

ESCOLA SUPERIOR DA MAGISTRATURA FEDERAL DO RIO
GRANDE DO SUL – ESMAFE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO

“INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE INDENIZAÇÕES”

Natalie Conter Correa

Porto Alegre, maio de 2008.

NATALIE CONTER CORREA

“INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE INDENIZAÇÕES”

Monografia apresentada ao Curso de Pós-Graduação da Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul, para a obtenção do título de Especialista em Direito Público, sob a orientação do professor Andrei Pitten Velloso.

Porto Alegre

2008

“INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE INDENIZAÇÕES”

Natalie Conter Correa

Monografia apresentada à banca examinadora da Escola Superior da Magistratura Federal como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Público.

Aprovada em _____, pela Banca Examinadora.

Banca Examinadora:

Andrei Pitten Velloso

Agradecimentos

ao meu orientador Andrei Pitten Velloso pela oportunidade de aprendizado; à minha colega Sandra por me proporcionar momentos indispensáveis para a realização do presente.

SUMÁRIO

AGRADECIMENTOS.....	03
RESUMO.....	05
ABSTRACT.....	06
INTRODUÇÃO.....	07
1. IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES	
1.1. Fato gerador do imposto de renda.....	08
1.2. Conceito de indenização.....	11
1.3. Indenizações acarretam acréscimo patrimonial?.....	13
2. VERIFICAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM CASOS ESPECÍFICOS:	
2.1. Programa de Demissão Voluntária- PDV.....	16
2.2. Abono de permanência.....	19
2.3. Desapropriação.....	22
2.4. Adicional de horas extras.....	24
2.5. Auxílio-creche	26
2.6. Licença-prêmio e férias não gozadas.....	28
2.7. Dano moral.....	29
CONCLUSÃO.....	34
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	37
OBRAS CONSULTADAS.....	38

RESUMO

O Fisco tem tributado, por meio do imposto de renda, inúmeros valores recebidos a título de indenização, sem preocupar se traduzem, ou não, verdadeiros acréscimos patrimoniais. Resta ao contribuinte recorrer ao Judiciário para obstar a incidência deste tributo quando indevido.

O presente trabalho visa analisar o tratamento tributário dispensado às indenizações, mais especificamente, quanto à possibilidade de incidência ou não do imposto de renda sobre verbas qualificadas como indenizatórias. Mas, para que isto seja possível, indispensável a análise preliminar dos aspectos que envolvem o fato gerador deste tributo e também dos significados que englobam o instituto da indenização.

A princípio, as verbas indenizatórias não estariam abarcadas pelos conceitos de renda e proventos. Mas em alguns casos tais verbas encontram-se sujeitas a este tributo, em face do acréscimo patrimonial que proporcionam ao seu titular.

ABSTRACT

The Exchequer has taxed, through the income tax, several values received by means of indemnification and it does not care if it means, or not, true patrimonial increments. To the contributor there is only the alternative of appealing to the Judiciary to prevent the incidence of this tax when it is improper.

The present work aims to analyze the tax treatment given to indemnification, more specifically, in relation to the possibility of the incidence or not of the income tax over qualified contingency as indemnificatory. But, in order to make it possible, it is indispensable the preliminary analyzes of the aspects that involve the generating fact of this tax as well as of the meanings that comprise the indemnification institute.

At first, the indemnification contingency would not be included by the concepts of income and profits. But in some cases these contingencies are submitted to this tax, due to the patrimonial increment that they proportionate to the titular.

INTRODUÇÃO

A incidência da tributação deve obediência estrita ao princípio constitucional da legalidade. Apesar de o imposto de renda ter previsão constitucional é o Código Tributário Nacional que define o conceito de renda e de proventos de qualquer natureza.

Sabe-se que este diploma legal, ao conceituar renda e proventos, na verdade, definiu como fato gerador do tributo o acréscimo patrimonial, denominando-o renda, quando decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza, nos demais casos.

Este estudo abordará as verbas indenizatórias que mais ensejam discussão no meio jurídico, sobretudo as decorrentes das horas extras, abono de permanência, e dano moral. Apesar de a doutrina brasileira não se dedicar muito a este assunto, a jurisprudência tem se pronunciando freqüentemente, definindo inúmeros aspectos que serão revelados ao longo deste.

Vale lembrar, já haver jurisprudência pacífica acerca da incidência do imposto sobre alguns tipos de indenizações. No entanto, nem todos os contribuintes têm conhecimento de que determinados ganhos são intributáveis. Inquestionáveis, portanto, o alcance, a aplicabilidade e, sobretudo, a utilidade do estudo do tema em questão.

1. IMPOSTO DE RENDA E INDENIZAÇÕES

1.1.FATO GERADOR DO IMPOSTO DE RENDA

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, ou simplesmente imposto de renda, é de competência da União e está previsto no art. 153, inc. III da Constituição Federal. Os termos “renda” e “proventos” referidos na Constituição Federal adiantam a delimitação da incidência deste imposto. Contudo, o ponto de partida para a definição dos elementos do imposto de renda será o art. 43 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre 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.

Da análise do dispositivo transcrito, percebe-se que, ao conceituar renda e proventos de qualquer natureza, o CTN, em verdade, definiu como fato gerador do tributo o acréscimo patrimonial, denominando-o renda, quando decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e proventos de qualquer natureza nos demais casos.

Em outras palavras, renda é o acréscimo ou aumento do patrimônio decorrente do emprego do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, expresso em dinheiro e apurado em certo período de tempo, ao passo que os proventos constituem-se pelos acréscimos patrimoniais (riquezas novas que venham incorporar-se ao patrimônio), não compreendidos no conceito de renda, como no caso de aposentadorias e pensões.

Rendas e proventos de qualquer natureza são espécies do gênero acréscimo patrimonial, revelador da capacidade contributiva do contribuinte. O fato gerador do imposto é a aquisição de

riqueza nova que pode decorrer do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Portanto, constitui fato gerador do imposto de renda a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, nos termos do art. 153, III, da Constituição Federal de 1988 e do art. 43, I e II, do Código Tributário Nacional.

De acordo com Mary Elbe Queiroz

Quando o CTN utiliza o vocábulo renda, deve-se entender como tal o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, considerando como renda a remuneração obtida no emprego dos fatores de produção, ou seja, o ganho obtido pelos sujeitos como resultado do próprio trabalho, do emprego/utilização/aplicação dos bens ou direitos próprios, por terceiros, ou do emprego do próprio trabalho com a utilização dos seus bens e/ou direitos¹.

Quanto ao termo “proventos” a autora refere que em sentido amplo, como considerado pelo CTN, significariam quaisquer acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho e, em restrito, a um acréscimo patrimonial resultante de atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos, como benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria².

É princípio elementar que o imposto de renda somente incidirá quando houver acréscimo patrimonial. Como acréscimo se há de entender o que foi auferido, menos parcelas que a lei, expressa ou implicitamente, e sem violência à natureza das coisas, admite sejam diminuídas na determinação desse acréscimo.

Vê-se, pois, que, ao mesmo tempo em que o legislador restringe o conceito de renda (vinculando-o a fontes determinadas), amplia ao máximo o conceito de proventos de qualquer natureza, qualificando-os como todo e qualquer acréscimo patrimonial, sem ressalvas³.

