

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Maurício Bellucci

Imposto sobre a renda e indenizações

MESTRADO EM DIREITO

SÃO PAULO – SP

2008

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC-SP

Maurício Bellucci

Imposto sobre a renda e indenizações

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito (área de concentração Direito do Estado e subárea de Direito Tributário), sob a orientação do Professor Doutor Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO – SP

2008

Banca Examinadora

Dedico este trabalho aos meus pais, Sergio e Silvia, pelo apoio e incentivo incondicionais.

A Susy, pela confiança em mim depositada desde o primeiro momento.

A Susete, a Silvia e a Ana Carolina, pelo companheirismo do dia-a-dia.

Aos meus professores, colegas e amigos que, desde os tempos de COGEAE, tornaram meus estudos mais interessantes, ricos e prazerosos.

Dedico, enfim, a todos que, abrindo mão de horas fáceis, ingressam na árdua e solitária tarefa de escrever um trabalho científico.

RESUMO

Este trabalho objetiva analisar cientificamente o enquadramento ou não das indenizações recebidas na regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda. Justifica-se porque na doutrina e na jurisprudência não há uniformidade na solução e fundamentação apresentadas para se definir a questão. Para cumprir esse objetivo, constrói-se, com base na legislação e na doutrina, o conceito de renda, confrontando-o com o tema das reparações de danos materiais e morais. Demonstra-se que a questão deve ser resolvida por normas superiores presentes na Constituição Federal. Neste contexto e à luz da Teoria Geral do Direito, da Filosofia do Direito e da Semiótica, apresentam-se critérios que devem ser seguidos pelo aplicador da lei tributária ao avaliar os eventos econômicos inerentes às reparações de danos. Conclui-se pelo não-enquadramento das indenizações na materialidade do imposto sobre a renda.

Palavras-chave: Imposto sobre a renda. Indenização. Danos materiais. Lucros cessantes. Danos morais. Materialidade. Base de cálculo. Princípios. Não-incidência.

ABSTRACT

This work is aimed at examining scientifically if the indemnifications that one receives fit to the legal rule (*regra-matriz*) of income tax incidence. It justifies itself because the solution and foundation presented by the doctrine and jurisprudence is not uniform. To do so, it presents an income conception based on the legislation and doctrine and confronts it with the theme of moral and material damages repairing. It shows that such a question must be solved according to superior rules presented by the Brazilian Constitution. In the light of law general theory, of philosophy of law, and of semiotics, this work suggests some criteria to be followed by the agent that applies tax law when evaluates economic events related to damage repairing. It concludes that indemnifications do not fit to the materiality of income tax.

Key words: Income tax. Indemnification. Material damages. Privation of profits. Moral damages. Materiality. Calculation quotient. Principles. Non-incidence.

SUMÁRIO

Introdução.....	9
Capítulo 1	
PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS.....	11
1.1 Objeto, método e conceito fundamental.....	11
1.2 Linguagem como meio de manifestação do direito.....	13
1.3 Sistema Jurídico: dois corpos de linguagem.....	17
1.4 Interpretação: do texto ao contexto.....	19
1.5 Norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito.....	24
1.6 Fenomenologia da incidência tributária.....	27
1.7 Regra-matriz de incidência tributária.....	33
Capítulo 2	
IMPOSTO SOBRE A RENDA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO.....	37
2.1 Considerações sobre o Sistema Constitucional Tributário.....	37
2.2 Competência tributária.....	38
2.2.1 Exercício da competência tributária: Estado e particular como fontes produtoras de normas jurídicas tributárias no âmbito do imposto sobre a renda.....	39
2.3 Noção de princípio.....	43
2.3.1 Inter-relacionamento das categorias normativas no processo de aplicação do direito.....	45
2.3.2 Princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais tributários.....	52
2.3.3 Princípios constitucionais tributários que informam diretamente o imposto sobre a renda.....	55
2.3.3.1 Legalidade e tipicidade tributária.....	55
2.3.3.2 Princípio da anterioridade.....	56
2.3.3.3 Princípio da irretroatividade.....	57
2.3.3.4 Princípio da igualdade.....	58
2.3.3.5 Princípio da capacidade contributiva.....	59
2.3.3.6 Pessoalidade do IR.....	60
2.3.3.7 Progressividade do IR.....	61
2.3.3.8 Princípio da universalidade.....	61
2.3.3.9 Princípio da generalidade.....	62
2.3.3.10 Não-confisco.....	63
2.3.3.11 Mínimo vital.....	64
2.4 Imposto sobre a renda na Constituição e na legislação infraconstitucional.....	64
2.4.1 Regra-matriz de incidência do IR.....	68
2.4.2 Descrição dos critérios da regra-matriz de incidência do IR.....	69
2.4.2.1 Critério material.....	70
2.4.2.2 Critério temporal.....	71
2.4.2.3 Critério espacial.....	73
2.4.2.4 Critério pessoal.....	75
2.4.2.5 Critério quantitativo.....	76

Capítulo 3	
CONCEITO DE RENDA.....	79
3.1 Primeiras considerações.....	79
3.2 Constituição como fonte necessária da definição da materialidade e da base de cálculo do IR.....	81
3.3 Panorama do conceito de <i>renda</i> na doutrina e a formulação de um conceito preliminar.....	84
3.3.1 Elucidação dos termos conceituais e dos termos relacionados à <i>renda</i>	95
3.4 Processo de construção do conceito de <i>renda</i> como base tributável à luz dos princípios constitucionais.....	100
3.4.1 Conformação da renda na perspectiva do princípio da universalidade.....	101
3.4.2 Relação entre <i>patrimônio</i> e <i>tempo</i> e na conformação da <i>renda</i> à luz dos demais princípios constitucionais.....	105
3.5 Apresentação do conceito de <i>renda</i> como grandeza tributável.....	114
Capítulo 4	
DANO E INDENIZAÇÃO.....	120
4.1 Contextualização do tema.....	120
4.2 Panorama da <i>responsabilidade civil</i> na doutrina.....	120
4.3 Responsabilidade civil e seus elementos: a conduta humana, o dano e o nexo de causalidade.....	125
4.3.1 Conduta humana.....	125
4.3.2 Dano: conceito, espécies e requisitos justificadores da indenização.....	126
4.3.2.1 Conceito.....	127
4.3.2.2 Requisitos do dano indenizável.....	128
4.3.2.3 Espécies: dano patrimonial e moral.....	129
4.3.2.3.1 O dano moral.....	131
4.3.2.3.1.1 Dano moral direto e indireto, puro e impuro.....	132
4.3.2.3.1.2 Reparabilidade do Dano Moral.....	133
4.3.2.3.1.3 natureza jurídica da reparação do dano moral.....	134
4.3.2.3.1.4 Dano moral e pessoa jurídica.....	135
4.4 Nexo de causalidade.....	136
4.5 Indenização.....	137
4.5.1 O conteúdo econômico das indenizações.....	138
4.5.2 A constituição da indenização para o direito civil.....	139
Capítulo 5	
IMPOSTO SOBRE A RENDA E VERBAS INDENIZATÓRIAS.....	142
5.1 <i>Renda</i> e <i>indenização</i> como realidades normativas.....	142
5.2 <i>Renda</i> e <i>indenização</i> : conteúdo econômico real e aparente.....	145
5.3 O artigo 110 do Código Tributário Nacional e a desnecessidade das isenções relativas às indenizações na legislação ordinária.....	149
5.4 Da irrelevância da natureza do dano para a caracterização da não incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: danos emergentes, lucros cessantes e danos morais.....	155
5.4.1 Reparação dos danos emergentes.....	155
5.4.2 Reparação dos lucros cessantes.....	155
5.4.3 Reparação dos danos morais.....	159
5.4.4 Considerações comuns aos danos emergentes, lucros cessantes e danos morais.....	166

