

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL

Pedro Henrique Azevedo de Araújo Goes¹

Resumo: Trata-se de artigo destinado a debater a eventual incidência, das normas relativas ao Imposto de Renda (IR), sobre as indenizações conferidas pela ocorrência de um dano moral. No desenvolver do tema, verificar-se-á que, doutrinariamente, a questão é divergente, tanto existindo defensores da tributação de tais indenizações como defensores da não tributação. Por outro lado, no seio jurisprudencial, a celeuma encontrava-se adormecida na pacífica orientação do STJ (Superior Tribunal de Justiça), até então dominante, de que haveria incidência do IR sobre essas indenizações. Entretanto, recentemente este Tribunal mudou radicalmente seu entendimento, passando a não admitir tal tributação, abrindo importante precedente para o direito brasileiro no que concerne às indenizações por dano moral.

Palavras-Chave: Imposto de renda. Dano moral.

I – INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988, ao atribuir competência tributária aos entes da federação, previu no inciso III do art. 153 que ficaria a cargo da União instituir o imposto de renda e proventos de qualquer natureza (adiante IR).

Andou bem o constituinte de 1988 em ter conferido à União a competência impositiva para instituir o IR, pois, buscando consagrar uns dos objetivos da República Federativa do Brasil, previsto em seu art. 3º, III, a Constituição o utiliza como *instrumento*

¹ Aluno do 9º período da Faculdade de Direito da Universidade Candido Mendes.

*de distribuição de renda, buscando manter em equilíbrio o desenvolvimento econômico das diversas regiões do país*². Ainda nesse sentido, sérios problemas, como a bitributação³, por exemplo, surgiriam com a possibilidade dos estados e municípios instituírem esse imposto.

São diversas as leis federais que, ao longo dos anos, desenharam a estrutura do IR e deram suporte legal para sua instituição. Fora o regulamento do imposto (Decreto 3.000 de 1999), podemos citar duas outras normas: lei 9.249\95 e 9.250\95, onde estão contidas as principais regras do IR de pessoa jurídica e pessoa natural, respectivamente.

Não obstante a divergência doutrinária no que tange a possibilidade de pessoa jurídica sofrer dano moral, para fins do presente artigo, objetivando concentrar as atenções, daremos mais relevância a incidência do IR sobre as indenizações por dano moral causadas às pessoas físicas, deixando para outra oportunidade a discussão relativa a eventuais danos à moral perpetrados contra pessoas jurídicas.

II – DO IR

O art. 43 do CTN (Lei 5.172\66) inaugura a seção que trata do IR. Obedecendo ao comando constitucional contido no art. 146, III, “a”, o artigo supracitado define o fato gerador do imposto em estudo, dispondo da seguinte forma:

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

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

² Curso de Direito Tributário; MACHADO, Hugo de Brito, 23ª edição, editora Malheiros, pp. 287.

³ A bitributação é a incidência de normas tributárias pertencentes a dois ou mais entes políticos diferentes, sobre o mesmo fato da vida manifestador de riqueza.

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

Pela leitura atribuída pelo CTN ao conceito do fato gerador do IR, percebemos que esse imposto possui como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda - compreendidas todas as qualificações que o legislador pretendeu dar a esse termo - ou de proventos, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda.

Primeiramente é importante trazer à baila o que deve ser entendido como aquisição da disponibilidade econômica e jurídica⁴. Nesse sentido, a primeira (disponibilidade econômica) é justamente a aquisição de fato da renda ou dos proventos, ou seja, decorre do recebimento do valor que se acrescenta ao patrimônio do contribuinte. Ao reverso, a disponibilidade jurídica *decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos*⁵.

Com relação ao núcleo do fato gerador⁶ do imposto, o legislador de 1966 estabeleceu, no primeiro inciso do art. 43, o que deveria ser, para fins de incidência do IR, considerado como renda. Dessa forma, a renda é sempre o produto do trabalho ou do capital, ou ainda, da combinação de ambos.