¹ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). As indenizações sob a Ótica do Imposto de Renda. *Regime Tributário das Indenizações*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2000, p. 264.

² Op.cit nota 1.

³ PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. A incidência do imposto de renda sobre indenizações. Revista AJUFERGS. Edição n. 02, fonte: www.esmafe.org.br.

Não pode ser esquecido que o acréscimo patrimonial decorre da disponibilidade econômica ou jurídica da renda ou dos proventos de qualquer natureza. Ou seja, o fato gerador do imposto de renda nasce com a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica. Esta refere-se aos valores efetivamente recebidos enquanto aquela está relacionada com a obtenção de direitos de créditos não sujeitos a condição suspensiva, dos quais o contribuinte passaria juridicamente a dispor, embora não lhe estivessem ainda nas mãos. Logo, não basta a expectativa de ganho futuro ou potencial, uma vez que a disponibilidade de que trata o art. 43 do CTN deve ser atual e não futura.

Assim, resta claro que, sem acréscimo patrimonial, não haverá renda, muito menos proventos. Cabe lembrar que não é permitido ao legislador ordinário adotar critério distinto para inventar novas hipóteses de incidência do imposto de renda, uma vez que a Constituição Federal já definiu a amplitude do campo de incidência deste tributo.

O professor Leandro Paulsen assevera com clareza que

O conceito de renda não está à disposição do legislador infraconstitucional. A extensão dos termos “renda” e “proventos de qualquer natureza” dá o contorno do que pode ser tributado e do não que pode ser tributado a tal título. De fato, na instituição do imposto de renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário não pode extrapolar a amplitude de tais conceitos, sob pena de inconstitucionalidade⁴.

Conforme se vê, não foi dado ao legislador o direito de inovar. Inexiste também permissão para que o mesmo se valha de situações semelhantes para justificar a incidência do IR. Ou seja, a cobrança do IR só será admissível naquelas situações em que forem observados os ditames constitucionais.

⁴ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 9 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p 312.

1.2. CONCEITO DE INDENIZAÇÃO

De acordo com a definição constante no dicionário Houaiss da língua portuguesa o termo indenização significa “*aquilo que se concede ou obtém como reparação ou compensação de um prejuízo, perda, ofensa, etc*”.

Indenizar, de um modo geral, tem por fim repor o patrimônio no estado anterior em que se encontrava antes do dano, compensando alguém da perda de alguma coisa que, voluntariamente, não perderia. Implica, de modo geral, dever, obrigação da parte de quem paga, e direito, crédito, da parte de quem recebe.

O direito à indenização tem previsão constitucional, particularmente nos incs. V e X do art. 5º, que assim dispõem, respectivamente:

V- “é assegurado o direito de resposta proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ao à imagem;
(...)
X- são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente da sua violação;”

O Código Civil regula este importante instituto a partir de seu art. 944, ao dispor que “*a indenização mede-se pela extensão do dano*”. Em outras palavras, a indenização nada mais é do que uma reparação financeira decorrente de dano, seja ele material ou moral, que deve ser suportada pelo seu causador.

A fim de permitir a aplicação deste dispositivo, deve-se atentar, primeiramente, para o bem jurídico lesado que será indenizado. Se a lesão ocorreu a um bem jurídico de natureza patrimonial, se aplicará uma espécie de indenização; ao contrário, se o bem lesado é extrapatrimonial, a indenização terá natureza distinta.

Ainda no âmbito da lesão a bem de natureza patrimonial, é relevante distinguir se a lesão atingiu patrimônio atual ou o ganho futuro, uma vez que o art. 402 do CC determina que as perdas e danos devidos ao credor devem abranger não só o dano emergente como também o lucro cessante, ou seja, tudo aquilo que a vítima efetivamente perdeu, assim como tudo o que ela deixou razoavelmente de ganhar.

Essas espécies de ressarcimento desfrutam de naturezas distintas na medida em que na indenização do primeiro tem-se apenas a reposição do bem econômico lesado, o qual anteriormente ao dano já fazia parte do patrimônio do lesado, ao passo no segundo a reposição terá por base momento futuro. Ou seja, na indenização do lucro cessante a lesão implicará perda de um ganho futuro, sendo que este ressarcimento proporcionará um incremento ao patrimônio do lesado.

É preciso ter presente que renda e indenização são conceitos intimamente relacionados, merecendo exata distinção para fins de incidência ou não do tributo. O que se busca na indenização é reestabelecimento do estado anterior ao dano. E a forma mais comum de aproximar-se da recomposição aludida é através da recomposição em pecúnia, que não importa acréscimo patrimonial.

Deve-se lembrar, por oportuno, que a indenização não consubstancia acréscimo patrimonial enquadrável no conceito legal de renda ou proventos de qualquer natureza, desde que sua finalidade seja recompensar um dano ou prejuízo, sem contribuição para o incremento positivo do patrimônio. Os tribunais, de modo geral, explicitam com muita clareza o que pode ser reconhecido como indenização.

Há quem indague acerca da real necessidade do valor relativo à reparação corresponder exatamente à extensão do dano. Na presente abordagem, esta questão dispensa maiores esclarecimentos, diante da ausência de discussão quanto à incidência de tributação dos valores que não restituem perdas ou que as ultrapassem.

Cabe ressaltar que a natureza da indenização é incompatível com a natureza do lucro que, no direito positivo brasileiro, corresponde a mais-valia, acréscimo patrimonial, riqueza nova. A aquisição de renda é critério identificador do fato típico que daria ensejo à tributação pelo IR⁵.

Por fim, nota-se que o termo indenização é utilizado indistintamente para justificar a não-incidência do tributo em questão. Contudo, tal raciocínio é limitado, na medida em que o fato gerador do tributo é o efetivo acréscimo patrimonial, acréscimo este visualizado pela Fazenda em muitas verbas, mesmo nas ditas indenizatórias.

1.3. AS INDENIZAÇÕES ACARRETAM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL?

O ponto central da discussão acerca da incidência ou não do imposto de renda sobre as verbas indenizatórias concentra-se, sobretudo, na natureza jurídica de cada uma destas⁶.

Conforme já exposto, sabe-se que o que pode ser tributado são a renda e os proventos de qualquer natureza. Qualquer outro valor não incluso nestes conceitos estaria fora do campo de incidência do IR.

Diferente é o entendimento da Fazenda que em muitos casos considera tributáveis mesmo as verbas recebidas a título de indenização, sob o argumento de proporcionarem aumento ao patrimônio daquele que recebe.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). James Marins. Regime Tributário das Indenizações in Regime Tributário das Indenizações. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2000, p. 142.

⁶ “O regime tributário a ser aplicado às indenizações depende da natureza do dano que se visa reparar. É importante distinguir quando elas se enquadram como hipóteses de incidência, por representarem verdadeiros “acrécimos patrimoniais”, riqueza nova que aumenta o patrimônio preexistente daquele que recebe a indenização; como hipóteses de não-incidência, por a realidade factual não se adequar à previsão abstrata da lei e não realizar o fato gerador do tributo; ou como hipótese de isenção, por existir expressa disposição de lei que excepcione a respectiva incidência”, p. 265, Op. Cit. Nota 1.

