sup>31</sup> e Maria Helena Diniz<sup>32</sup>, além de grande parte da jurisprudência pátria, que identificam o dano moral com os sentimentos de sofrimento, dor, humilhação, vexame, etc.

Em sentido contrário, Maria Celina Bodin de Moraes<sup>33</sup>, Anderson Schreiber<sup>34</sup> e Sérgio Cavalieri Filho<sup>35</sup>, que entendem que o conceito de dano moral não está vinculado ao resultado da lesão, devendo ser encontrado na natureza dos bens jurídicos tutelados.

o dano moral não está necessariamente vinculado a alguma reação psíquica da vítima. Pode haver ofensa à dignidade da pessoa humana sem dor, vexame, sofrimento, assim como pode haver dor, vexame e sofrimento sem violação da dignidade. Dor, vexame, sofrimento e humilhação podem ser consequências, e não causas. Assim como a febre é o efeito de uma agressão orgânica, a reação psíquica da vítima só pode ser considerada dano moral quando tiver por causa uma agressão à sua dignidade<sup>36</sup>.

<sup>31</sup> AGUIAR DIAS, José de. **Da responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 992.

<sup>32</sup> DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil – responsabilidade civil**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. pp. 81-82

<sup>33</sup> MORAES, Maria Celina Bodin de. **Danos à pessoa humana: uma leitura civil-constitucional dos danos morais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 130.

<sup>34</sup> SCHREIBER, Anderson. **Novos paradigmas da responsabilidade civil: da erosão dos filtros da reparação à diluição dos danos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 128.

<sup>35</sup> CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

<sup>36</sup> Op. cit. p. 80.

### 3.2 – O conceito de *punitive damages*

Mais recentemente, sobretudo em decorrência dos frequentes abusos praticados por grandes empresas em detrimento dos cidadãos, tem se disseminado as indenizações por danos morais que se dizem fundadas na teoria norte-americana das *punitive damages*, ou indenizações punitivas. É o que muito oportunamente notou Attila de Souza Leão Andrade Jr.:

Todavia, uma nova corrente, inspirada em idéias norte-americanas, vem atormentando o trabalho de nossos juízes. É assim denominada: “*punitive damages*”, que aqui corresponde, em linhas aproximadas, a nossa “teoria do valor do desestímulo”. O caráter punitivo das indenizações decorrentes de danos morais baliza-se, preliminarmente, em dois pontos: a intensidade do dano sofrido e a peculiar situação econômica do agente e seu dolo. A fixação do *quantum* é, dessa forma, imbuída de um aspecto sancionador, como forma de desestimular o infrator de novo cometimento de ação danosa. Trata-se de uma verdadeira “sanção ao ilícito”, de acordo com o respeitável professor Carlos Alberto Bittar.

(...)

Estamos, portanto, num campo delicado da fixação do *quantum* indenizatório, em que, de um lado, mostra-se realmente necessária a tomada de medidas mais enérgicas, com a finalidade de se inibir a reiteração de atos ilícitos e, de outro, observamos a crescente aplicação do binômio compensação + punição, fruto de uma construção jurisprudencial desprovida de respaldos legais<sup>37</sup>.

São exemplos dessas decisões, dentre inúmeras outras:

PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS TELEFONIA MÓVEL CORTE INDEVIDO DE LINHA TELEFÔNICA DANOS MORAIS. **Corte indevido de linha telefônica dano moral presumido (in re ipsa) natureza compensatória e sancionatória (punitive damages) da indenização** redução do quantum indenizatório para R\$ 5.000,00, com observação dos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. RECURSO DA RÉ PARCIALMENTE PROVIDO, sem modificação do resultado do julgado<sup>38</sup>.

APELAÇÃO CÍVEL. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO C/C INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. COBRANÇAS INDEVIDAS. RELAÇÃO DE CONSUMO. DANO MORAL. CONFIGURAÇÃO. A INSCRIÇÃO INDEVIDA EM ÓRGÃO DE RESTRIÇÃO AO CRÉDITO GERA O DEVER DE INDENIZAR. **VALOR DA INDENIZAÇÃO. NECESSIDADE DE MAJORAÇÃO. CRITÉRIOS DE RAZOABILIDADE E PROPORCIONALIDADE. PUNITIVE DAMAGES. APLICAÇÃO AO CASO.**

<sup>37</sup> ANDRADE JR., Attila de Souza Leão. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000. pp. 59-60.

<sup>38</sup> TJSP: Apelação Cível n. 9239504952008826 SP 9239504-95.2008.8.26.0000. Relator Desa. Berenice Marcondes Cesar. Data de Julgamento: 24/07/2012, 27ª Câmara de Direito Privado, Data de Publicação: 02/08/2012.

RECURSO PRINCIPAL CONHECIDO E NÃO PROVIDO. RECURSO ADESIVO CONHECIDO E PARCIALMENTE PROVIDO<sup>39</sup>.

Antes de mais nada cumpre estabelecer exatamente do que se trata quando se fala nesse instituto. Para tanto, poder-se-ia, em apertada síntese, conceituar as indenizações punitivas como sendo aquelas fixadas em determinados casos específicos, como exceção à regra geral que impõe que o valor da indenização mede-se pela extensão do dano, com a finalidade de punir o ofensor.