De maneira inteligente, o CTN estabeleceu, no inciso I do art. 43, a primeira hipótese de acréscimo patrimonial que ensejaria a tributação pelo IR, através da renda obtida pelo trabalho ou pelo capital. Já no inciso II, objetivando prever toda e qualquer

⁴ Para ilustrar, podemos citar como exemplo de aquisição da disponibilidade econômica o momento em que há o recebimento de valores referentes aos salários pagos por uma empresa a seus funcionários. Por outro lado, no que tange a aquisição da disponibilidade jurídica, podemos citar o exemplo do recebimento, pela imobiliária, dos valores dos aluguéis pagos pelo locatário ao locador. Nesse caso, o locador possui a disponibilidade jurídica dos aluguéis ocorrendo, assim, o fato gerador do IR.

⁵ Curso de Direito Tributário; MACHADO, Hugo de Brito, 23ª edição, editora Malheiros, pp. 290.

⁶ Entende-se como núcleo do fato gerador o elemento, geralmente caracterizado por um verbo que, quando praticado no mundo real, enseja o nascimento da obrigação tributária; corresponde ao chamado aspecto material do fato gerador para alguns doutrinadores.

outra hipótese que acarretasse um acréscimo patrimonial, mas que não se amoldasse ao conceito de renda, o legislador criou a expressão “proventos”.

Assim sendo, os “proventos de qualquer natureza”, também previsto como fato gerador do IR, foi a maneira que o legislador encontrou para tributar toda e qualquer situação que, ocorrendo um acréscimo ao patrimônio do contribuinte, ensejasse a incidência do IR.

Logo, podemos perceber que o fato gerador do IR é toda situação que acarreta um acréscimo patrimonial podendo ser tanto a renda – fruto do trabalho ou do capital – como também proventos de qualquer natureza. Nesse sentido Hugo de Brito Machado:

“ Não há renda, nem provento, sem que haja acréscimo patrimonial, pois o CTN adotou expressamente o conceito de renda como acréscimo.”

Em resumo, tudo que gerar um acréscimo ao patrimônio do contribuinte e não puder ser tipificado no conceito de renda será, da mesma forma, tributado, entretanto, entrará no conceito de proventos, como previsto no inciso II do art. 43 do CTN.

III – DA INDENIZAÇÃO POR DANO MATERIAL E MORAL

No estudo da responsabilidade civil⁷ o dano é um dos seus elementos componentes, juntamente com a conduta, nexa de causalidade e a culpa⁸. A melhor doutrina define o dano como sendo a lesão de um bem jurídico, tanto material como moral. Assim Sergio Cavalieri Filho definiu o dano:

“ Conceitua-se, então, o dano como sendo a subtração ou diminuição de um bem jurídico, qualquer que seja sua natureza, quer se trate de um bem

⁷ A responsabilidade civil consubstancia-se no dever de reparar um dano causado à outrem.

⁸ Os quatro elementos citados são aplicáveis para a responsabilidade civil subjetiva, vez que quando trata-se da responsabilidade objetiva, chamada teoria do risco, a análise da culpa é prescindível.

patrimonial, quer se trate de um bem integrante da própria personalidade da vítima, como a sua honra, a sua imagem, a liberdade etc.⁹”

Ainda com relação a importância do dano como elemento fundamental na responsabilização civil, José Gomes Jardim Neto e Luís Eduardo Schoueri em dissertação enfatizam:

“O dano é, portanto, pressuposto da responsabilidade civil. Contrariar a norma jurídica de direito civil sem causar dano não gera a responsabilidade civil. Pode determinar a responsabilidade penal ou de outra ordem. Mas sem o dano não há responsabilidade na esfera do direito civil. É imprescindível a existência do dano para a aplicação de sanção no direito civil¹⁰”

O dano material é aquele que atinge os bens integrantes do patrimônio da vítima, entendendo-se com tal o conjunto de relações jurídicas de uma pessoa apreciáveis em dinheiro¹¹. Divide-se em dano emergente e lucro cessante. Ambos previstos no art. 402 do novo Código Civil, o primeiro é aquele que surge diretamente do evento danoso, enquanto que o lucro cessante é a privação de um aumento patrimonial esperado em razão do patrimônio ou da atividade de quem dele é vítima¹².