Sabe-se que o IR incidirá sempre que estiverem presentes os elementos configuradores do fato gerador descrito em lei. Logo, sem o efetivo acréscimo, não há fato gerador, não existindo, assim, nada a ser tributado.

Diante disto, é necessário identificar, com precisão, quando há “acrécimo patrimonial” tributável. Isto acontece quando o valor da indenização referir-se a riqueza nova que implique aumento do patrimônio já existente. Hipótese distinta é aquela em que a indenização se refere à mera reposição do patrimônio da vítima que foi atingido, por perda ou deterioração, com o ato lesivo.

A indenização consiste em uma compensação frente ao dano. Não obstante, sabe-se que a natureza indenizatória de uma verba não afasta por si só a incidência do IR e nem deveria, já que o fundamental é a percepção do incremento patrimonial. Cabe ressaltar, que a jurisprudência de modo geral segue orientação, de acordo com a seguinte premissa:

(...) 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 de 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)⁷.

Todavia, entende-se que a presente indagação não deveria comportar uma resposta genérica. Ou seja, para se responder adequadamente à presente questão, hão de ser consideradas não só as particularidades relativas a cada verba indenizatória, mas também os efeitos que acarretam no patrimônio do indenizado.

⁷ STJ, Primeira Turma, REsp 748868/RS, Rel. Min., Luiz Fux, Rel. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Data de julgamento: 28/08/2007.

A noção de que a mera natureza indenizatória afastaria a incidência do IR encontra-se ultrapassada, não em razão dos conceitos relativos à matéria, mas em decorrência da interpretação dos mesmos. Esta deve obedecer, acima de tudo, os preceitos da lógica do acréscimo, o que proporcionará também coerência na tributação da verba indenizatória. Daí a necessidade da análise, em separado, de cada uma destas, já que às vezes é aplicado regime tributário diferente ao mesmo tipo de verba, conforme será abordado adiante.

2. VERIFICAÇÃO DA INCIDÊNCIA DO IMPOSTO EM CASOS ESPECÍFICOS

2.1. PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA-PDV

O programa de demissão voluntária vem sendo utilizado por várias empresas, principalmente por bancos.

Trata-se de uma forma menos traumática de desligamento de empregados, que através de uma transação extrajudicial recebem um incentivo financeiro em razão do desligamento. Ou seja, a verba em comento é fruto de um acordo entre as partes quanto ao término do vínculo empregatício.

Este programa é adotado pelas empresas principalmente quando há interesse na diminuição do quadro de funcionários. Assim, as empresas, através deste planejamento estratégico, têm a chance de reorganizarem suas atividades. Para isto, definem os incentivos e os empregados alvos do programa. É oferecida ao empregado uma oferta vantajosa em troca do seu desligamento, sendo que este varia de empregado para empregado. Esta oferta é representada por uma quantia incentivadora, em face da perda inesperada do emprego, sem prejuízo de todos os demais direitos a que fizerem jus, como, por exemplo, aviso prévio, férias indenizadas, FGTS, multa de 40% sobre o FGTS, e outras.

A questão reside em saber qual a natureza jurídica dos valores oferecidos espontaneamente pelo empregador ao empregado neste acordo.

A doutrina de um modo geral entende que os valores pagos a título de incentivo à adesão ao PDV possuem natureza de indenização, por não resultar qualquer enriquecimento, mas apenas uma compensação, em que o empregado privado do trabalho recebe em troca determinado valor monetário.

Assim, o montante recebido pelo referido programa demissório correspondente a uma verdadeira indenização, pois é pago aos trabalhadores que aderem ao programa oferecido pelos empregadores em decorrência de abrupta e imotivada rescisão do contrato de trabalho. Por conseguinte, considerando o caráter indenizatório desta verba, é lícito afirmar que sobre ela não deverá incidir o imposto de renda.

Os tribunais já se manifestaram a respeito do tema, entendendo que a verba recebida pelo empregado em razão da adesão ao PDV é insuscetível de tributação pelo imposto de renda, por se tratar de vantagem em pecúnia paga somente sob a condição do desligamento voluntário. Neste sentido, merecem referência algumas decisões do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - DEMISSÃO INCENTIVADA - SÚMULA 215/STJ.

1. Nos termos da Súmula 215/STJ, a indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.
2. Recurso especial improvido. (STJ, Segunda Turma, REsp 869083/SP, Ministro Humberto Martins, data de julgamento 24/10/2006).

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE RENDA - PESSOA FÍSICA - VERBAS RECEBIDAS EM DECORRÊNCIA DE ADESÃO A PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA - NÃO-INCIDÊNCIA - SÚMULA 215/STJ - PRETENDIDA VERIFICAÇÃO DA ORIGEM DAS VERBAS - SÚMULA 7/STJ - COMPETE AO STJ A APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE.

1. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que as verbas indenizatórias recebidas pelo empregado, incluídas as rescisórias decorrentes de dispensa incentivada, são isentas do imposto de renda; porquanto, a indenização não é produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.
2. aferir se as verbas recebidas pelo recorrido não são decorrentes de plano de demissão voluntária, tendo o Tribunal de origem afirmado o contrário, tal como requer a agravante, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a esta Corte em vista do óbice da Súmula 7/STJ.
3. In casu, ao considerar os termos do voto condutor do acórdão a quo, que informou tratar-se as verbas indenizatórias decorrentes de adesão à plano de demissão voluntária, a decisão valeu-se do art. 257 do Regimento Interno do Superior Tribunal de Justiça para examinar a pretensão, segundo o qual cabe a esta Corte, tão-somente, a aplicação do direito à espécie. Agravo regimental improvido. (STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 912760/RJ, Ministro Humberto Martins, Data de julgamento 15/05/2007).

Vale lembrar que esta verba incentivadora não pode ser confundida com salário, para justificar tributação. Uma vez que, neste caso, o trabalhador não prestará mais serviço ao empregador, logo não poderá fazer jus ao salário. Não podemos esquecer também que é exatamente pelo fato de estar sendo tolhido do seu direito de trabalhar que o mesmo será indenizado.

Neste sentido, convém mencionar o teor do inc. I do art. 7º da CF:

Art. 7º. São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

I- relação de emprego protegida contra despedida arbitrária ou sem justa causa, nos termos da lei complementar, que preverá indenização compensatória, dentre outros direitos;

A finalidade desta indenização é de reparar um dano sofrido pelo empregado, concretizado pela perda do emprego e suas resultantes. Acredita-se que não só a perda do emprego, mas também as repercussões materiais que decorrem deste evento configuram, de um modo geral, danos a serem suportados pelo empregado, futuro desempregado.

Vale referir a lição James Marins

A reparação a que faz jus o empregado demitido sem justa causa se caracteriza como indenização de dano patrimonial decorrente de lucros cessantes, representados pela perda da expectativa de o mesmo continuar percebendo seus vencimentos e demais prerrogativas trabalhistas. Da mesma forma, em se tratando de adesão em planos de demissão voluntária a verba recebida pelo empregado assume natureza indenizatória de lucros cessantes. Isto porque, apesar de nestes casos a demissão decorrer de acordo entre empregador e o empregado, o que ocorre é um pré-estabelecimento por parte de ambos acerca do pagamento de verba indenizatória como ressarcimento de o empregado sofrer a demissão (dano)⁸.