Contudo, assim proceder seria simplificar a conceituação do instituto, que tanta importância ganhou, principalmente nos países de cultura anglo-saxônica. Assim, colhemos da definição dada pelo Black's Dictionary of Law o seguinte significado:

*Punitive damages.* (1848) Indenizações conferidas em acréscimo aos danos efetivos quando o réu atuou de maneira imprudente, com maldade, ou com fraude; especificamente, indenizações avaliadas como forma de penalizar o infrator ou servir de exemplo aos demais. • Punitive damages, que pretendem punir e, desse modo, evitar condutas condenáveis, geralmente não são reembolsáveis por inadimplemento contratual. A Suprema Corte estabeleceu três parâmetros que ajudam a determinar se a concessão de punitive-damages viola o devido processo legal: (1) a censurabilidade da conduta a ser punida; (2) a razoabilidade da relação entre o dano e a recompensa; (3) a diferença entre a recompensa e as penalidades civis autorizadas em casos similares. *BMW of North America, Inc. v. Gore*, 517 U.S. 559, 116 S.Ct. 1589 (1996). Também chamadas de *exemplary damages*; *vindictive damages*; *punitory damages*; *presumptive damages*; *added damages*; *aggravated damages*; *speculative damages*; *imaginary damages*; *smart money*; *punies*.

“Apesar de os *compensatory damages* e os *punitive damages* serem tipicamente concedidos ao mesmo tempo pelo mesmo julgador, eles servem a propósitos diferentes. Os primeiros destinam-se a reparar uma perda concreta que o demandante sofreu em razão da conduta ilícita do réu. Os últimos, que foram descritos como ‘quase-criminais’, operam como ‘multas privadas’ destinadas a punir o réu e evitar futuros ilícitos. A avaliação de um júri sobre a extensão dos danos do demandante é essencialmente uma determinação factual, ao passo que a imposição de *punitive damages* é a expressão da sua condenação moral” *Cooper Indus. v. Leatherman Tool*, 332 U.S. 424, 432, 121 S.Ct. 1678, 1683 (2001) (per Stephens, J).

Do magistério de MARTINS-COSTA tiramos a seguinte lição sobre o conceito de *punitive damages*:

Tal qual delineada na tradição anglo-saxã, a figura dos *punitive damages* pode ser apreendida, numa forma introdutória e muito geral, pela ideia de **indenização punitiva** (e não “dano punitivo”, como às vezes se lê). Também chamados *exemplary damages*, *vindictive damages*, ou *smart money*, consistem na soma em dinheiro conferida ao autor de uma ação indenizatória em valor expressivamente superior ao necessário à compensação do dano, tendo em vista a dupla finalidade de punição

---

<sup>39</sup> TJPR: Apelação Cível n. 8474626 PR 847462-6, Relator Des. Fernando Wolff Bodziak, Data de Julgamento: 09/05/2012, 11ª Câmara Cível.

(*punishment*) e prevenção pela exemplaridade da punição (*deterrence*) opondo-se – nesse aspecto funcional – aos *compensatory damages*, que consistem no montante da indenização compatível ou equivalente ao dano causado, atribuído com o objetivo de ressarcir o prejuízo<sup>40</sup>.

Voltando os olhos à realidade brasileira, não raro verifica-se a menção da doutrina à suposta “função punitiva”, ou “pedagógica” das indenizações por danos morais. Ressalta MORAES, acerca das referidas funções atribuídas à indenização por danos morais:

Uma dessas funções é de ser reconhecida aos distintivos “punitivo”, “exemplar” ou “punitivo-pedagógico”, que, como é notório, têm pairado na motivação das sentenças e dos acórdãos referentes à indenização por dano moral. É de se ressaltar que estas funções decorrem, unicamente, da construção jurisprudencial acerca da matéria, sem embasamento normativo específico<sup>41</sup>.

Não é incomum, entretanto, mesmo mencionando essa suposta função, que os julgados estabeleçam valores indenizatórios bastante reduzidos, contrariando, portanto, a própria definição de *punitive damages*, que determina, como visto supra, que eles “consistem na soma em dinheiro conferida ao autor de uma ação indenizatória em valor **expressivamente superior** ao necessário à compensação do dano”<sup>42</sup>.

Entendemos que, antes de representarem a suposta aplicação no Brasil do modelo norte-americano das *punitive damages*, as menções às funções “punitiva” ou “pedagógica” filiam-se à lição de Aguiar Dias, que sustenta que:

a prevenção e repressão do ato ilícito resulta da indenização. Mesmo os ricos sofrem um corretivo moral enérgico, que conduz à prevenção e à repressão do ilícito praticado, quando lhes é imposta a obrigação de reparar o dano sofrido por outrem<sup>43</sup>.

Essa corrente vislumbra **sempre** um caráter punitivo nas indenizações por danos morais, experimentado pelo réu pelo sentimento ao qual é submetido quando da condenação a “reparar” o dano de outrem.

Cumprido, portanto, distinguir a corriqueira menção à “função punitiva”, que seria ínsita às indenizações por danos morais, na visão de Aguiar Dias, sendo, por

<sup>40</sup> MARTINS-COSTA, Judith; PARGLENDER, Mariana Souza. **Usos e abusos da função punitiva** – (*punitive damages* e o Direito brasileiro). Revista CEJ, Brasília, n. 28, p. 15-32, jan./mar. 2005. p. 16.