Com relação ao dano moral, ele é sempre de natureza subjetiva, afetando sempre elementos imateriais que embora possam ter valor econômico não são objetivamente avaliáveis.

O dano moral possui tal nomenclatura vez que atinge os direitos da personalidade do ser humano. Sérgio Cavalieri Filho, já citado anteriormente neste artigo, se pronuncia de

⁹ Programa de Responsabilidade Civil; CAVELIERI FILHO, Sergio, Ed. Malheiros, 6ª Edição, pp. 96 e 103

¹⁰ A indenização por Dano Moral e o Imposto de Renda; Luís Eduardo Schoueri e José Gomes Jardim Neto in Regime Tributário das Indenizações, Ed. Dialética, 2000, pp. 226

¹¹ Programa de Responsabilidade Civil; CAVELIERI FILHO, Sergio, Ed. Malheiros, 6ª Edição, pp. 96 e 103.

¹² Regime Tributário das indenizações; Coordenação: MACHADO, Hugo de Brito, Ed. Dialética, pp.95.

maneira límpida em sua obra de responsabilidade civil para qualificar o dano moral naquele em que a ofensa é diretamente aos direitos personalíssimos:

“Como se vê, hoje o dano moral não mais se restringe à dor, tristeza e sofrimento, estendendo a sua tutela a todos os bens personalíssimos – os complexos de ordem ética -, razão pela qual revela-se mais apropriado chama-lo de dano imaterial ou não-patrimonial, como ocorre no Direito Português. Em razão dessa natureza imaterial, o dano moral é insuscetível de avaliação pecuniária, podendo apenas ser compensado com a obrigação pecuniária imposta ao causador do dano, sendo esta mais uma satisfação do que uma indenização.¹³” (Grifo nosso)

Pela leitura da definição atribuída ao dano moral pelo autor acima citado, percebemos que a moral é insuscetível de sofrer avaliação pecuniária, pelo que a vítima é compensada em dinheiro, sendo mais uma satisfação do que propriamente uma indenização.

No dano patrimonial, fácil é, normalmente, identificar e medir a extensão do dano sofrido. Ou seja, em tais hipóteses havendo um deterioramento no patrimônio material da vítima, o julgador, pautado nos meios de prova admitidos em direito, concede a indenização pela extensão do dano causado¹⁴. Por outro lado, havendo dano moral, este é de difícil avaliação econômica, pois não há como estabelecer uma tabela legal ou convencional para medir a dor sentida pela vítima em danos desta natureza.

Logo, as indenizações arbitradas pelo Juiz tratando-se de um dano moral visam tão somente reconfortar a vítima por um dano que, em tese, é inconcebível de ser avaliado por dinheiro, enquanto que nas indenizações por danos materiais o órgão julgador repara, restaura – quando isso é possível – a situação anterior, recompondo o patrimônio material da vítima.

¹³ Livro: Programa de Responsabilidade Civil, Sergio Cavalieri Filho, Ed. Malheiros, 6ª Edição, pp. 96 e 103.

¹⁴ Com relação à aferição da extensão do dano ver art. 944 do Código Civil.

IV – A TRIBUTAÇÃO DAS INDENIZAÇÕES POR DANO MORAL

Ponto tormentoso na doutrina é saber se as indenizações por dano moral sofreriam ou não, a incidência do IR. A divergência estabelecida pelos doutrinadores refletiu naturalmente em nossos tribunais, como ficará demonstrado adiante.