⁸ Op. Cit. Nota 4, p. 137.

Desta forma, entende-se que o dispositivo constitucional mencionado, evidencia a natureza indenizatória da verba decorrente do PDV, sendo, inclusive, objeto da Súmula n. 215 do STJ⁹.

Conforme pode ser observado, o único motivo que sustenta a não-tributação desta verba baseia-se na sua natureza indenizatória. Mesmo assim, os valores provenientes da adesão a este programa estão fora do campo de incidência tributária, não ensejando sequer discussão na jurisprudência.

2.2. ABONO DE PERMANÊNCIA

O abono de permanência foi instituído pela Emenda Constitucional nº 41/03 e consiste no pagamento do valor equivalente ao da contribuição do servidor para a previdência social, a fim de neutralizá-la.

Trata-se de uma vantagem financeira para o servidor que opta por permanecer trabalhando, mesmo tendo cumprido todos os requisitos para se aposentar. Assim, ao contrário da isenção prevista na Emenda Constitucional nº 20/98, o servidor continua contribuindo para o regime próprio de previdência ao qual está vinculado, cabendo ao Estado pagar-lhe o abono. O valor deste corresponde ao valor da contribuição previdenciária do servidor, podendo ser pago até a chegada da aposentadoria compulsória.

Por outro lado, a adesão a este abono promove uma economia ao Estado que, com a permanência do servidor na ativa, posterga no tempo uma dupla despesa, qual seja, de pagar proventos ao servidor em fase de aposentadoria e remuneração ao que o substituiria.

Ressalta-se que a Emenda Constitucional nº 41/03 não exige qualquer outro requisito formal para a concessão do referido abono, bastando a implementação das condições para a

⁹ Súmula 215. STJ. *A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita à incidência do imposto de renda.*

aposentadoria, seja integral ou proporcional. Todavia a administração pública exige a formalização do pedido do abono em questão.

Há discussões a respeito da natureza jurídica deste instituto previsto no §19 do art. 40 da CF¹⁰, isto porque este preceito não definiu se o abono possui caráter indenizatório ou remuneratório.

Convém lembrar, por oportuno, que as verbas de caráter indenizatório são aquelas previstas em lei e que se propõem a indenizar o servidor por gastos havidos em razão da função, ao contrário das verbas remuneratórias que compõem o status econômico do cargo exercido, possuindo, caráter patrimonial pessoal.

Para aqueles que defendem a natureza indenizatória, este abono compensaria o servidor público que, apesar de estar apto para aposentar-se, permanece prestando serviços à administração pública.

Nesse sentido, vale conferir o posicionamento do Tribunal Regional da 1ª Região a respeito do tema:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL - ANTECIPAÇÃO DE TUTELA PARA EXIMIR SERVIDOR PÚBLICO NA ATIVA DO IRRF SOBRE O "ABONO DE PERMANÊNCIA" (§19 DO ART. 40 DA CF/88 [EC Nº 41/2003] E ART. 7º DA LEI Nº 10.887/2004) - PRESENÇA DOS PRESSUPOSTOS DO ART. 273 DO CPC - SEGUIMENTO NEGADO - AGRAVO INTERNO NÃO PROVIDO. 1 - É dado ao relator negar seguimento ao recurso "manifestamente inadmissível, improcedente, prejudicado ou em conformidade com súmula ou com jurisprudência dominante do respectivo tribunal, do STF ou de Tribunal Superior" (art. 557, caput, do CPC), sem que isso signifique afronta ao princípio do contraditório (ou à ampla defesa), porque atende à agilidade da prestação jurisdicional. Quando o relator assim age não "usurpa" competência do colegiado, mas atua dentro do permissivo legal. 2- Consoante a legislação de regência do "abono de permanência" (§19 do art. 40 da CF/88 [EC nº 41/2003] e art. 7º da Lei nº 10.887/2004) que estipula que "o servidor (...) que tenha completado as exigências para aposentadoria voluntária (...) e que opte por permanecer

¹⁰ "O servidor de que trata este artigo que tenha completado as exigências para a aposentadoria voluntária estabelecidas no § 1º, III, a, e que opte por permanecer em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária até completar as exigências para aposentadoria compulsória contidas no §1º, II".

em atividade fará jus a um abono de permanência equivalente ao valor da sua contribuição previdenciária", vê-se o caráter não-remuneratório da parcela, que não se enquadra no art. 43 do CTN, desinflante que o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 24/2004 em outro sentido estipule. 3- A questão se enquadra ("mutatis mutatis") na mesma "ratio essendi" das SÚMULAS nº 125 e nº 136 do STJ: doutrina e jurisprudência convergem no sentido de que a compensação pecuniária pela perda (ou não-uso) de um direito (temporário que seja) tem caráter indenizatório, tanto mais na hipótese, quando nem de longe passou pela intenção do legislador constituinte "aumentar" a base de cálculo do IR, mas diminuir (reduzir) o dispêndio da Administração Pública (incentivando o servidor a permanecer em atividade, obstaculizando o gasto, cumulativo, entre provento da inatividade e remuneração do novo servidor). 4 - Agravo interno não provido.5 - Peças liberadas pelo Relator, em 14/08/2007, para publicação do acórdão¹¹.

Mas o desafio consiste em saber o que exatamente está se indenizando através abono de permanência. Que perda deve ser ressarcida? Não se pode esquecer que a incidência do tributo deve seguir não apenas o disposto em lei, mas também um raciocínio evidenciado pelo próprio postulado normativo.

A indefinição destas questões sustenta o entendimento daqueles que atribuem, ao abono em estudo, natureza remuneratória. Para esta teoria o presente abono deve ser interpretado como se fosse um adicional remuneratório destinado ao servidor em razão de condições personalíssimas deste, e não como ressarcimento de eventuais gastos realizados em função do exercício de determinada atividade laboral do mesmo. Para esta posição, o §1º do art. 4ª, da Lei nº 10.887/04, que veda a possibilidade de incidência da contribuição previdenciária sobre o abono de permanência, não teria o condão de afastar a natureza remuneratória desta verba.

Diante da ausência de dano efetivo a determinado bem jurídico, torna-se delicado se admitir a teoria que atribui ao abono de permanência natureza eminentemente indenizatória, até porque pode resultar da própria opção do servidor. Através desta, o servidor apenas postergará o início de sua aposentadoria, visando justamente um "algo mais", em outras palavras, um acréscimo em sua remuneração.

¹¹ TRF 1ª Região, Sétima Turma, AGTAG 2007.01.00.016786-4/MG; Rel. Des. Luciano Tolentino Amaral, Data da decisão: 14/08/2007.

Por meio deste ângulo, é possível visualizar, de maneira mais clara, o real significado deste incentivo. Assim, totalmente compreensível a admissão do IR, uma vez que esta hipótese integra o fato gerador deste tributo.