5.5 A ação das normas superiores na determinação da não-incidência do IR sobre as indenizações.....	167
5.6 Indenizações frente ao conceito de <i>renda</i> tributável.....	170
5.7 Indenizações, simulações e teoria das provas.....	172
Conclusões.....	179
Referências.....	193
Apêndice.....	200

INTRODUÇÃO

O imposto sobre a renda (IR), que incide sobre pessoas físicas e jurídicas, é um dos principais tributos no Brasil. Em razão de sua relevância e amplitude, o IR — cuja competência tributária foi reservada à União — tem suscitado várias discussões e questões. Neste trabalho, abordaremos uma dessas questões, qual seja: saber se os valores recebidos a título de indenizações por danos materiais ou morais devem ser oferecidos à tributação desse imposto.

Para responder a essa indagação, fixamos nosso sistema de referência e iniciamos esta investigação pelos contornos constitucionais do imposto propriamente dito, apresentando seus princípios informadores e definindo cada um de seus elementos para, depois de construirmos sua regra-padrão de incidência tributária e enfatizarmos o conceito de renda tributável, confrontá-la com as notas caracterizadoras das indenizações tal como estipuladas pelo direito civil. O ambiente dessa investigação é predominantemente o constitucional, pois é a Carta da República que contém as estruturas dos tributos, dentre os quais o IR, inclusive no que se refere às garantias constitucionais reservadas aos contribuintes.

Este trabalho se estrutura em cinco capítulos.

No capítulo 1, apresentamos os pressupostos metodológicos adotados para o desenvolvimento de nossas idéias, abordamos o direito como sistema comunicacional, apresentamos a estrutura lógica da norma jurídica e ingressamos na temática da interpretação como processo de construção de sentidos e na fenomenologia da incidência tributária.

No capítulo 2, consideramos a estruturação constitucional do imposto sobre a renda, tratando da competência tributária e de seu exercício, dos princípios constitucionais tributários, das relações internormativas no processo de aplicação do direito e, ao final, com base nos conceitos abordados, construímos a regra-matriz de incidência do IR.

No capítulo 3, enfocamos o conceito renda como grandeza tributável — assim entendida como complemento do critério material da regra-matriz de incidência tributária e elemento indispensável de seu critério quantitativo, justamente a base de cálculo do imposto. Visualizamos a conformação da renda como fato jurídico à luz dos princípios constitucionais gerais e específicos tratados no capítulo 2 e, por fim, apresentamos nosso conceito de renda tributável.

No capítulo 4, lidamos com o tema da responsabilidade civil, em que se situam as reparações de danos, sejam eles materiais ou morais, que invariavelmente envolvem eventos com pronunciado conteúdo econômico.

No capítulo 5, confrontamos o conceito de renda tributável firmado no capítulo 3 com os conceitos relativos às indenizações estabelecidos no capítulo 4 e à luz do que estipulamos no capítulo 2, a fim de entendermos por que tais situações estão fora do âmbito de incidência do imposto sobre a renda.

Capítulo 1

PRESSUPOSTOS METODOLÓGICOS

1.1 Objeto, método e conceito fundamental

Como em toda ciência, na do Direito o cientista deve fazer cortes metodológicos a fim de delimitar seu objeto de estudo, ou seja, limitar a investigação. Também deve estabelecer premissas com base nas quais ele vai desenvolver seu raciocínio. Está claro para nós que não há um modelo ou *sistema de referência* padrão para se estudar o direito; mas corte metodológico e fixação de premissas são pressupostos de todo trabalho pretensamente científico; assim como o é a coerência do discurso com as premissas adotadas.¹ Nesses termos, passemos às premissas que guiam esta pesquisa, à definição do objeto de estudo e ao método a ser aplicado para dissecar esse objeto.

Este trabalho objetiva elaborar um discurso científico que constrói e descreve, à luz de um método, o Sistema do Direito Positivo, em especial sua porção que cuida do *imposto sobre a renda e das indenizações*.² Para cumprir tal objetivo, seguimos o método³ analítico-normativo;⁴ o ponto de partida é a camada de linguagem prescritiva produzida pelo homem

¹ A necessidade de se adotar e explicitar um sistema de referência é fundamental nos campos em que a investigação científica tiver lugar, conforme prevê o verbete “Teoria da Relatividade” do *Dicionário de filosofia* de Nicola Abbagnano (2003: 84): “Com este termo designam-se dois corpos de doutrinas formuladas por Einstein: o primeiro em 1905 como o nome de R. restrita e o segundo em 1913 com o nome de R. geral. A R. restrita baseia-se no reconhecimento de que a escolha de um sistema de referências, indispensável para fazer medições, pode influenciar os resultados dessas medições; e que, não existindo um sistema de referências privilegiado (ou ‘absoluto’), à diferença do que julgara a física clássica, por um lado é preciso explicitar o sistema segundo o qual é feita a medição e por outro lado é necessário encontrar fórmulas de conversão que tornem válidas tais medições também em outros sistemas. A R. geral é substancialmente a extensão do princípio de R. a todos os sistemas [...]”.

² O termo indenização foi empregado aqui como referência às reparações de danos em geral. O significado técnico desse termo será estudado no capítulo 4.

³ Aplicamos o vocábulo método no sentido de procedimento ou conjunto de procedimentos ordenados, suscetíveis de repetição e cujo propósito é atingir um certo fim, conforme define Abbagnano (2003: 668).

⁴ Queiroz (2003: 13, nota 10) ensina que “[...] o termo *analítico* decorre da importância que se atribui à linguagem na construção e descrição do Direito Positivo, método que é informado pela denominada Filosofia analítica (que utiliza linguagem como importante instrumento para adquirir e transmitir conhecimento). O termo *normativo* é usado em função do que se considerar que sejam as unidades do sistema jurídico: as normas jurídicas”.

segundo certos padrões e valores para regular o convívio social. Noutras palavras, partimos do direito posto para enfocar o subsistema constitucional tributário, sobretudo o tratamento dispensado pelo imposto sobre a renda aos valores recebidos a título de indenizações.