<sup>41</sup> MORAES, op. cit., p. 25.

<sup>42</sup> MARTINS-COSTA; PARGLENDER, op. cit., p. 16.

<sup>43</sup> AGUIAR DIAS, José de. **Da responsabilidade civil**, 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. v. II. p. 735.

consequência, sempre aplicada, independentemente do montante da condenação, do modelo das *punitive damages*. Com essa afirmação concorda Judith Martins-Costa:

É preciso, pois, distinguir: uma coisa é arbitrar-se indenização pelo dano moral que, fundada em critérios de ponderação axiológica, tenha caráter compensatório à vítima, levando-se em consideração – para a fixação do montante – a concreta posição da vítima, a espécie de prejuízo causado e, inclusive, a conveniência de dissuadir o ofensor, em certos casos, podendo mesmo ser uma indenização “alta” (desde que guarde proporcionalidade axiologicamente estimada ao dano causado); outra coisa é adotar-se a doutrina dos *punitive damages* que, passando ao largo da noção de compensação, significa efetivamente – e exclusivamente – a **imposição de uma pena**, com base na conduta altamente reprovável (dolosa ou gravemente culposa) do ofensor, como é próprio do direito punitivo.

(...)

Não nos deixemos atrapalhar pela mera evocação semântica, confundindo a expressão *punitive damages* (designativa de um determinado instituto jurídico) com o caráter punitivo associado à indenização do dano extrapatrimonial<sup>44</sup>.

Como se vê, uma coisa é o *caráter punitivo*, que sempre estaria presente nas indenizações por danos morais. Outra bastante distinta é a figura dos *punitive damages* norte-americanos.

#### 4. O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES

Como bem notou Mary Elbe Queiroz, o estudo do tratamento tributário das indenizações “é um caminho tortuoso e complexo, pois ele se encontra visceralmente ligado, como uma das consequências, à responsabilidade civil, que igualmente encerra uma problemática ainda não pacificada”<sup>45</sup>.

Sobre as disputas acerca dos danos morais já se tratou no tópico anterior, ainda que rapidamente, em razão dos limites do presente estudo. Cumpre neste momento, de posse dos conceitos firmados no item anterior, analisar o regime tributário das indenizações por danos morais e, mais especificamente, das indenizações intituladas *punitive damages*.

Está claro que não são todas as indenizações que se destinam unicamente a recompor o patrimônio da vítima. Ao menos não se tivermos presente a distinção entre os conceitos de patrimônio em sentido estrito e patrimônio em sentido lato. Já se tratou desse

<sup>44</sup> MARTINS-COSTA; PARGLENDER, op. cit., pp. 23 e 25.

<sup>45</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000. p. 254.

tema em item anterior, mas não custa recordar que o primeiro se refere à universalidade de bens com expressão econômica e os últimos a todos os bens de titularidade de determinado sujeito, tenham ou não expressão econômica.

De um lado, tem-se que a indenização por danos emergentes tem a função de simplesmente recompor o *patrimônio em sentido estrito* lesado, sem que haja qualquer acréscimo patrimonial após o recebimento desta modalidade de indenização. Assim, se o patrimônio de determinado sujeito antes da lesão correspondia a R\$ 100,00 e a ofensa causou prejuízo de R\$ 20,00, então a função da indenização por danos emergentes será simplesmente fazer o patrimônio do sujeito retornar a R\$ 100,00. Como se vê, antes e depois do recebimento da indenização o patrimônio (em sentido estrito) do sujeito deve ser precisamente o mesmo.

Nesse sentido dispõe o art. 944 do Código Civil, que determina que “a indenização mede-se pela extensão do dano”. Ou seja, esta modalidade indenizatória apenas recompõe o patrimônio lesado, de modo a torna-lo isento de dano.

Por essa razão, não havendo acréscimo patrimonial, o evento ocorrido no mundo fenomênico não se subsume à hipótese de incidência do Imposto de Renda e, portanto, não deverá haver a incidência do tributo sobre essas verbas.

Diferentemente se dá com as indenizações recebidas a título de lucros cessantes. Nesses casos, ainda que a função da indenização seja igualmente reparar o patrimônio, esta reparação diz respeito ao patrimônio *futuro* do sujeito. O que se busca é a garantia de que os ganhos futuros que o sujeito provavelmente auferiria não serão prejudicados pela ofensa. Seria a situação clássica citada pela maior parte da doutrina do taxista que em decorrência de um acidente automobilístico vem a sofrer danos emergentes, relativos às avarias no seu veículo, e lucros cessantes porque, com o carro na oficina, não poderá exercer seu ofício e deixará de auferir os ganhos que receberia se não fosse a ocorrência do dano. Diante dessa situação, o culpado pelo acidente deverá indenizar o taxista pelos valores que muito provavelmente receberia, utilizando-se como parâmetro a média dos rendimentos dos meses anteriores à lesão.

Nessa hipótese, como se vê, houve claro acréscimo patrimonial, ensejando a incidência do Imposto de Renda sobre os valores recebidos a título de indenização por lucros cessantes. Até porque a não-incidência sobre essas parcelas feriria o princípio da isonomia tributária uma vez que, se não fosse a ocorrência do evento lesivo, quando o sujeito ordinariamente recebesse os mesmos valores, naturalmente haveria a incidência do Imposto de Renda.