Importante destacar a ausência de posicionamento consolidado por parte dos tribunais acerca do presente assunto, tendo em vista que grande parte das decisões consultadas apenas o equiparam a outras verbas para justificar determinada posição, não contribuindo, desta forma, para o enriquecimento do debate. Além disto, trata-se de um assunto recente e pouco debatido pelos operadores do direito.

Não obstante, e de acordo com os conceitos já referidos até o momento, em especial o concernente à indenização, impossível refutar a possibilidade de incidência do IR sobre esta verba, principalmente em virtude da ausência de dano efetivo ao patrimônio daquele que recebe esta vantagem.

2.3. DESAPROPRIAÇÃO

A desapropriação constitui típico ato administrativo de intervenção do poder público no patrimônio particular, devendo ser utilizada “*por necessidade ou utilidade pública, ou por interesse social, mediante justa e prévia indenização em dinheiro, ressalvados os casos previstos nesta Constituição*”¹².

Cumprir observar, que se de um lado a Carta Magna autoriza esta ação excepcional do Estado, resguarda, em contrapartida, a justa indenização, ponto passível de ser discutido judicialmente.

Quanto à desapropriação para fins de reforma agrária, não restam dúvidas acerca da incidência do IR, já que a lei é clara, sendo objeto, inclusive, de previsão constitucional¹³.

¹² Art. 5º, XXIV, da CF/88.

¹³ Art. 184, §5 da CF “São isentas de impostos federais, estaduais e municipais as operações de transferências de imóveis desapropriados para fins reforma agrária”.

Ademais, o Regulamento do Imposto de Renda¹⁴ estabelece no art. 39, inc. XXI, que não entrarão no cômputo do rendimento bruto “*a indenização em virtude de desapropriação para fins de reforma agrária, quando auferida pelo desapropriado*”.

Quanto ao tratamento tributário dispensado às indenizações decorrentes da desapropriação por necessidade, utilidade pública ou interesse social, não há legislação expressa. O fisco aproveita-se desta ausência para sustentar o entendimento de que o imposto de renda seria devido sobre o total da indenização, nesta incluídos o principal, juros compensatórios e juros moratórios.

Pois bem, a desapropriação não constitui negócio jurídico de direito privado; logo, a indenização (justa) não pode ser confundida com preço de venda. Deve-se lembrar que a desapropriação é um ato de direito público que tem como consequência de direito privado a transferência compulsória da propriedade independentemente da vontade do desapropriado.

A indenização deve ser justa. Logo, acredita-se que só será justa, conforme o mandamento constitucional, se o expropriado puder repor a situação econômica que desfrutava antes da desapropriação.

De acordo com as considerações realizadas no capítulo tocante à indenização, foi demonstrado que nesta inexistente riqueza nova. Partindo-se desta premissa, não cabe imposto de renda, desde que a indenização proveniente de desapropriação não proporcione ao desapropriado qualquer lucro ou ganho suscetível de tributação. Isto em virtude de uma simples razão, qual seja, se houvesse tributação, o proprietário acabaria ficando privado de parte de seu bem.

A partir desta conclusão, esbarramos em outro ponto mais delicado, tocante à composição desta indenização, que se ocupa em saber se podem integrar o valor da indenização os juros compensatórios e os juros moratórios. A resposta a esta indagação é afirmativa, em face da própria essência destes, eis que os juros compensatórios representam um valor pecuniário relativo à perda antecipada do uso e gozo do bem desapropriado pela Administração Pública, enquanto

¹⁴ Decreto nº 3000 de 26.03.99.

que os moratórios também expressam uma quantia motivada pela demora do Poder Público em pagar o *quantum* devido ao expropriado.

A jurisprudência já se firmou posição acerca do tema, conforme podemos observar através da análise desta recente decisão:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DESAPROPRIAÇÃO. JUROS DE MORATÓRIOS E COMPENSATÓRIOS. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. 1. Não está sujeita a imposto de renda a verba percebida em decorrência de desapropriação a título de juros moratórios e compensatórios. 2. Recurso especial improvido. (STJ, Segunda Turma, REsp 576665/AL, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Data do julgamento 17/10/2006).

Portanto, plenamente justificável a intributabilidade da indenização decorrente de desapropriação, pois se assim não o fosse haveria confisco da propriedade, tendo em vista que neste caso há mera reposição material do patrimônio expropriado.

2.4. HORAS EXTRAS

As horas extras são aquelas prestadas além do horário contratual, legal ou normativo e devem ser remuneradas com um adicional, conforme prevê o art. 7º, inc. XVI, da CF¹⁵.

Os valores atinentes ao pagamento das horas extras possuem natureza salarial, tendo em vista que constituem remuneração do trabalho em sobrejornada. A doutrina ensina que o adicional de no mínimo 50% não constituem indenização, mas sim contraprestação pelo trabalho executado.

¹⁵ “São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: Remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal”.

Não obstante a natureza salarial das horas extras, há precedentes no STJ que afastam a incidência do IR quando estas estiverem revestidas de caráter indenizatório:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA 1.É correto o entendimento manifestado nos autos de que "a hora-extra, de regra, possui natureza salarial, pois se trata de complementação vencimental ...". 2. Não menos correta, também, a conclusão de que quando o pagamento, embora feito a título de hora-extra, consagra verba indenizatória, não sofre a incidência de imposto de renda. 3. Situação fática em que o empregado recebe valores de caráter indenizatório por não lhe ter sido possível gozar repouso remunerado, por interesse do empregador. 4. Declaração da empresa atestando que pagou, legalmente, indenização. Caracterização deste panorama sem vício a maculá-la. 5. Recurso provido. (STJ, Primeira Turma, REsp 584182/RN, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Rel. para o acórdão Min. José Delgado, Data do julgamento 27/04/2004).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. VERBAS INDENIZATÓRIAS. HORAS-EXTRAS TRABALHADAS (IHT). NÃO-INCIDÊNCIA DE

IMPOSTO DE RENDA. SÚMULAS N°S 125 E 136/STJ. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que proveu o recurso especial do particular. 2. O acórdão a quo entendeu pela incidência do imposto de renda sobre verbas indenizatórias (horas-extras trabalhadas). 3. O imposto sobre a renda tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda (produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) e de proventos de qualquer natureza (art. 43 do CTN). 4. A indenização especial, o 13º salário, as férias, o abono pecuniário não gozados, assim como a indenização de horas trabalhadas (IHT), não configuram acréscimo patrimonial de qualquer natureza ou renda e, portanto, não são fatos imponíveis à hipótese de incidência do IR, tipificada pelo art. 43 do CTN. A referida indenização não é renda nem proventos. 5. Inteligência das Súmulas n°s 125 e 136/STJ. 6. Precedentes desta Corte Superior. 7. Agravo regimental não provido.

(STJ, Primeira Turma, AgRg no REsp 670716/ RN, Rel. Min. JOSÉ DELGADO, Data do julgamento 20/10/2005).