Compreender o direito como fenômeno comunicacional e — como tal — vazado em linguagem⁵ é um conceito fundamental⁶ deste estudo. A fixação dessa premissa revela a forma de aproximação, construção e interpretação relativas ao objeto de estudo: o sistema do direito positivo. Assumida essa premissa fundamental — de que o direito é linguagem —, a consequência imediata é a assunção de que o discurso jurídico tem relevância total. Cientificamente, esse discurso precisa se livrar da ambigüidade e vaguidade próprias do signo lingüístico.⁷ A depuração do discurso científico é feita pelo processo de elucidação,⁸ ou seja, pela definição da acepção em que dado signo é empregado no discurso. Assim, vamos à

⁵ Seguimos a teoria conhecida como “giro lingüístico”, caracterizada pela tomada de consciência de que o meio se manifesta pela linguagem. Com a publicação de *Tractatus Logico-Philosophicus*, de Ludwig Wittgenstein, em 1922, começa a época da filosofia da linguagem, ainda predominante. Para seus adeptos, nada existe se não for vertido em linguagem, tudo se resolve em linguagem; a realidade é um texto, por isso nada há fora de interpretação. Mousallem (2001: 27) enfatiza: “[...] o homem não tem acesso aos acontecimentos (mundo físico), mas somente, à linguagem sobre esses acontecimentos. Nada existe fora de interpretações. [...] Por isso o mundo é uma construção de significações”. Em seu texto “Algumas críticas a ‘Notas sobre o fato jurídico: crítica segunda ao realismo lingüístico de Paulo de Barros Carvalho’”, Mousallem (2001: 27) esclarece: “[...] de acordo com o giro lingüístico, a linguagem deixou de ser instrumento do conhecimento para se tornar sua própria condição *a priori*. O fato de o homem habitar a linguagem faz com que ela se torne responsável pela *ek-sistência* daquele. Em termos lógicos, poderíamos dizer que a linguagem é condição suficiente e não necessária do homem. A linguagem *faz-ser* o homem. Este, por sua vez, é o lugar privilegiado para a manifestação do ser. Por isso, o homem não trava contato puro com o ‘mundo físico’. Aproxima-se da *physis* (construída pela linguagem) por meio de teorias, pela pré-compreensão. [...] A linguagem, em sua qualidade de *logos*, é responsável não somente pela constituição do mundo (enunciados constatativos), mas, em determinados casos, visa realizar *ações* (enunciados performativos). Envolto nessa camada lingüística, *o próprio agir humano é realizado por meio da linguagem através dos atos de fala* expedidos em determinado contexto comunicacional. *Não há ação sem linguagem*. Linguagem tomada em sua acepção mais ampla: gesticular, chorar, sorrir, cantar, representar, etc.”.

⁶ Segundo Vilanova (2000: 162), conceito fundamental para o direito é “[...] aquele sem o qual não é possível ordenamento jurídico”.

⁷ Segundo Guibourg, Ghigliani e Guarinoni (1985), a condição de uma palavra com mais de um significado se chama *ambigüidade*. A ambigüidade provém, muitas vezes, da extensão de um nome a diversos aspectos ou elementos de uma mesma situação; outras vezes é um acidente na evolução das palavras que parte de etimologias distintas. Esse autor afirma, ainda, que uma palavra ambígua pode ser vaga em cada uma de suas acepções e atribui o conceito de *vaguidade* à falta de precisão no significado de uma palavra: uma palavra é vaga na medida em que sua aplicabilidade é duvidosa e necessita de uma decisão lingüística adicional. Também afirma que quase todas as palavras são vagas em alguma medida.

⁸ Para Carvalho (1999), a linguagem científica é um discurso que se pode chamar de artificial, pois tem origem na linguagem comum e passa por uma depuração em que as locuções carregadas de imprecisão significativa se substituídas por termos, na medida do possível, unívocos e suficientemente capazes de indicar com exatidão os fenômenos descritos. Mas nem sempre é exequível a estipulação de vocábulos precisos, por isso se o que CARNAP designou de elucidação, em que se usa uma palavra e, em seguida, explica-se o sentido em que foi empregada. Desse modo, a linguagem científica se arma para caminhar rumo à idéia-limite de um sistema consistente, rigoroso e pronto para descrever a realidade a que se refere.

fixação das questões metodológicas fundamentais e de suas conseqüências para o desenvolvimento do trabalho, tendo em vista que — como quer Apel (2000: 11) — “[...] é pura e simplesmente impossível haver uma ‘imagem de mundo’ [*Weltbild*] em geral, universalmente válida, já que a cada ‘imagem de mundo’ corresponde uma certa perspectiva”.

1.2 Linguagem como meio de manifestação do direito

A linguagem é instrumento de comunicação. Sem ela, não podemos conhecer pensamentos, sentimentos, sensações ou quaisquer outros fatos que se passam na consciência do ser humano. De certa forma, é paradoxal reconhecer na linguagem, a um só tempo, uma forma de aproximação, de abertura de relacionamento entre os seres cognoscentes e um meio de redução do universo em que tais seres se encontram inseridos. A linguagem jamais será o pensamento, o sentimento, a sensação ou o fato em sua essência; será apenas sua reprodução (HOFFMANN, 1997). Alcançável pela linguagem, o conhecimento reflete nada mais do que essa redução, por isso se diz que conhecer é reduzir complexidades (CARVALHO, 2004). Assim, toda linguagem é redutora da realidade sobre a qual incide.

No dizer de Vilanova (1997: 1),

O conhecimento é um fato complexo. Simplificadamente diz-se que é relação do sujeito com o objeto. E se tivermos em conta o conhecimento do mundo físico exterior, sua origem é a experiência sensorial. Inseparáveis, mas discerníveis, são os seguintes componentes do conhecimento: a) o sujeito cognoscente; b) os atos de percepção e de julgar; c) o objeto do conhecimento (coisa, propriedade, situação objetiva); d) a proposição (onde diversas relações de conceitos formam estruturas).

A linguagem não toca o real: o constrói — ou melhor, o reconstrói; e ao fazê-lo cria uma realidade. Logo, ao se reduzir uma realidade pela linguagem, outra é criada.⁹ Isso ocorre porque a linguagem, por mais que coincida com a realidade, não é o real sobre o qual fala,

⁹ À característica da linguagem de não ser potente o bastante para alcançar concretamente o real dá-se o nome de curva assintótica (cf. SANTAELLA, 1998, p. 48–9; CARVALHO, 2004, p. 92).

pois o real é irreproduzível, intocável e inesgotável: ao homem não é dado transitar no tempo, exceto pelo uso dos signos lingüísticos; noutros termos, é impossível reproduzir coordenadas de tempo e espaço passadas. Posto isso, conhecimento só é possível pela linguagem. Daí a lição de Wittgenstein¹⁰ constante da proposição 5.6 de seu *Tractatus logico philosophicus* (1994): os limites de nossa linguagem significam os limites de nosso mundo. Nas palavras de Tomé (2000: 11):

Isso não significa que inexistam quaisquer objetos físicos onde não haja linguagem. A proposição de Wittgenstein quer mostrar que é pela linguagem e somente por ela que podemos ter acesso às coisas existentes no mundo. A linguagem não cria efetivamente o mundo, mas sim a sua compreensão, realidade objetiva do ser cognoscente.