E no caso do dano moral, qual seria a solução mais adequada? Como já visto no item anterior, ao contrário dos que ocorre com os danos materiais, a indenização por danos morais tem o objetivo, não de recompor o patrimônio lesado, mas de compensar a vítima de ofensas a bens jurídicos sem expressão pecuniária. Isso significa dizer que a indenização não envolverá grandezas equivalentes porque, de um lado, tem-se bens jurídicos personalíssimos, que de forma alguma podem ser avaliados economicamente (crítica ao *pretium doloris*), e de outro, tem-se a indenização em pecúnia, única forma encontrada pelo Direito para satisfazer a vítima e “punir” o ofensor. Em razão disso, o *patrimônio em sentido estrito* do sujeito sofreu um evidente acréscimo.

Havendo acréscimos patrimoniais restará ocorrido o evento descrito no antecedente da regra-matriz de incidência do IR e, após ser vertido em linguagem jurídica pela autoridade competente, deverá-ser a incidência de Imposto de Renda sobre o fato jurídico então constituído, não importando que o Direito o chame de indenização.

A esse respeito, é importante a advertência feita por Leandro Paulsen, que chama a atenção para a necessidade de se averiguar a natureza jurídica daquilo a que se chama de “indenização”:

Destaca-se, aliás, que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Não é o nome atribuído à verba que definirá a incidência ou não do imposto. Verbas que constituam acréscimo patrimonial, ainda que pagas sob a rubrica de “indenização”, serão tributadas<sup>46</sup>.

O Superior Tribunal de Justiça até recentemente titubeava a respeito do tema, havendo exemplos de decisões tanto pela incidência como pela não incidência do Imposto de

---

<sup>46</sup> PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010. p. 52.

Renda sobre as indenizações por dano moral. Confira-se, pela incidência, o seguinte julgado, de 2008:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. REPARAÇÃO POR DANOS MORAIS. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. DISTINÇÃO ENTRE INDENIZAÇÃO POR DANOS AO PATRIMÔNIO MATERIAL E AO PATRIMÔNIO IMATERIAL. PRECEDENTES. 1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte. 2. Indenização é a prestação destinada a reparar ou recompensar o dano causado a um bem jurídico. Os bens jurídicos lesados podem ser (a) de natureza patrimonial (= integrantes do patrimônio material) ou (b) de natureza não-patrimonial (= integrantes do patrimônio imaterial ou moral), e, em qualquer das hipóteses, quando não recompostos in natura, obrigam o causador do dano a uma prestação substitutiva em dinheiro. 3. O pagamento de indenização pode ou não acarretar acréscimo patrimonial, dependendo da natureza do bem jurídico a que se refere. **Quando se indeniza dano efetivamente verificado no patrimônio material (= dano emergente), o pagamento em dinheiro simplesmente reconstitui a perda patrimonial ocorrida em virtude da lesão, e, portanto, não acarreta qualquer aumento no patrimônio. Todavia, ocorre acréscimo patrimonial quando a indenização (a) ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente), ou (b) se destinar a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante), ou (c) se referir a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material).** 4. **A indenização que acarreta acréscimo patrimonial configura fato gerador do imposto de renda e, como tal, ficará sujeita a tributação, a não ser que o crédito tributário esteja excluído por isenção legal,** como é o caso das hipóteses dos incisos XVI, XVII, XIX, XX e XXIII do art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99. Precedentes. 5. "Se o objeto da indenização é o elemento moral, porque a ação danosa atingiu precisamente o patrimônio moral, não há dúvida de que o recebimento de indenização implica evidente crescimento do patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador esse acréscimo patrimonial" (Hugo de Brito Machado, Regime Tributário das Indenizações, obra coletiva, Coord. Hugo de Brito Machado, p. 109). Em idêntico sentido, na obra citada: Gisele Lemke, p. 83; Hugo de Brito Machado Segundo e Paulo de Tarso Vieira Ramos, p. 124; Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel, p. 74. E ainda: Leandro Paulsen, Direito Tributário ? Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, 5ª ed., Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2003, p. 655. 6. Configurando fato gerador do imposto de renda e não estando abrangido por norma isentiva (salvo quando decorrente de acidente do trabalho, o que não é o caso), o pagamento a título de dano moral fica sujeito à incidência do tributo. 7. Recurso especial provido.<sup>47</sup>

Já adotando a tese da não-incidência, veja-se o seguinte julgado, de 2004:

RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE CIVIL. AÇÃO DE REPARAÇÃO POR DANO MORAL. SENTENÇA CONDENATÓRIA TRANSITADA EM JULGADO. RETENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA NA FONTE PELA ENTIDADE PAGADORA. IMPOSSIBILIDADE. PARCELA CUJA NATUREZA É INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. RECURSO IMPROVIDO. A incidência de tributação deve obediência estrita ao princípio constitucional da legalidade (artigo 150, inciso I). O Código Tributário Nacional,

<sup>47</sup> REsp 748868 / RS, 1ª Turma. Rel. Min. Luiz Fux. DJ de 18/02/2008.