Todavia, a maioria dos Tribunais Regionais Federais entende que o pagamento de horas extras materializa hipótese de incidência do tributo em questão, conforme pode-se verificar a seguir:

TRIBUTÁRIO- IMPOSTO DE RENDA- HORAS EXTRAS-INCIDÊNCIA. As horas-extras representam acréscimo patrimonial, por caracterizarem-se como contraprestação direta do trabalho, e não indenização. Dessa forma, sobre elas incide o imposto de renda. (TRF 4ª Região, Segunda Turma, Processo nº 2002.70.00.000245-7/PR, Rel. Antonio Albino Ramos de Oliveira, Data da decisão: 24/05/2005).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. VERBAS RECEBIDAS POR DETERMINAÇÃO JUDICIAL. DIFERENÇAS SALARIAIS. HORAS EXTRAS. NATUREZA SALARIAL DOS VALORES RECEBIDOS. INCIDÊNCIA. 1. Incide o Imposto de Renda sobre as diferenças salariais e as horas extras recebidas por determinação judicial, após a rescisão do contrato de trabalho sem justa causa, uma vez que constituem parcelas salariais. 2. Apelação dos autores não provida. (TRF 1ª Região, Sétima Turma, AC 2005.38.00.040980-2/MG, Rel. Antônio Ezequiel da Silva, Data da decisão: 09/10/2007).

Estas decisões destacam a natureza salarial, tratando-a como complemento, ou seja, acréscimo. No entanto, sabe-se que o valor correspondente à hora extra é composto do valor da hora de trabalho propriamente dita acrescida do respectivo adicional.

Diante disto, seria mais justo que fosse tributado apenas o valor da hora extra de trabalho, sem a incidência sobre o adicional. Este detalhe é significativo, na medida em que para determinadas categorias este adicional ultrapassa 100% do valor da hora de trabalho. Assim se permitiria a justa e efetiva compensação ao trabalhador que se viu impedido de exercer o seu direito de descanso.

Importante informar a proximidade existente entre os valores decorrentes das horas extras e das férias indenizadas, pois ambos significam supressão do direito ao descanso. No entanto, estão sujeitos a tratamentos distintos, o que não deveria ocorrer já que possuem a mesma finalidade.

Evidente aqui o casuísmo da jurisprudência, que em alguns casos manifesta-se de maneira contraditória. Por isto a importância da análise em concreto de toda e qualquer verba indenizatória segundo critérios claros e coerentes, a fim de evitar eventuais injustiças.

2.5. AUXÍLIO-CRECHE

Outra verba que segundo a Fazenda também estaria sujeita à tributação é àquela relativa ao auxílio-creche. O fisco interpreta o valor recebido a este título como rendimento tributável e aduz

que seria uma espécie de gratificação recebida pelo trabalhador e, por esta razão, integraria a remuneração. E, para fazer incidir o IR sobre esta verba se utiliza de decretos e instruções normativas. O Decreto n. 3000/99, por meio do inc. XV do art. 55, na seção que trata de outros rendimentos, prevê, expressamente, como rendimento tributável o auxílio-creche recebido em dinheiro¹⁶.

Todavia, indispensável o questionamento acerca a natureza jurídica da verba: se constitui parte integrante da remuneração ou se trata de indenização. A resposta indicará qual o tratamento tributário adequado.

O auxílio-creche é um benefício, pago mensalmente em dinheiro, para ressarcimento de despesas do empregado atinentes à creche ou à assistência pré-escolar.

Trata-se de um direito que deve ser ressarcido quando esta assistência não for prestada de forma direta pelo empregador. Ou seja, o auxílio-creche não remunera o empregado, mas o indeniza em razão de ter sido privado de um direito e ter sido forçado a pagar alguém para que cuide de seu filho durante o horário de trabalho¹⁷.

Desta forma, se os valores recebidos a este título fossem utilizados como base de cálculo do IR, o seu destinatário sofreria um prejuízo mensal. E, ao instituir tributo sobre esta parcela indenizatória, o Fisco estaria auferindo receita sem autorização legal para tanto.

Como se pode observar, o recebimento em espécie deste direito, apenas substitui o que o empregado deveria receber em serventia, na medida em que se trata de mera restituição de

¹⁶ Decreto n. 3000/99. Art. 55. *São também tributáveis: (...) XV - o salário-educação e auxílio-creche recebidos em dinheiro.*

¹⁷ PREVIDENCIÁRIO - CONTRIBUIÇÃO - AUXÍLIO-CRECHE – NATUREZA INDENIZATÓRIA. 1. O reembolso de despesas com creche, chamado de AUXÍLIO CRECHE, não é salário utilidade, auferido por liberalidade patronal. 2. É um direito do empregado e um dever do patrão a manutenção de creche ou a terceirização do serviço (art. 389, § 1º, da CLT). 3. O benefício, para estruturar-se como direito, deverá estar previsto em convenção coletiva e autorizado pela Delegacia do Trabalho (Portaria do Ministério do Trabalho 3.296, de 3/9/86). 4. Em se tratando de direito, funciona o auxílio-creche como indenização, não integrando o salário-de-contribuição para a Previdência. 5. Recurso especial improvido. (STJ, Segunda Turma, REsp 267301/SC, Rel. Min. ELIANA CALMON, Data do julgamento: 21/03/2002).

despesa material. Em outras palavras, possui um fim legítimo e dirigido para garantia de um direito.

Assim o que se apresenta como evidente diante destas reflexões é que este auxílio não configura acréscimo patrimonial. Pelo contrário, representa parcela indenizatória que não se insere na concepção de renda e proventos de qualquer natureza para fins de incidência do imposto de renda.

2.6.LICENÇA-PRÊMIO E FÉRIAS NÃO GOZADAS

É princípio elementar que o imposto sobre a renda somente incidirá quando houver acréscimo patrimonial, sem o qual não nascerá obrigação tributária.

A licença-prêmio e as férias¹⁸ constituem direitos que são adquiridos com o decurso do tempo, pelos empregados e também servidor público. Eventualmente estes direitos podem ser convertidos em pecúnia, em caso de impossibilidade de fruição.

O pagamento em pecúnia da licença-prêmio e de férias não gozadas, bem como seu abono pecuniário, tem natureza jurídica indenizatória, ou seja, de repor o patrimônio ao *status quo ante*, toda vez que o trabalhador for impedido de gozar destes benefícios concedidos pela lei.

Logo, o pagamento nestas hipóteses objetiva apenas compensar o dano ocasionado pela perda do direito de legalmente ausentar-se do trabalho, não configurando hipótese de incidência do IR. A jurisprudência já afastou a pretensão do fisco de fazer incidir imposto de renda sobre estas verbas, existindo inclusive Súmulas do STJ¹⁹.

¹⁸ Art. 7º da CF. *São direitos os trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: XVII- gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal.*

Art. 148 da CLT. *A remuneração das férias, ainda quando devida após a cessação do contrato de trabalho, terá natureza salarial, para os efeitos do art. 449.*

¹⁹ Súmula nº 136 do STJ. *“O pagamento de licença-prêmio não gozada por necessidade de serviço não está sujeito ao Imposto de Renda”.*

A razão é simples. Indenização consiste compensação frente ao dano. Se o trabalhador não goza, em época oportuna dos benefícios a que teria direito, presume-se que tal ocorreu por necessidade de serviço. Vale lembrar que a circunstância de o trabalhador optar por receber em pecúnia suas férias e licença-prêmio, não descaracteriza a natureza de indenização desses pagamentos²⁰.