Conforme as lições Carvalho (1999: 11), tomamos o signo linguagem como “[...] capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos cujo conjunto sistematizado é a língua”. O uso dos signos, portanto, obedece a regras mínimas de ordenação, sob pena de não se prestar à comunicação; e só haverá comunicação quando o destinatário da mensagem falada ou escrita, por exemplo, compreendê-la — o que exige um uso competente dos signos lingüísticos, diga-se, minimamente organizado segundo certas regras. Mais que isso, para haver comunicação, a forma de uso dos signos lingüísticos (a linguagem do discurso) vai variar conforme o objetivo de quem os usa. Uma conversa entre amigos ou um bilhete para a namorada, por exemplo, não exigem o rigor lingüístico necessário à apresentação de uma nova tese científica; mas são atos de comunicação — desde que obedeçam a padrões mínimos de organização.

Essa distinção está presente no direito. Vejamos! A testemunha de um crime, sem estudos jurídicos, vai relatar o que presenciou mediante signos e construções lingüísticas comuns; o delegado firmará os termos que lhe competem à formação do inquérito policial

¹⁰ “A realidade, o mundo real, não é um dado, mas a articulação lingüística mais ou menos num contexto social.” (FERRAZ JÚNIOR, 2001: 245).

com linguagem técnica; o juiz determinará, mediante uso de linguagem igualmente técnica, diligências, e todos o farão com base na lei, elaborada pelo legislador, que não raro emprega linguagem vulgar, técnica e até científica; após alguns anos, um renomado doutrinador vem a estudar o caso: dá seu parecer sobre o assunto e desenvolve uma tese acadêmica sobre dado aspecto do tema, que é vazada numa linguagem própria da academia.

Para o direito, a linguagem determina; eis por que se apresenta como sua única forma de manifestação. Nessa ótica, iniciar o estudo de qualquer tema jurídico requer ciência de que tal ramo do conhecimento se expressa, se apresenta e é constituído pela linguagem — só por ela. Essa afirmação revela o caráter constitutivo da linguagem e permite dizer que o real para o direito não é nada além do que não foi relatado mediante linguagem competente, diga-se, forma lingüística prevista no ordenamento jurídico.

Embora seja comum associar a linguagem com o signo lingüístico, o oral e escrito, pode-se falar em linguagem gestual (por exemplo, a língua de sinais), linguagem corporal (tome-se como exemplo a dança) e outras formas de manifestações do ser humano passíveis de entendimento e interpretação; o que foge a essa condição carece da linguagem para se sustentar — a exemplo da percepção e da dor. No direito, prevalece a forma escrita da linguagem. No dizer de Vilanova (1997: 2–3)

A linguagem funciona em várias direções. Ora expressa estados interiores do sujeito, ora expressa situações e objetos que compõe a textura do mundo externo. Nem sempre funciona como fim cognoscitivo, como linguagem-de-objetos. Às vezes é veículo de ordens, no sentido de coisas; outras vezes, faltando a suficiente parcela de experiência dos objetos, é transmissora de perguntas. Outras vezes, ainda, nem é instrumento de conhecimento nem de ordens ou imperativos, nem de perguntas, mas meramente expressional da alteração emocional que o trato com os objetos provoca no sujeito. Ainda que a análise fenomenológica descubra, sob a contextura de atos tão diversos, modalidades várias de pôr objetividades, tomando-se a linguagem como fato do mundo (sistema físico com relacionamento simbólico com objetos), para os fins estritos da análise lógica interessam as estruturas de linguagem mediante as quais se exprimam proposições, isto é, asserções de que algo é algo, de que tal objeto tem a prioridade tal. Estruturas de linguagens expressivas de proposições são suscetíveis de valores (verdade/falsidade), empiricamente verificáveis por qualquer sujeito que se ponha em atitude cognoscente.

Carvalho (2007a: 13) ensina que a realidade social é constituída pela linguagem da realidade social, e sobre ela incide a linguagem prescritiva do direito positivo, que juridiciza certos eventos, certas condutas e, assim, desenha o campo da facticidade jurídica e o segrega do campo da facticidade social segundo critérios de eleição. À luz das lições desse autor, diz Tomé (2000: 16):

Surge um fato jurídico apenas se for constituído pela linguagem imposta pelo direito, não havendo dependência alguma com relação à concreta ocorrência do evento, como explica Paulo de Barros Carvalho: “Não é suficiente que ocorra um homicídio. Mister se faz que possamos contá-lo em linguagem jurídica, isto é, que venhamos a descrevê-lo consoante as provas em direito admitidas. Se não pudermos fazê-lo, por mais evidente que tenha sido o acontecimento, não desencadeará os efeitos jurídicos a ele atribuídos. E, nessa linha de pensamento, sendo suficiente para o reconhecimento jurídico a linguagem que certifica o evento, pode dar-se, também, que não tenha acontecido o crime, isto é, em termos de verdade material, não tenha ocorrido. Todavia, se as provas requeridas o indicarem, para o direito, estará consumado”. Logo, é prescindível a correspondência do fato jurídico ao evento em si, sendo suficiente que haja correlação entre a linguagem que constituiu o fato jurídico e a linguagem das provas. A própria linguagem se legitima e se sustenta.

Vejamos a seguinte lição de Robles (1998: 66):

Na verdade, não é possível expressar o direito se não for pela linguagem. Esta é a forma em que o direito se manifesta primariamente. A maneira em que o direito existe na sociedade é, sobretudo, como um conjunto de expressões ou proposições de linguagem cuja missão é regular ou dirigir as ações humanas.¹¹

Dito isso, a linguagem se apresenta como ingrediente fundamental ao direito. Por meio dela se cumpre o objetivo maior, seja do direito positivo, seja da Ciência do Direito.

¹¹ No original em espanhol: “En efecto, no es posible expresar el Derecho sino mediante el lenguaje. El lenguaje es la forma que el Derecho primariamente se manifiesta. La manera en que el Derecho existe en sociedad es, sobre todo, como un conjunto de expresiones o proposiciones de lenguaje cuya misión es regular o dirigir las acciones humanas”.

1.3 Sistema jurídico: dois corpos de linguagem

O emprego técnico, rigoroso e preciso das palavras tem de caracterizar o estudo científico. Por isso convém, nesse momento, especificarmos o conteúdo de nosso objeto de estudo: o direito. O signo *direito* é ambíguo, na medida em que tem mais de um significado. Neste estudo, o termo é usado, pelo menos, em duas acepções: uma, na locução direito positivo; outra, na locução Ciência do Direito, conforme mostraremos.

Por *sistema*, devemos entender o conjunto de elementos relacionados entre si que se guiam por um vetor comum. Para Ferraz Júnior (1993), dado sistema é composto pelo repertório — o conjunto dos elementos — e pela estrutura — conjunto de regras e relações entre esses elementos. O sistema jurídico inclui o sistema do direito positivo¹² e o sistema da Ciência do Direito. Composto pelos enunciados prescritivos presentes em seus textos, o sistema do direito positivo representa o conjunto de normas jurídicas (elementos) válidas¹³ em dado espaço e tempo guiadas pelos princípios jurídicos (vetores). Se vemos esse sistema como uma pirâmide normativa, no topo estaria a norma hipotética fundamental,¹⁴ fundamento da Constituição Federal; na base estariam as normas individualizadas e concretizadas. Embasada no axioma kelseniano, essa pirâmide dá ao direito positivo o timbre de homogeneidade (sintática ou lógica) e de unidade: atributos necessários à configuração de qualquer sistema. O sistema da Ciência do Direito é formado pelas proposições descritivas de seu objeto de estudo (elementos): o sistema do direito positivo, governado por regras próprias do conhecimento científico, ou seja, princípios científicos (vetores). Ambos os sistemas se

¹² Como sinônimas da expressão *sistema do direito positivo*, usamos *direito posto*, *direito positivo*, *ordenamento*, *ordenamento jurídico*. Mas convém ressaltar uma diferença doutrinária entre sistema e ordenamento: este seria dinâmico, significando uma seqüência temporal do conjunto de normas; aquele seria estático e representaria o conjunto de normas (cf. MOUSSALLEN, 2005).