com a autoridade de lei complementar que o caracteriza, recepcionado pela atual Carta Magna (artigo 34, parágrafo 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias), define o conceito de renda e o de proventos de qualquer natureza (artigo 43, incisos I e II). **Não há como equiparar indenizações com renda, esta entendida como o fruto oriundo do capital e/ou do trabalho, tampouco com proventos, estes tidos como os demais acréscimos patrimoniais, uma vez que a indenização torna o patrimônio lesado indene, mas não maior do que era antes da ofensa ao direito. Não verificada a hipótese de incidência do imposto de renda previsto no art. 43 do CTN.** Reconhecida a alegada não-incidência do tributo em debate sobre as verbas da reparação de danos morais, por sua natureza indenizatória, não há falar em rendimento tributável, o que afasta a aplicação do art. 718 do RIR/99 na espécie em comento. Recurso especial ao qual se nega provimento. Decisão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.<sup>48</sup>

A partir de 2012, contudo, a discussão foi pacificada no âmbito do STJ, com a edição da Súmula 498, que resume, peremptoriamente: **não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais** (DJe 13/08/2012).

Analisando-se os julgados que deram origem à Súmula 498 do STJ percebe-se que aquela Corte Superior fechou os olhos para os diversos matizes de indenização existentes – cada um com sua peculiar natureza, cada qual com seus particulares efeitos tributários – para, reduzindo a complexidade do debate, concluir (a nosso ver equivocadamente) que todas as indenizações visam à recomposição do patrimônio e que, portanto, não haveria acréscimo patrimonial, não restando configurado o “fato gerador” do Imposto de Renda.

É bem verdade que a Súmula 498 vem na trilha de outras orientações sumuladas daquele Tribunal Superior, todas apontando para a não-incidência do IR sobre verbas indenizatórias:

**Súmula 125:** O PAGAMENTO DE FERIAS NÃO GOZADAS POR NECESSIDADE DO SERVIÇO NÃO ESTA SUJEITO A INCIDENCIA DO IMPOSTO DE RENDA. (DJ 15/12/1994)

**Súmula 136:** O PAGAMENTO DE LICENÇA-PREMIO NÃO GOZADA POR NECESSIDADE DO SERVIÇO NÃO ESTÁ SUJEITO AO IMPOSTO DE RENDA. (DJ 16/05/1995)

**Súmula 215:** A INDENIZAÇÃO RECEBIDA PELA ADESÃO A PROGRAMA DE INCENTIVO À DEMISSÃO VOLUNTÁRIA NÃO ESTÁ SUJEITA À INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. (DJ 04/12/1998)

<sup>48</sup> REsp 402035 / RN, 2ª Turma. Rel. Min. Franciulli Netto. DJ de 17/05/2004.

Também o Tribunal Superior do Trabalho firmou posicionamento pacífico pela não-incidência do Imposto de Renda sobre as indenizações por danos morais:

RECURSO DE REVISTA. PROCESSO ELETRÔNICO. INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA. **Esta Corte firmou o entendimento de que não incide imposto de renda sobre indenização por danos morais, tendo em vista que tal parcela condenatória não se traduz em acréscimo patrimonial, mas, sim, em mera reparação por lesão suportada, o que não se enquadra como fato gerador do imposto de renda, tal como previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional.** Precedentes. Recurso de Revista conhecido e provido<sup>49</sup>.

O CARF (Conselho Administrativo de Recursos Federais), por sua vez, tem entendimento pela incidência do Imposto de Renda sobre as verbas recebidas a título de danos morais, valendo citar o seguinte julgado, da 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, datado de 2007:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - Verificada a existência de omissão no julgado é de se acolher os Embargos de Declaração apresentados pelo Contribuinte.  
IRPF - DANOS MORAIS - Está sujeito ao imposto de renda a indenização por danos morais que não caracterize reposição patrimonial.  
Embargos acolhidos.  
Acórdão retificado<sup>50</sup>.

Importante destacar que a recente edição da Súmula 498 do STJ não implicará necessariamente a modificação desse entendimento do Conselho, uma vez que o Regimento Interno do CARF prevê, em seu art. 62-A, a obrigatória obediência ao posicionamento das Cortes Superiores somente quando o julgamento tiver sido proferido na sistemática dos arts. 543-B e 543-C, ambos do Código de Processo Civil.

Já na doutrina, por outro lado, há grande divergência sobre a incidência do Imposto de Renda sobre as verbas recebidas a título de indenizações por danos morais. Na sua grande maioria os estudiosos da matéria se dividem entre aqueles que concluem pela incidência e aqueles que julgam não incidir.

<sup>49</sup> Recurso de Revista n. 1321004920095100017 132100-49.2009.5.10.0017. Relator Min. Márcio Eurico Vitral Amaro. 8ª Turma. DEJT: 11/11/2011.

<sup>50</sup> Processo n. 11080.004200/00-05. Recurso n. 144.454. Relator Conselheiro Gustavo Lian Haddad. Sessão de 14/06/2007.