Entretanto, quando há fruição de férias no momento devido, o abono pecuniário recebido reveste-se de natureza salarial; logo, sujeito ao IR. O mesmo aplica-se para a licença gozada no tempo oportuno. Pois, nestes casos, não há prejuízo ao direito ao descanso, pelo contrário, este é devidamente fruído.

Apesar da existência de orientação sumulada acerca do assunto, importante atentar que este entendimento resulta, sobretudo, da leitura até então feita pelos tribunais acerca da repercussão tributária da indenização, em que a natureza indenizatória da verba por si só já impediria a incidência do IR.

2.7. DANO MORAL

Conforme já referido no capítulo oportuno, o dano pode emergir de toda e qualquer lesão ocorrida em nosso patrimônio. No entanto, há circunstâncias em que o ato lesivo afeta a personalidade do indivíduo, sua honra, integridade psíquica, ou seja, atinge seu bem-estar íntimo.

Súmula 125 do STJ. “O pagamento de férias não gozadas por necessidade do serviço não está sujeito à incidência do imposto de renda”.

²⁰ TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LICENÇA-PRÊMIO. CONVERSÃO EM PECÚNIA. NATUREZA INDENIZATÓRIA. FATO GERADOR DO IR NÃO CONFIGURADO. 1. Se o direito à licença-prêmio não for usufruído, seja por necessidade de serviço, seja por opção do empregado, o pagamento correspondente objetiva apenas compensar o dano ocasionado pela perda do direito de legalmente ausentar-se do trabalho. Há um direito do servidor que gera um dever jurídico correlato do empregador; se esse direito não foi satisfeito na forma, modo e tempo estabelecidos, as importâncias equivalentes visam simplesmente a recompor o patrimônio jurídico lesado, inexistindo o acréscimo de riqueza nova, imprescindível à caracterização do fato gerador do imposto de renda. 2. Apelação e remessa oficial improvidas. (TRF 4ª Região, Primeira Turma, Processo nº 2006.71.00.035333-0/RS, Rel. Cláudia Cristina Cristofani, Data da decisão: 12/09/2007).

A CF/88²¹ afastou as dúvidas quanto à reparabilidade do dano moral. Até então a sua admissão estava marcada por profundas polêmicas doutrinárias e jurisprudenciais. A constatação da existência de um patrimônio moral e a conseqüente necessidade de sua reparação, na hipótese de dano, constituiu uma grande evolução no ordenamento jurídico.

Reconhecida a reparabilidade do dano moral, surge a seguinte indagação: a indenização decorrente do dano moral pode ser tributada? Para que seja possível apurar uma resposta adequada a este questionamento, se faz necessário verificar a natureza jurídica da reparação do dano moral.

O dano moral é uma lesão não patrimonial, de caráter extremamente subjetivo tendo em vista que repercute nos direitos pessoais do ser humano. É indenizável, mas essa indenização não tem a pretensão de reparar integralmente o mal sofrido, tendo em vista que o mesmo é insuscetível de uma avaliação econômica.

Diante da dificuldade do restabelecimento do patrimônio moral ao *status quo ante*, a indenização em dinheiro assume um caráter meramente compensatório. A doutrina é unânime ao admitir o caráter meramente compensatório dos danos morais, ao contrário do caráter indenizatório da reparação dos danos patrimoniais.

Sabe-se que a idéia de reparar pecuniariamente os danos extrapatrimoniais funda-se na gama de possibilidades que os recursos financeiros possibilitam às pessoas para aplacar suas mágoas ou aflições. Assim, enquanto uma indenização repõe o patrimônio lesado, a outra compensa os dissabores sofridos pela vítima.

Indenizar o dano moral não significa “dar preço a dor”, porque essa verdadeiramente nenhum dinheiro paga, mas, por outro lado, pode perfeitamente atenuar a manifestação dolorosa

²¹ 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: V- é assegurado o direito de resposta, proporcional ao 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 a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação*”;

e deprimente de que tenha sofrido a pessoa lesada. O dinheiro é, portanto, um instrumento capaz de proporcionar meios para que a vítima possa se distrair, amenizando seus sentimentos.

Enquanto no dano patrimonial o dinheiro assume preponderante função de equivalência (ou seja, cumpre o objetivo da responsabilidade civil que é o de restabelecer o patrimônio afetado), no dano moral o dinheiro serve a fim distinto²².

Quanto a este assunto, há dois posicionamentos bem definidos, o primeiro considera a indenização do dano moral intributável, enquanto que o outro a considera hipótese de incidência do tributo.

O primeiro posicionamento, que é o mais tradicional na jurisprudência dos tribunais, afasta a incidência do IR. Fundamenta-se, principalmente, na natureza compensatória de sua reparação, ou seja, presume-se a inexistência de efetivo acréscimo patrimonial por parte do indivíduo.

Alega-se que, sendo devida a indenização por dano moral, não haveria que se falar em enriquecimento sem causa, pois, caso se admitisse tributação sobre tal verba, estaria se admitindo a tributação sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Por fim sustentam que tal hipótese de incidência seria constitucionalmente vedada em face da limitação positiva ao poder de tributar decorrente do conceito constitucional de renda.

Tranqüila até então esta posição no STJ, qual seja, a de não permitir a incidência do IR sobre esta verba. Nesse sentido, convém lembrar os argumentos que serviram de base para sustentação desta, utilizados também, inclusive por outros Tribunais:

²² Neste aspecto, reside a diferença entre o dano material e o dano moral, porquanto as causas e efeitos são distintos. No primeiro, atinge-se o bem físico, reparando-se a sua perda. No segundo, fulmina-se o bem psíquico, compensando-o através de uma soma em dinheiro que assegure à vítima uma “satisfação compensatória”. (REIS, Clayton. Dano Moral. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 04).

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, 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.(STJ, Segunda Turma, REsp 402035/RN, Rel. Min. FRANCIULLI NETTO, Data do Julgamento 09/03/2004).

Mas recentemente uma decisão desse mesmo tribunal enriqueceu os argumentos daqueles que consideram tributável a indenização proveniente do dano moral. A decisão relatada pelo Min. Teori Albino Zavascki defendeu a ocorrência de acréscimo patrimonial no recebimento de indenização por dano moral ao referir que “*configura fato gerador do imposto de renda o pagamento a título de dano moral*”²³.

Sabe que os adeptos desta posição se utilizam, sobretudo, de um raciocínio matemático. Ou seja, alguém que sofreu um dano moral e na época possuía um patrimônio “X”, ao final de uma ação reparatória de dano moral julgada procedente passará a administrar um patrimônio maior do que “X”, tendo em vista que, via de regra, o dano moral é reparado através de pecúnia.

Cabe mencionar, por oportuna, as palavras do prof. Hugo de Brito Machado: “*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*

²³ STJ, Primeira Turma, REsp 748868/RS, Rel. Min., Luiz Fux, Rel. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Data de julgamento: 28/08/2007.

*patrimônio econômico e, assim, enseja a incidência dos tributos que tenham como fato gerador esse acréscimo patrimonial”.*²⁴

Resta saber qual será a repercussão desta decisão perante os Tribunais e também perante o próprio STJ, já que até o presente momento trata-se de uma decisão recente e isolada. Por isso indispensável a reflexão acerca das razões trazidas neste julgamento²⁵, principalmente em função da novidade e também das conseqüências que poderá acarretar ao posicionamento predominante.