¹³ Estamos com Cerqueira (2000: 121) quando afirma que norma validada “[...] é a que mantém relação de pertinencialidade com o sistema. É aquela que existe no ordenamento jurídico quer tenha sido introduzida corretamente ou não”.

¹⁴ Cf. Kelsen (1984)

manifestam pela linguagem dos signos lingüísticos, pela qual são conhecidos pelos seres cognoscentes.

Pelo prisma do direito posto, importa-nos fixar nos signos como objetos de linguagem; e mais: no modo como são usados pelos seres humanos (objeto de estudo da semiótica).¹⁵ Como suporte físico, o signo se associa a um significado e uma significação; o suporte pode ser a fala (fonema) ou a escrita (grafema). Essa materialidade do signo se refere a algo material ou imaterial (seu significado) e suscita no intelecto uma idéia, uma noção, um conceito (sua significação). O signo pode ser investigado em três planos: sintático, semântico e pragmático; presentes no direito positivo e na Ciência do Direito — embora atuem diversamente em cada campo. Portanto, a linguagem adquire matizes diversos conforme a realidade estudada.

Na realidade do direito positivo (complexo de normas jurídicas válidas num certo país em determinado tempo), a linguagem é prescritiva. Na realidade da Ciência do Direito (campo de conhecimento que visa estudar o direito positivo, descrevendo-o, ordenando-o e oferecendo seus conteúdos de significação), a linguagem é descritiva. Logo, são duas linguagens cuja organização lógica (sintática) e cujas funções semânticas e pragmáticas são diversas e autônomas. E mais, podemos afirmar que é a linguagem científica é de sobrenível ou uma metalinguagem, pois trata de outra linguagem: a linguagem científica é descritiva da linguagem prescritiva.¹⁶ Carvalho (2007b: 1) reforça a distinção:

Muita diferença existe entre a realidade do direito positivo e a Ciência do Direito. São dois mundos que não se confundem, apresentando peculiaridades tais que nos levam a uma consideração própria e exclusiva. São dois corpos de linguagem, dois discursos lingüísticos, cada qual portador de um tipo de organização lógica e de funções semânticas e pragmáticas diversas.

¹⁵ Conforme Guibourg, Guigliani e Guarinoni (1985), semiótica é a teoria geral dos signos, disciplina que estuda os elementos representativos na comunicação. No dizer de Santaella (1998: 34), semiótica é “[...] a doutrina de todos os tipos possíveis de signos sobre a qual se funda a teoria dos métodos de investigação utilizados por uma inteligência científica”.

¹⁶ Sobre as funções da linguagem, Carvalho (1999: 16) cita estas possibilidades: 1) descritiva, 2) expressiva de situações subjetivas, 3) prescritivas de conduta, 4) interrogativa, 5) operativa, 6) fáctica, 7) propriamente persuasiva, 8) afásica, 9) fabuladora e 10) metalingüística; e diz que a linguagem desempenha várias funções, embora haja uma dominante.

Essa distinção é relevante porque condiz com a natureza mesma do objeto de que nos ocupamos, além de marcar, com segurança, o tipo de trabalho que havemos de desenvolver: o direito positivo forma um plano de linguagem de índole prescritiva (reduzora da realidade social), enquanto a Ciência do Direito, que o relata (que o reduz), compõe-se de uma camada de linguagem fundamentalmente descritiva.¹⁷ Ferragut (2005: 27)¹⁸ enriquece a distinção:

A Ciência do Direito é um conjunto de enunciados que tem por objeto descrever o direito positivo (metalinguagem do direito positivo), submetendo-se à lógica alética ou clássica e sendo informada pelos valores verdadeiro e falso. Já o direito positivo é o conjunto de regras jurídicas gerais e abstratas, individuais e concretas, existentes em determinado tempo e espaço social. Organizam-se hierarquicamente pelos processos de fundamentação e derivação, direcionando coercitivamente o comportamento humano nas suas relações de intersubjetividade. É um corpo de linguagem técnica e prescritiva, submetida à lógica deontica, cujos valores são válido e não válido.

Ao lidarmos com o tema aqui proposto, nós o faremos em termos descritivos, com a linguagem prescritiva do direito positivo, partindo do texto legislado rumo à norma jurídica e vencendo, para tanto, o percurso gerativo de sentido. Em última análise, reduziremos a realidade do direito positivo¹⁹ na medida exata do tema de que nos ocuparemos: o imposto sobre a renda e as indenizações, objeto deste estudo.

1.4 Interpretação: do texto ao contexto

A premissa de que partimos é ter o direito positivo como corpo de linguagem prescritiva organizado para regular as condutas intersubjetivas. Antes de tratarmos da *interpretação*, convém distingui-la da *hermenêutica*: esta cuida dos meios, critérios e

¹⁷ Cf. Carvalho (2007b).

¹⁸ Para aprofundamento dos conceitos de lógica alética e lógica deontica, ver Carvalho (1999).

¹⁹ Carvalho esclarece (1996: 34): “todo conhecimento só se perfaz como tal, na medida em que reduz complexidades. Ninguém conhece, tanto no sentido vulgar, quanto nos domínios científicos, sem promover severa diminuição no campo das dificuldades objetivas. A complexidade desestruturada é incompatível com o conhecimento epistemologicamente concebido, o que importa admitir que, ao ingressar no patrimônio cognoscitivo do homem, tais complexidades sofrem drásticas perdas, reaparecendo ainda como complexidades, mas agora estruturadas, quer dizer, reduzidas. E, indo mais além, chegaríamos a dizer que toda a metalinguagem descritiva ou teórica, ao lado de outras diferenças com relação à linguagem-objeto, apresenta ainda o aspecto de ser mais reduzida. Não pode haver coincidência e, muito menos, a linguagem-objeto ser de menor complexidade que a metalinguagem”.

esquemas interpretativos de uma forma genérica; aquela, da aplicação das formulações hermenêuticas na análise de dado dispositivo legal. A interpretação é a atividade intelectual que se desenvolve à luz de princípios hermenêuticos, tendo em vista a construção do conteúdo, sentido e alcance das normas jurídicas.