Dentre os primeiros, concluindo pela incidência do IR sobre as verbas recebidas a título de indenização por danos morais, podemos citar Leandro Paulsen<sup>51</sup>, Eduardo Gomes Philippsen<sup>52</sup>, Attila de Souza Leão Andrade Jr.<sup>53</sup>, Fábio Junqueira de Carvalho e Maria Inês Murgel<sup>54</sup>, Gisele Lemke<sup>55</sup>, Hugo de Brito Machado<sup>56</sup>, James Marins<sup>57</sup>, Mantovanni Colares Cavalcante<sup>58</sup>, Mary Elbe Queiroz<sup>59</sup>, Natanael Martins e Ana Paula Bonini Tararam<sup>60</sup>, Rafael Marcílio Xerez<sup>61</sup>, Rogério Lima<sup>62</sup>, e Schubert de Farias Machado<sup>63</sup>.

Para estes, em breve síntese, a indenização por dano moral, ao contrário da indenização por danos materiais (somente na modalidade danos emergentes, não quando se tratar de lucros cessantes), não recompõe o patrimônio lesado, mas serve como mera satisfação, como uma compensação à vítima de ofensas a bens jurídicos sem expressão econômica. Nesse sentido, como depois do recebimento da indenização o patrimônio (em sentido estrito, ou seja, universalidade de direitos *com expressão econômica*) do sujeito terá sido indubitavelmente acrescido, então deve haver a incidência do Imposto sobre a Renda.

Em sentido contrário, há aqueles outros que julgam que sobre os valores recebidos sob a rubrica de indenização por danos morais não deve incidir o IR. Dentre estes,

---

<sup>51</sup> PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

<sup>52</sup> PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Revista da AJUFERGS, 02-2006).

<sup>53</sup> ANDRADE JR., Attila de Souza Leão. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>54</sup> JUNQUEIRA DE CARVALHO, Fábio; MURGEL, Maria Inês. **Análise do regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>55</sup> LEMKE, Gisele. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>56</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>57</sup> MARINS, James. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>58</sup> CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **Considerações sobre o regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>59</sup> QUEIROZ, Mary Elbe. **As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>60</sup> MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paula Bonini. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>61</sup> XEREZ, Rafael Marcílio. **Considerações sobre o regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>62</sup> LIMA, Rogério. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>63</sup> MACHADO, Schubert de Farias. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

citamos Bradson Camelo e Péricles Athayde Filho<sup>64</sup>, Adilson Rodrigues Pires<sup>65</sup>, Ângela Maria da Motta Pacheco<sup>66</sup>, Antônio Carlos de Martins Mello<sup>67</sup>, José Augusto Delgado<sup>68</sup>, José Eduardo Soares de Melo e Márcia Soares de Melo<sup>69</sup>, Lúcia Valle Figueiredo<sup>70</sup>, Luís Eduardo Schoueri e José Gomes Jardim Neto<sup>71</sup>, Tiziane Machado<sup>72</sup>.

Esta parcela da doutrina tende a seguir a mesma orientação do STJ e defende, em suma, que o Imposto de Renda não deve incidir sobre as verbas que indenizam o dano moral por entenderem que toda e qualquer indenização tem caráter recompensatório do patrimônio e que, portanto, não haveria acréscimo patrimonial, mas mera restituição do *status quo* anterior à lesão.

Posição interessante dentre os integrantes deste último grupo é aquela defendida pelos professores José Eduardo Soares de Melo e Márcia Soares de Melo, que, mesmo reconhecendo a ocorrência de acréscimo patrimonial nas indenizações por danos morais, concluem que sobre ele não deve incidir o Imposto sobre a Renda, pois do contrário estar-se-ia desfalcando a indenização, que se tornaria meramente parcial.

Nas demais espécies de indenização em que não ocorresse uma efetiva mutação patrimonial, poderia ser questionada a não-incidência do IR e pretendido o ônus tributário, sob a assertiva de que tratar-se-ia de uma nova riqueza auferida pelo particular, um autêntico acréscimo patrimonial. É o caso do dano moral que vem a implicar em indenização monetária, passando o beneficiário a ter uma efetiva vantagem econômica (e não simples recomposição patrimonial).

---

<sup>64</sup> CAMELO, Bradson; ATHAYDE FILHO, Péricles. **Incidência do imposto de renda sobre as verbas indenizatórias**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte. Ano 8, n. 43. jan/fev. 2010. pp. 63-71.

<sup>65</sup> RODRIGUES PIRES, Adilson. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>66</sup> MOTTA PACHECO, Ângela Maria da. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>67</sup> MARTINS MELLO, Antônio Carlos de. **Não-incidência tributária – indenizações: enfoque introdutório do tema**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>68</sup> DELGADO, José Augusto. **Reflexões sobre o regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>69</sup> SOARES DE MELO, José Eduardo; SOARES DE MELO, Márcia. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>70</sup> VALLE FIGUEIREDO, Lúcia. **Indenizações e seu regime tributário**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>71</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. **A indenização por dano moral e o imposto de renda**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

<sup>72</sup> MACHADO, Tiziane. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

Todavia, mesmo nestas diferenciadas situações indenizatórias, em que se vislumbra uma riqueza nova, penso que continua prevalecendo o argumento da não-incidência tributária, uma vez que a essência, a característica, a nota típica, a razão de ser da indenização é a recompensa (inexistência de perda). Na medida em que incida o IR, desfalcando o valor da indenização, a recompensa será parcial, impedindo a plena eficácia jurídica.