Não se pode esquecer que a lesão ao bem jurídico ora analisado não implica em redução do patrimônio material. Embora os valores recebidos a tal título acarretem, necessariamente, um acréscimo àquele patrimônio. Desta forma, perfeitamente justificável a incidência do IR sobre este ingresso antes não existente.

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Regime Tributário das Indenizações. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2000, p. 109.

²⁵ 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.

... 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. STJ, Primeira Turma, REsp 748868/RS, Rel. Min., Luiz Fux, Rel. para acórdão Min. Teori Albino Zavascki, Data de julgamento: 28/08/2007

CONCLUSÃO

A determinação da natureza jurídica da indenização não está adstrita apenas à matéria cível, comporta também reflexos tributários.

Ainda quando se trate de prestação tipicamente indenizatória, o seu pagamento não está, por si só, fora do campo de incidência do tributo em estudo. Pois, conforme demonstrado ao longo deste estudo, todos os acréscimos patrimoniais podem configurar o fato gerador do IR.

Deste modo, quanto às indenizações provenientes do programa de demissão voluntária e das desapropriações, é possível afirmar, com respaldo da jurisprudência, a ausência do fato gerador do IR.

Situação diferente do abono de permanência que ainda é objeto de controvérsias. Com relação ao adicional correspondente às horas extras, acredita-se que deve ser utilizado o mesmo raciocínio tocante ao direito de férias e licença-prêmio, na medida em que também significam indenização pela restrição ao direito constitucional de descanso.

Convém lembrar que a mera semelhança entre as verbas não indica, necessariamente, a aplicação do mesmo tratamento tributário. Prova disto é o caso do pagamento de horas extras e férias indenizadas. Ambas suprimem o direito de descanso garantido pela legislação, entretanto, a primeira é considerada remuneração e portanto sujeita ao tributo, enquanto que a segunda é interpretada como indenização, escapando da incidência do mesmo.

Tratando-se de valores com natureza indenizatória, a configuração da hipótese de incidência tem como pressuposto indispensável a existência do referido acréscimo, ou seja, de riqueza nova. A natureza indenizatória não pode por si só afastar a incidência do tributo, principalmente em razão de seu caráter genérico.

Sabe-se que a indenização, de modo geral, depende da mensuração do dano. Com relação aos danos materiais ou patrimoniais, o trabalho de aferição é mais objetivo, eis que os bens patrimoniais são perfeitamente suscetíveis de redução em uma unidade de valor, exigindo-se apenas um cálculo matemático.

Na reparação dos danos morais, a dificuldade concentra-se não apenas na definição, mas também na amplitude do sofrimento ocasionado a uma pessoa. Aqui a indenização refere-se ao dano causado a um bem jurídico imaterial, já que o dano não implicou redução no patrimônio material. Logo, o pagamento gerado pela obrigação de reparar o dano moral comporta significativa divergência, na medida em que para alguns importa evidente acréscimo ao patrimônio material, enquanto que para outros há apenas uma compensação material.

A indenização proveniente do dano moral, apesar de assumir a forma pecuniária, diz respeito à lesão de bens sem caráter econômico. Os valores que ingressam a tal título não conseguem repor o patrimônio lesado, assumindo, portanto, uma função compensatória. Na compensação de elementos morais por elemento econômico, há, sem dúvidas, um crescimento do patrimônio econômico passível de ser tributado.

Vale lembrar, que a compreensão do tema assume um caráter, essencialmente, prático. Insuficiente apenas a análise do efeito patrimonial causado pela verba indenizatória, indispensável se perquirir também a razão do recebimento desta.

A aplicação de um questionamento pré-ordenado permitiria a obtenção de uma resposta segura e, sobretudo, coesa a respeito da possibilidade ou não de incidência do imposto de renda sobre qualquer tipo de verba indenizatória, evitando-se assim a presença de contradições entre as decisões sobre o tema.

Por fim, destaca-se a ausência de fidelidade na utilização dos argumentos para justificar a presente tributação, já que ora são invocados na defesa de uma posição, ora de outra. Acredita-se que o que subsiste, infelizmente, é a vontade de fazer incidir o tributo,

seja por conveniência, seja por necessidade arrecadatória. Esta seria a única explicação capaz de justificar por que determinada verba indenizatória estaria sujeita ao IR enquanto que outra em mesmas condições, não.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. *Institui o Código Civil*. 12 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. *Consolidação das Leis do Trabalho*. Disponível em <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del5452.htm> Acesso em 10/03/2008.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Dispõe sobre o sistema tributário nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios*. Disponível em [Http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm). Acesso em 12 dezembro de 2007.

HOUAISS, Instituto Antonio. *Dicionário Houaiss da Língua Portuguesa*. Ed. Objetiva, Rio de Janeiro, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Regime Tributário das Indenizações*. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários- ICET, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 9º ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

PHILIPPSEN, Eduardo Gomes. *A incidência do imposto de renda sobre indenizações*. Revista da Ajufergs, n. 02, Disponível em: http://www.esmafe.org.br/web/revistas/rev02/04_ir_sobre_indenizacoes_revista_ajufers.pdf p. 10. Acesso em 17 abr. 2008.

REIS, Clayton. *Dano Moral*. 2º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. *A tributação das indenizações por danos extrapatrimoniais: as premissas e oscilações da jurisprudência do STJ*. Artigo inédito.

OBRAS CONSULTADAS

- AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9º ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6º ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. *Curso de Direito Tributário*. 3º ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- CAHALI, Yussef Said. *Dano Moral*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1998.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19º ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- CASTRO, Alexandre Barros. *Sujeição Passiva o Imposto sobre a Renda*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CAVALIERI FILHO, Sergio. *Programa de Responsabilidade Civil*. 4º ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6º ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Vol 7. 17º ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FIUZA, Ricardo. *Novo Código Civil Comentado*. São Paulo: Saraiva, 2002.
- MACHADO, Hugo de Brito, *Curso de Direito Tributário*, 28º ed. Revista, atualizada e ampliada, 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2007.
- RIZZARDO, Arnaldo. *Parte Geral do Código Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. vol 4. 20º ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- SANTOS, Antônio Jeová da Silva. *Dano Moral Indenizável*. 2º ed. São Paulo: Lejus, 1999.
- SIDOU, J. M. Othon. *Dicionário Jurídico: Academia Brasileira de Letras Jurídicas*. 9º ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2006.

STOCO, Rui. *Tratado de Responsabilidade Civil: Doutrina e Jurisprudência*. 7º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: RT, 2007.

VENOSA, Silvio de Salvo. *Direito Civil: Responsabilidade Civil*. Vol. 4. 3º ed., São Paulo: Atlas, 2003.

YOUNG, Lucia Helena Briski. *Guia Prático do Imposto de Renda Pessoa Física: Coleção Prática Contábil, ano calendário: 2006 - exercício 2007*. 8º ed. revista e atualizada. Curitiba: Juruá, 2006.

ZENUN, Augusto. *Dano Moral e sua Reparação*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.