A fim de nos mantermos coerentes com tal premissa, admitiremos que a proposta interpretativa do direito, também, tem de ser tomada como sistema de linguagem, que, como qualquer outro sistema lingüístico, ostenta três planos: 1) sintático — formado pelo relacionamento que os símbolos lingüísticos mantêm entre si sem alusão ao mundo exterior; 2) semântico — refere-se às ligações dos símbolos com os objetos significados (é o modo de referência à realidade factual qualificada pelo direito para alterar normativamente as condutas humanas intersubjetivas); 3) pragmático — tecido pelas formas como os usuários da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos. O plano sintático se apresenta nas articulações das normas entre si, a semântica jurídica é o campo das significações do direito, e a forma de motivação da conduta de acordo com os valores da ordem jurídica é tema da pragmática. Portanto, interpretar a linguagem prescritiva do direito é percorrer esses planos para compor a significação acurada do produto legislado. Assim, o intérprete deve se valer de incursões nesses três níveis; é a única forma de se chegar ao conteúdo intelectual inserido em um contexto, pois não há texto sem contexto (cf. CARVALHO, 2007a). Para nós, o método de interpretação que pode ser alçado ao *status* de interpretação é o sistemático, porque supõe a incursão nos três planos, o que garante a construção do conteúdo, sentido e alcance das normas jurídicas implícitas nos textos legais.

Tratemos agora da interpretação, pois o texto em si não contém o direito, mas apenas signos organizados segundo regras sintáticas e morfológicas que regem o idioma. Interpretados e estruturados, esses signos formam o direito. Segundo nosso sistema de

referência, o direito representado pelo conjunto de normas jurídicas válidas em dado local em certo tempo está na implicitude dos textos do direito positivo, ou seja, aparece para o ser cognoscente, diga-se, o intérprete, da forma em que este — preso a suas limitações — consegue enxergá-lo. A interpretação é um ato de decisão influenciado pela ideologia de quem se dispõe a interpretar. A ideologia, por sua vez, é fruto da bagagem cultural do homem, assim como o próprio direito como objeto cultural, construção do homem. Logo, da estruturação de valores surgirá o direito diante do intérprete: claro e preciso; mas pode variar de pessoa para pessoa, conforme sua ideologia, ainda que idêntico o o suporte físico. Daí a conveniência da expressão *o intérprete faz a norma*. Noutras palavras, queremos firmar que todo objeto cultural usa uma base material; e assim faz o direito, que pelos seus textos (linguagem) propicia a implantação de valores porque estabelece o ponto de partida para o intérprete, que, ciente dessa base, constrói significações mediante a experiência e o conhecimento nele pré-existentes.

Dito isso, fica claro que a interpretação é indispensável entre a leitura do texto e sua compreensão. Como dissemos, não há de se cogitar manifestação do direito sem linguagem: é por meio desta que aquele se movimenta. Mas se a linguagem veicula o direito, isso não implica que ele se esgota nela. A linguagem veiculada há de ser interpretada, isto é, a ela deve se atribuir valor, e a seus signos lingüísticos deve ser dada significação, pois só assim há de se referir a objetos (físicos ou não). Nesse sentido, podemos afirmar que o direito positivo se apresenta ao ser humano como objeto cultural vertido em linguagem portadora de conteúdos axiológicos. Essa linguagem supõe um texto e um corpo que criarão as condições para a construção do discurso, portador de determinado conteúdo — obtido após ser percorrido o processo gerativo de sentido. A cargo do intérprete, esse percurso tem como marco inicial o texto, ou seja, o plano de expressão e suporte físico dos enunciados prescritivos do direito positivo, e se apresenta da mesma forma a todos os sujeitos, seja qual for o tempo e o lugar com que com ele trava contato, graças à sua

composição morfológico-sintática. Desse plano, o intérprete ingressa no plano do conteúdo e, de imediato, constrói relações semânticas para, depois, chegar às normas jurídicas.

Os subsistemas jurídicos (conhecidos por S1, S2, S3 e S4) são instrumentos de um sistema derivado de um corte epistemológico que visa adequar a exploração dos textos do direito positivado tendo em vista seu aprofundamento. O primeiro indício da razão de ser de tal sistema é a necessidade de se diferenciarem enunciados prescritivos de normas jurídicas, pois a função da linguagem que visa regular condutas intersubjetivas é função prescritiva em que os enunciados se apresentam como frases soltas com estrutura atômica e dotadas de sentido pleno, mas que aguardam a junção de outros enunciados para formar uma unidade completa de significação deôntica, diga-se, para formar a norma jurídica em sentido estrito.

O S1 (enunciados tomados no plano da expressão) é o plano de expressão, onde se encontram os suportes físicos dos enunciados prescritivos; esse plano é o mesmo para todos os sujeitos, seja qual for o lugar e o tempo em que for submetido a exame, e tem estrutura morfológico-sintática que lhe garante foros de sistema; é importante porque “[...] marca o início do percurso de interpretação e é o espaço, por excelência, das modificações introduzidas no sistema total” (CARVALHO, 2007b: 131). O S2 (conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos) é o plano do conteúdo: o intérprete mergulha no campo semântico dos comandos legislados para trabalhar ainda com enunciados isoladamente compreendidos. O S3 (domínio das significações normativas) é o lugar das normas jurídicas em sentido estrito; trata-se de um subsistema em que o trabalho do intérprete se volta à composição de unidades lógicas com estrutura condicional, isto é, antecedente e conseqüente normativos. Enfim, o S4 (sistema de normas) são os elementos obtidos em S3, articulados segundo regras de coordenação e subordinação para viabilizar um sistema de normas.

Em síntese, em S1 encontramos os enunciados prescritivos à espera de interpretação (significação); em S2 temos esses mesmos enunciados prescritivos já interpretados, ou seja,

com atribuição de significação, o que se convencionou chamar de proposições; em S3 nos deparamos com norma jurídica em sentido estrito, produto que é da conjunção das proposições construídas em S2 — disso deduzimos que a norma jurídica vai estar sempre implícita nos textos legais portadores dos enunciados, embora estes possam aparecer explícita ou implicitamente no texto como suporte físico; em S4 temos um sistema de normas.

Carvalho (2007b: 133) é preciso ao representar suas lições por meio de um gráfico (FIG. 1). Diz ele, sobre tal representação:²⁰

Observa-se a existência de quatro planos da linguagem, representados por S1, S2 e S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1), que compõe o texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3) e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão (c1, c2, c3, c4). Na visão hermenêutica adotada, a interpretação exige uma pré-compreensão que a antecede e a torna possível. Tais cruzamentos entre os quatro planos de elaboração, deles não saindo em qualquer dos momentos do percurso gerativo de sentido, exibem, entre outras coisas, a unidade do sistema jurídico, visto como um todo, tecido pelo intérprete numa concepção que salvaguarda, acima de tudo, o dado de sua integridade existencial, uniforme e consistente, adaptando-se o predicado de “consistência” que convém à função pragmática com que o direito positivo utiliza sua linguagem prescritiva. (CARVALHO, 2007b: 133).