Em suma, a não-incidência do IR deve ser considerada para todos os casos de indenização, independente da natureza do dano a ser reparado (econômico, moral etc.).<sup>73</sup>

A preocupação dos professores é importante, na medida em que, se o valor arbitrado como “justo” pelo magistrado sentenciante foi X, e se a incidência do IR tornaria o valor final a ser recebido em “X – IR”, então conclui-se que a indenização deixou de ser “justa”, nos termos da decisão judicial. Como dizem os professores, a recompensa seria “parcial, impedindo a plena eficácia jurídica”.

Contudo, há uma solução bastante simples para o problema apontado. Bastaria que se incluísse o valor do Imposto de Renda em questão no montante total da condenação em indenização por danos morais. Esta a lição de Mary Elbe Queiroz:

Exsurge um conflito, entretanto, quando a hipótese se caracterizar como abrangida pela imposição do IR e se estiver diante da necessidade de reparação integral do dano, nos termos do decidido pelo juiz, a fim de que não haja prejuízo para a vítima. Caso se decida pela não-tributação, haveria uma afronta à legalidade e à isonomia tributária; caso se decida pela incidência, resultaria em infligir mais um prejuízo ao lesado com a redução do valor indenizatório. Em decorrência, a fim de que se estabeleça um perfeito equilíbrio, mister se faz que o valor do IR seja acrescido e computado no cálculo da indenização como mais uma carga do ofensor, para que não se aumente o dano da vítima com a redução do valor da indenização.<sup>74</sup>

Desgarrando-se destes dois polos antagônicos, surge o entendimento de Solon Sehn, que faz uma distinção entre as indenizações por danos morais recebidas por pessoas jurídicas ou pessoas físicas, concluindo que o Imposto de Renda deve incidir apenas naquele primeiro caso, mas não no último. Lembre-se mais uma vez que os seus apontamentos a respeito da Cofins neste particular são perfeitamente aplicáveis ao Imposto de Renda:

A Cofins, por outro lado, incide sobre os ingressos recebidos a título de dano moral. Isso porque este não constitui reparação propriamente dita, mas compensação patrimonial por ofensa à honra objetiva, no caso de pessoas jurídicas.

(...)

Cumpre registrar que, ao contrário do entendimento manifestado pela referida autora, entende-se que o imposto de renda não deve incidir sobre a indenização por

---

<sup>73</sup> Op. cit. p. 208.

<sup>74</sup> Op. cit. p. 267.

dano moral pago à pessoa física, uma vez que, em tal hipótese, a exigência do tributo seria contrária ao princípio da dignidade da pessoa humana (CF, art. 1º, III)<sup>75</sup>.

Ainda que o professor não desenvolva muito o tema, sua objeção parece apontar na mesma direção da crítica feita por José Eduardo Soares de Melo e Márcia Soares de Melo. Igualmente nesse caso poder-se-ia sanar o problema apontado incluindo-se o valor do Imposto de Renda na condenação atribuída ao ofensor.

Mais recentemente, como já se viu no item 3.2, tem se disseminado as decisões judiciais que, ao estabelecerem indenizações por danos morais, dizem utilizar-se do instituto dos *punitive damages* (vide conceito no item 3.2). Alguns exemplos dessa tendência jurisprudencial já foram expostos no item 3.2, para o qual ora se faz remissão.

Pois bem, diante dos conceitos estudados anteriormente, tem-se que as chamadas *punitive damages*, ou indenizações punitivas, são fixadas em valores expressivos com a dupla finalidade de (i) punir o ofensor; e (ii) evitar que a conduta lesiva se repita no futuro.

Se a finalidade compensatória da indenização por danos morais na sua forma “simples” já se amolda à hipótese de incidência prevista na norma geral e abstrata, com muito mais razão as chamadas *indenizações punitivas*.

Nestas, não pode restar qualquer resquício de dúvida: há evidente acréscimo patrimonial, já que se abstrai do dano em si para focar a sanção ao ofensor, arbitrando-se o montante indenizatório em valores necessariamente superiores àqueles que bastariam para a simples compensação da vítima.

O fato de que muitas das ditas indenizações “simples” por danos morais sejam conferidas levando-se em conta a chamada “função punitiva” só vem reforçar a conclusão inicial de que também naqueles casos a incidência do IR se impõe.

---

<sup>75</sup> SEHN, Solon. **PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência**. São Paulo: Quartier Latin, 2011. pp. 175-176, nota de rodapé nº 323.

A Súmula 489 do STJ, ao deixar de observar as particularidades de cada espécie de indenização, permite a sua extensão também para as hipóteses de indenizações punitivas, o que é absolutamente despropositado.

Como já se viu anteriormente, os julgados que deram origem à Súmula 498 mencionavam que as indenizações por danos morais não se enquadrariam na hipótese prevista no art. 43 do CTN porque estariam restritos à recomposição do patrimônio lesado.

Ora, se assim é, então a Súmula merece uma ressalva, ao menos para excluir de seu âmbito de abrangência as chamadas indenizações punitivas, que não só não visam à recomposição do patrimônio lesado, como devem necessariamente ser superiores ao montante que seria necessário para fazê-lo.

Com efeito, as indenizações punitivas só serão “punitivas” na medida em que transbordarem do limite compensatório. Se o entendimento do STJ é de que esse caráter compensatório confunde-se com a reparação do patrimônio lesado – com o que não se concorda, por tudo o que já se colocou –, então é forçosa a conclusão de que ali onde houver indenização punitiva deverá haver incidência do Imposto de Renda.