Com relação a incidência do IR sobre as indenizações por danos materiais, - mais especificamente no que tange aos danos emergentes - não há maiores discussões, pelo que a doutrina e jurisprudência pacificam o entendimento de que em havendo perda, detrimento ou diminuição de um bem jurídico material da vítima o imposto não incide, pois a indenização nada mais seria do que a reparação de um bem violado. Nesse sentido, não haveria o acréscimo ao patrimônio do contribuinte, vez que a indenização, nestes casos, recomporia o patrimônio da vítima, sem haver qualquer acréscimo. Hugo de Brito Machado leciona da seguinte forma:

“...se fixada a indenização mediante a avaliação do dano patrimonial (material), evidentemente não se pode falar em acréscimo patrimonial. A indenização neste caso apenas repara, restabelece a integridade do patrimônio, não se falando em incidência de imposto de renda.”¹⁵

O problema surge quando a indenização é fixada tendo em vista a ocorrência de um dano moral. Alguns autores sustentam que a indenização fixada pelo Poder Judiciário tendo em vista a constatação de um dano moral seria fato gerador do IR, pois, apesar de não estarmos diante de um acréscimo patrimonial fruto da aquisição da renda, tal acréscimo se daria por força do inciso II do art. 43 do CTN. Ou seja, para esses doutrinadores a indenização obtida pela ocorrência de um dano moral se amoldaria ao conceito de proventos.

¹⁵ Regime Tributário das indenizações; Coordenação: MACHADO, Hugo de Brito, Ed. Dialética, pp.108.

Novamente trazemos à baila uma lição de Hugo de Brito Machado, para quem a indenização por dano moral acarreta acréscimo patrimonial e deve ser tributada pelo IR:

“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 fato gerador esse acréscimo patrimonial.”¹⁶”

Este entendimento - segundo o qual o recebimento de indenização por dano moral é fato gerador do IR e que, portanto deve sofrer a tributação – era pacificado no STJ há alguns anos, sendo que o último aresto neste sentido transcrevemos abaixo para ilustrarmos como o Tribunal se posicionava até então:

“Ementa 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

¹⁶ Regime Tributário das indenizações; Coordenação: MACHADO, Hugo de Brito, Ed. Dialética, pp.109.

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).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." (Origem: STJ – Superior Tribunal de Justiça Classe: Resp – Recurso Especial nº 748868 Processo nº 2005/0076793-0 UF: RS Órgão Julgador: Primeira Turma Relator Ministro LUIZ FUX Relator p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI Data do Julgamento: 28/08/2007 Data da Publicação/Fonte DJ 18.02.2008).

Não obstante a orientação jurisprudencial citada, outros doutrinadores já se debruçavam no estudo da tese de que as indenizações por dano moral não acarretariam acréscimo patrimonial e, assim sendo, não ensejariam a tributação pelo IR. Invocando o mesmo argumento utilizado para a não incidência do IR sobre as indenizações por dano material, Luís Eduardo Shoueri e José Gomes Jardim Neto assim se posicionaram a respeito da tributação sobre indenizações por dano moral:

“ No caso do dano moral, a figura da indenização cumpre esse mesmo papel (ou seja, o mesmo da indenização por dano material, recompensando a vítima). Nada mais é que compensação pelo dano sofrido em valor que deve ser

considerado como suficiente e exato para essa compensação.¹⁷”

E segue os autores a tese da não incidência do IR sobre indenização por dano moral:

“O reconhecimento da Ordem Jurídica de que aquele valor corresponde à composição do dano moral é dizer que aquele valor não corresponde a um ingresso no patrimônio e, em não havendo acréscimo patrimonial, não há que se falar em incidência do imposto sobre a renda.”

Pois bem. Até então, o STJ parecia dar sinais que o entendimento consolidado há alguns anos, segundo o qual as indenizações por dano moral ensejariam a tributação pelo IR, restaria pacificado. Todavia, recentemente, em 28 de maio deste ano, iniciou-se o julgamento do Recurso Especial nº 963387, interposto pela Fazenda Nacional, onde o Tribunal novamente se deparou com a questão.