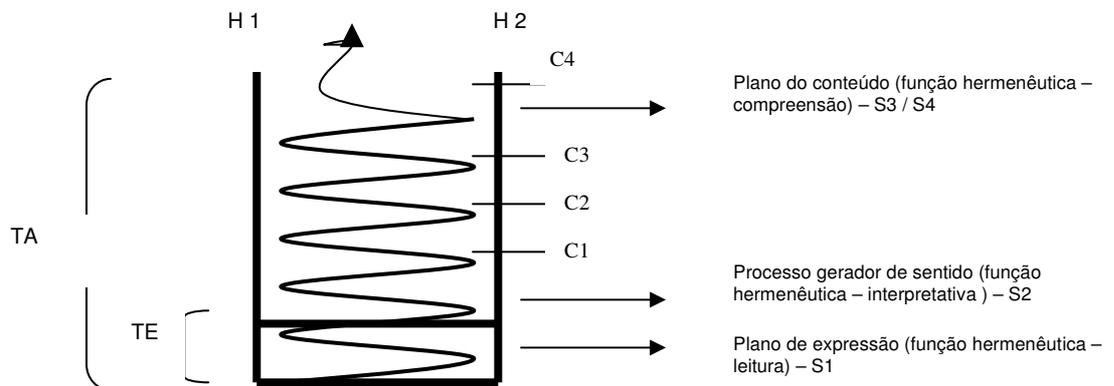


FIGURA 1 – Representação gráfica dos planos de linguagem
Fonte: CARVALHO (2007b: 133).

²⁰ Nesse sentido, ver Braghetta (2002).

Cumpridos esses quatro subsistemas, o intérprete terá diante de si a norma jurídica com sentido, mas que aguarda sua versão em linguagem competente — trabalho que ensejará novos elementos em S1.

Por fim, convém dizer que, ao considerarmos o direito positivo como conjunto de normas válidas, não poderíamos cogitar encontrar outros elementos nesse sistema que não as normas jurídicas, pois, em função de um imperativo lógico, há de se ter homogeneidade sintática em nosso objeto de estudo. Tomadas em sentido amplo, ou estrito, podemos afirmar que o sistema do direito positivo é composto única e exclusivamente por normas jurídicas.

1.5 Norma jurídica em sentido amplo e em sentido estrito

Tendo em vista a definição do direito como sistema de normas jurídicas válidas em dado espaço e tempo e que tal sistema é vazado em linguagem, ressaltamos a importância de se definirem os elementos desse sistema: em essência, definir a *norma jurídica*. Segundo a proposta que apresentamos à luz das lições de Carvalho, a norma jurídica corresponde à significação que obtemos da leitura de textos do direito positivo; resulta da construção de um juízo pelo jurista cuja base (suporte físico) são os textos do direito positivo. Esse juízo pode estar organizado diversamente.

Distanciamo-nos, portanto, de parte da doutrina que define norma jurídica como o próprio mandamento legal (referência ao texto de lei). Carvalho (2007b: 51) anota o propósito de tal distinção:

Aqui se demora a concepção tautológica com que elaboram celebrados doutrinadores, visto que afirmar ser a lei fonte do direito positivo não significa mais do que postular que normas criam normas, direito cria direito, numa proposição evidentemente circular, que deixa o primeiro termo como resíduo inexplicado.

Para Ferragut (2001: 19), norma jurídica é a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete com base no

direito positivo, seu suporte físico, e dotada de bilateralidade e coercitividade. Ela objetiva regular condutas intersubjetivas.

Seja como for, estamos habilitados a dizer que as normas jurídicas são encontradas na implicitude dos textos positivados pelo pensamento desencadeado via leitura do texto físico; portanto, nada mais é do que a formação de um juízo, ou seja, a valoração, a significação que o intérprete constrói ao examinar o texto do direito positivo mediante processo gerativo de sentido exercido por meio de uma atividade psicofísica.

Araújo (2005: 45) enriquece a idéia:

Para que uma norma apresente o estatuto de mensagem é necessário que ela deflagre um significado. O significado das normas está, mediata ou imediatamente, relacionado como a ordenação das condutas humanas em sociedade. Ou seja, o seu significado é a informação que elas transmitem. Ora, normas transmitem comandos que poderiam ser classificados em obrigações, permissões e proibições.

Quando essa mensagem ou esse juízo se apresenta estruturado em hipótese e conseqüente, então a norma construída é aquela tomada em sentido estrito; quando faltar essa estrutura, então cogitamos uma norma jurídica em sentido amplo. Eis por que os enunciados prescritivos — já significados, mas que ainda se apresentam como frases soltas à espera de dada estruturação — são as normas jurídicas em sentido amplo ou proposições.

Em sentido estrito, a norma jurídica se apresenta segundo uma forma lógica condicional e representa a junção estruturada das proposições. Traduz-se mediante um juízo hipotético condicional que pode ser representado assim: se A então *dever-ser* B; ou, se preferirmos: dado o fato F então *dever-ser* o resultado R. Ela traz consigo a associação de, pelo menos, duas proposições prescritivas, denunciando a definição de norma jurídica como organização, sob uma forma lógica, das significações construídas com base nos enunciados prescritivos contidos nos textos de lei.

Ocorre que os enunciados prescritivos já significados não compõem, por si só, uma unidade completa de significação deôntica, pois ingressam na estrutura sintática das normas jurídicas na condição de proposição-hipótese (antecedente — descritora de um fato de ocorrência possível no contexto social) e de proposição-tese (conseqüente — prescritora de condutas intersubjetivas). Ao intérprete, caberá integrar tais proposições construídas com base nos enunciados prescritivos (base material), unindo o antecedente ao conseqüente, o que ele faz por meio de um conector deôntico (*dever-ser*).

Dessa conjugação formada na mente do intérprete, será construído o juízo (significação) sintaticamente organizado em hipótese e conseqüente, que se consubstanciará na norma jurídica em sentido estrito; em seu conseqüente estará a conduta modalizada (permitido, proibido, obrigatório). Só essa norma possibilita regular a conduta. Noutros termos, enquanto o conectivo deôntico interproposicional (liga antecedente e conseqüente) se encontra neutro, o intraproposicional (presente na relação jurídica estabelecida no conseqüente) permite que a norma jurídica se modalize, ou seja, assumam modos diferentes, que são de três tipos: *permitido*, *obrigatório* e *proibido*. Qualquer comportamento humano sempre caberá num dos três modais deônticos, por isso estes exaurem a possibilidade normativa das condutas interpessoais. Essa característica implica a regra do quarto excluído, isto é, não há outra forma de modalização das normas jurídicas que não pressuponha uma *permissão*, uma *obrigação* ou uma *proibição*.

Com isso, queremos dizer que, embora os enunciados contidos nos textos positivados tenham força prescritiva, apenas sua integração em unidades normativas — conjugando-se a proposição-hipótese (antecedente) com a proposição-tese (conseqüente) — permitirá que se forme uma “manifestação do deôntico” (do *dever-ser*, na forma de um dos três possíveis modais). Por isso a norma jurídica pode ser entendida como sua expressão mínima e irreduzível. Convém registrar outra vez que os enunciados prescritivos se alocam no plano da

expressão, mas representam o ingresso no plano do conteúdo quando se deixa para trás a literalidade do suporte físico — o texto de lei. Nesse subsistema, avança o intérprete ao atribuir valores unitários aos vários signos presentes no texto, compondo segmentos portadores de sentido, para, depois, agrupá-los de modo a permitir a perfeita integração do conjunto rumo à construção da norma jurídica que se encontra em outro subdomínio.