## CONCLUSÃO

De tudo o que se estudou no presente trabalho pode-se concluir que o Imposto de Renda tem como critério material de sua Regra Matriz de Incidência Tributária o “auferir renda ou proventos de qualquer natureza dentro de período específico”, o qual pode variar a depender do modelo em que se enquadrar o sujeito passivo que auferir essas rendas.

Os conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza não são equivalentes, sendo estes o gênero, referente a todo e qualquer acréscimo patrimonial, e aquela a espécie, relativa apenas aos acréscimos patrimoniais oriundos do capital, do trabalho ou da combinação de um e de outro. De qualquer maneira, em termos práticos, pode-se dizer que, seja a título de “renda”, seja de “proventos de qualquer natureza”, a hipótese de incidência deste tributo será o acréscimo patrimonial, dentro de um dado período.

Diante disso, conclui-se que o Imposto de Renda apenas não deverá incidir sobre as indenizações por danos emergentes. Quando se tratar de indenização por lucros cessantes ou por danos morais, o acréscimo patrimonial é evidente e, portanto, o evento do mundo fenomênico se subsume perfeitamente à previsão da norma geral e abstrata, devendo ser a consequente incidência do tributo. Como, no entanto, no sistema referencial adotado a incidência não é automática, será necessária a intervenção da linguagem jurídica (linguagem de sobrenível) para, incidindo sobre a linguagem social, constituir os fatos jurídicos e possibilitar então o fenômeno da incidência.

Quando se tratar das chamadas *indenizações punitivas*, ou *punitive damages*, o acréscimo patrimonial restará ainda mais evidente, uma vez que elas se destinam unicamente a oferecer uma sanção ao ofensor e só serão de fato “punitiva” na exata medida em que transbordar do seu caráter compensatório do dano. Nesses casos, não pode haver dúvida: deverá haver a incidência do Imposto de Renda. Para não se diminuir o valor da indenização tomado como parâmetro para a condenação no caso concreto, o valor Imposto de Renda deverá ser calculado no momento da sentença e incluído na condenação com a qual deverá arcar o ofensor.

## BIBLIOGRAFIA

AGUIAR DIAS, José de. **Da responsabilidade civil**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

ANDRADE JR., Attila de Souza Leão. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CAMELO, Bradson; ATHAYDE FILHO, Péricles. **Incidência do imposto de renda sobre as verbas indenizatórias**. Revista Fórum de Direito Tributário. Belo Horizonte. Ano 8, n. 43. jan/fev. 2010. pp. 63-71.

CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria geral do direito (o constructivismo lógico-semântico)**. Tese de doutorado em Filosofia do Direito, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. São Paulo: Noeses, 2009. 3. ed.

CAVALCANTE, Mantovanni Colares. **Considerações sobre o regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. **Programa de responsabilidade civil**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

DELGADO, José Augusto. **Reflexões sobre o regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil – responsabilidade civil**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Imposto sobre a renda, pressupostos constitucionais**. 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2004. pp.

JUNQUEIRA DE CARVALHO, Fábio; MURGEL, Maria Inês. **Análise do regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1987.

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

\_\_\_\_\_. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

LIMA, Rogério. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MACHADO, Schubert de Farias. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MACHADO, Tiziane. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MARINS, James. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paula Bonini. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MARTINS-COSTA, Judith; PARGLENDER, Mariana Souza. **Usos e abusos da função punitiva** – (*punitive damages* e o Direito brasileiro). Revista CEJ, Brasília, n. 28, p. 15-32, jan./mar. 2005. p. 16.

MARTINS MELLO, Antônio Carlos de. **Não-incidência tributária – indenizações: enfoque introdutório do tema**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

MORAES, Maria Celina Bodin de. **Danos à pessoa humana: uma leitura civil-constitucional dos danos morais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

MOTTA PACHECO, Ângela Maria da. **Regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

PAULSEN, Leandro. **Impostos federais, estaduais e municipais**. Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. **A incidência do imposto de renda sobre indenizações**. Revista da AJUFERGS, 02-2006.

PIZARRO, Ramon Daniel. **Daño moral**. Prevención, reparación, punición. El daño moral en las diversas ramas del Derecho. Buenos Aires: Hammurabi, 1996.

QUEIROZ, Mary Elbe. **As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

RODRIGUES PIRES, Adilson. **O regime tributário das indenizações**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

SCHOUERI, Luís Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. **A indenização por dano moral e o imposto de renda**, in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

SCHREIBER, Anderson. **Novos paradigmas da responsabilidade civil: da erosão dos filtros da reparação à diluição dos danos**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SEHN, Solon. **PIS-COFINS: não cumulatividade e regimes de incidência.** São Paulo: Quartier Latin, 2011.

SOARES DE MELO, José Eduardo; SOARES DE MELO, Márcia. **O regime tributário das indenizações,** in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

VALLE FIGUEIREDO, Lúcia. **Indenizações e seu regime tributário,** in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.

XEREZ, Rafael Marcílio. **Considerações sobre o regime tributário das indenizações,** in *Regime tributário das indenizações*, Hugo de Brito Machado (coordenador), São Paulo: Dialética, Fortaleza, 2000.