Nesta oportunidade, o ministro relator, Herman Benjamin, proferiu seu voto no sentido de negar provimento ao recurso por entender que a indenização por dano estritamente moral não é fato gerador do IR. Para ele, as indenizações, nestes casos, também se limitam apenas a recompor o patrimônio da vítima.

Ainda no voto do relator, o ministro esclareceu que não está reconhecendo a isenção do imposto, mas sim a ausência de riqueza nova oriunda do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos capaz de acarretar o acréscimo patrimonial previsto no art. 43 do CTN. Isto porque, segundo o ministro, quando a ordem jurídica fixa um valor devido a título de indenização por dano moral nada mais está fazendo do que reconhecer que este valor corresponde à perda do patrimônio moral da vítima.

Quatro outros Ministros acompanharam o voto do relator, outro pelo provimento do recurso e, antes do encerramento da seção, o julgamento foi suspenso por pedido de vista

¹⁷ A indenização por Dano Moral e o Imposto de Renda; Luís Eduardo Schourei e José Gomes Jardim Neto in Regime Tributário das Indenizações, Ed. Dialética, 2000, pp. 235

do Ministro Francisco Falcão.

Incluído novamente em pauta, em 08 de outubro de 2008, a Primeira Seção do Tribunal retomou o julgamento do Recurso Especial. Nesta oportunidade, colheram-se os votos faltantes dos três ministros e encerrou-se o julgamento, negando-se provimento ao recurso por oito votos a um, modificando o entendimento do Tribunal para declarar indevida a cobrança de IR sobre indenizações conferidas pela ocorrência de danos à moral.

V – CONCLUSÃO

Portanto, podemos concluir que, doutrinariamente, a posição até o momento é diversificada, existindo entendimento relativo à tributação pelo IR, como pela não tributação quando o tema são as indenizações por dano moral.

Verificamos que o CTN, ao definir o fato gerador do IR, adotou o acréscimo patrimonial como sendo elementar para ocorrência da hipótese de incidência deste tributo e consequentemente para que nasça a obrigação tributária.

Neste sentido, a lei tributária fez a previsão de duas situações em que ensejariam a incidência do IR. A primeira foi a aquisição da renda – fruto do trabalho ou do capital - e a segunda a aquisição de proventos, entendendo-se estes como sendo todo e qualquer acréscimo patrimonial que não fosse renda.

Consequentemente, interpretando finalisticamente o dispositivo, pretendeu o legislador alcançar todas as situações da vida que acarretassem um acréscimo ao patrimônio do sujeito passivo, mas que não estivessem previstas no conceito de renda.

Com relação à tributação sobre as indenizações por danos materiais não há divergência, pois como visto antes, as indenizações nestes casos – pelo menos no que tange aos danos emergentes - apenas teriam o condão de regatar os estado anterior da coisa,

recompondo o bem da vítima, não acarretando, em tese, qualquer acréscimo patrimonial.

Já com relação às indenizações por dano moral, aplicando também o mesmo raciocínio, fácil seria concluir pela incidência do IR sobre tais indenizações, vez que nestas ocasiões, apesar de não ser fruto da renda, as indenizações amoldam-se ao conceito de proventos sendo um valor que ingressa ao patrimônio do contribuinte acarretando um acréscimo patrimonial, visando acalantar a dor sofrida por este dano.

Entretanto, de forma diferente decidiu o STJ, modificando orientação há alguns anos solidificada no que tange a tributação das indenizações por dano à moral. Agora, para sorte dos contribuintes e azar do fisco, a indenização conferida pela ocorrência de um dano à moral não pode sofrer a incidência do IR.

VI - Referências Bibliográficas:

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. Ed. Malheiros. 23ª edição.

CAVALIERI FILHO, Sérgio. Programa de Responsabilidade Civil. Ed. Malheiros. 6ª edição.

SCHOUREI, Luís Eduardo e GOMES JARDIM NETO, José. A indenização por Dano Moral e o Imposto de Renda. Ed. Dialética. 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Regime Tributário das indenizações. Ed. Dialética.