Em resumo, eis a distinção com que trabalhamos aqui: 1) enunciados prescritivos sem interpretação se alojam no plano da expressão; 2) enunciados prescritivos interpretados representam proposições prescritivas e, como tais, o ingresso no plano do conteúdo — aí estão as normas jurídicas em sentido amplo; 3) norma jurídica em sentido estrito é formada pelo conjunto das proposições acima referidas, permitindo formar um juízo com estrutura lógica hipotético-condicional.²¹ Por fim, esclarecemos que a norma jurídica não pode ser confundida com este ou aquele texto de lei, pois é possível — e até comum — que um único texto não seja suficiente para transmitir a integridade existencial da norma jurídica; daí se faz necessário consultar outros textos legais para a integração do juízo hipotético-condicional regulador de dada conduta.

1.6 Fenomenologia da incidência tributária

Nesta parte, tratamos da positivação do direito, tendo em vista que em nosso sistema de referência não há trânsito automático entre previsão hipotética e fato concreto, entre

²¹ Como não enfocamos diretamente a estrutura completa das normas jurídicas neste item, não tratamos da força sancionadora típica do sistema jurídico; esse assunto será tratado quando enfocarmos a natureza jurídica das reparações de danos/indenizações. Em todo caso, recomendamos a leitura de Silva (2001), para quem: “sob uma visão mais acurada, o conteúdo significativo da norma jurídica não apenas descreve a possível ocorrência de um fato e a ela atrela conseqüências jurídicas, vinculando dois ou mais sujeitos de direito, mas também estabelece que a conduta em desconformidade ao estatuído na norma será repelida. Na verdade, esta é uma característica do sistema, e não de uma norma isoladamente considerada, pois a sanção é revelada pelo conteúdo significativo de uma outra norma, a sancionadora. Isto é naturalmente do ser jurídico da norma, ou seja, do fato de ela pertencer ao sistema do direito positivo, pois todos os elementos desse sistema são normas jurídicas e não há norma jurídica sem sanção. O comando normativo completo apresenta, portanto, uma estrutura formada por dois membros: um veiculado pela norma primária, que prescreve um dever atrelado ao acontecimento de um fato; e outro, pela norma secundária, que prescreve uma sanção, a ser aplicada pelo Estado, atrelada ao descumprimento da conduta estatuída na norma primária” (SILVA, 2001: 95–96); ver também Vilanova (1997: 75).

relação jurídica indeterminada e obrigação tributária plenamente configurada. Também buscamos responder a esta questão: como as normas jurídicas incidem nas condutas humanas em suas relações intersubjetivas? Sustentamos que o direito se apresenta como camada de linguagem que tem a função pragmática de regular condutas humanas em suas relações intersubjetivas para implementar valores prestigiados em dada comunidade em determinado tempo. Mas como isso ocorre? Como a norma jurídica, implícita nos enunciados prescritivos que compõe o sistema do direito positivo, regula as condutas interpessoais? Como é o trânsito do plano geral e abstrato para o nível das normas individuais e concretas? Enfim, como a norma jurídica incide?²²

Como dissemos, o direito não toca a realidade; antes, cria a sua. Igualmente, o mundo do *dever-ser* não toca o mundo do *ser*. Logo, ao estabelecer a hipótese tributária, o legislador seleciona acontecimentos que julga pertinentes para a regulação de condutas e a implantação de valores; e ao fazê-lo, atribui-lhes certas notas para possibilitar o reconhecimento da ocorrência concreta do acontecimento previsto de forma abstrata na hipótese normativa. Uma vez identificado esse acontecimento, ele terá de ser traduzido em linguagem competente. Nesses termos, percebemos que o direito como fenômeno comunicacional se nutre de versões da realidade que não se confundem com ela; vale dizer, o evento, sempre passado, não pode ser tocado, repetido, atingido novamente — ele se perde;

²² Essa questão pode ser respondida diversamente; depende do sistema de referência adotado. Para nós, a incidência das normas jurídicas não ocorre pura e simplesmente com a ocorrência do acontecimento previsto em suas respectivas hipóteses normativas; tal evento deve ser vertido em linguagem. Por isso incidência e aplicação são aqui termos sinônimos. Em sentido diverso, segue Ataliba (1993 : 45–46), para quem “costuma-se designar por incidência o fenômeno especificamente jurídico da subsunção de um fato a uma hipótese legal, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma [...] A norma jurídica tributária, como qualquer outra norma jurídica tem sua incidência condicionada ao acontecimento de um fato previsto na hipótese legal, fato este cuja verificação acarreta automática e infalivelmente a incidência do mandamento”. Também Becker (1998: 307) vai por essa via ao dizer que, “quando a hipótese de incidência se realiza (acontece, deixa de ser hipótese), então, imediatamente após, sobre ela (sobre a hipótese realizada) incide a regra jurídica. Entretanto, a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) todos os elementos que a compõe. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último elemento, não ocorrerá a incidência da regra jurídica. Porém, realizando-se este último elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea e infalível”.

mas poderá ser objeto de construção lingüística apta a descrevê-lo, a declarar sua ocorrência detalhadamente.

O acontecimento de que falamos não passa de mero evento que, ao ser vertido em linguagem adequada, ingressa no sistema jurídico e adquire *status* de fato jurídico. Entendemos que não se é possível considerar o fato jurídico tributário nem o evento nele descrito como verdadeiros de fato. Trata-se da versão de um acontecimento originalmente ocorrido no passado, que é verdadeiro e irrecuperável. Cabe observar que, uma vez ingressado no direito, o evento se torna, para a realidade jurídica, e não a social, uma verdade, que é relativa e poderá ser objeto de contestação mediante provas admitidas em direito. Assim, a incidência da norma jurídica — inclusive a tributária — ocorre pela atividade de aplicação do direito, a qual implica a operação de subsunção: uma operação lógica que se dá entre linguagens de níveis diferentes.

O legislador elege eventos da vida real relatados em linguagem competente — exigida pelo direito — e lhes imputa a força de suscitar comportamentos que considera como valiosos; esse ato de eleição ou vontade é garantido pelas sanções.²³ Dito isso, falamos em subsunção quando o fato jurídico tributário se identificar plenamente com a hipótese tributária. Uma vez relatado em linguagem competente, o evento se torna fato jurídico tributário, ganha concretude e faz surtir, de forma automática e infalível, a relação jurídica tributária prevista no conseqüente normativo. Todas as normas do direito atuam dessa forma. A cronologia aparente entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica tributária não existe, pois são entidades simultâneas. Seja como for, constituído o fato, instaura-se a relação jurídica. Cabe dizer, ainda, que a subsunção ocorre mediante a ação de aplicação, que pressupõe atividade humana.

²³ Como salientamos, discutiremos a estrutura completa das normas jurídicas quando definirmos a natureza jurídica das indenizações.

Nesse sentido, ciente de que foram feitas as notas conotativas da norma geral e abstrata²⁴ por meio do uso de linguagem, o agente competente, ao aplicar o direito, construirá a norma individual e concreta que, em seu antecedente, terá um fato jurídico tributário constituído, declarando a ocorrência de um evento social segundo coordenadas de tempo e espaço. Nesse momento, tal evento se constitui para o mundo do direito;²⁵ e em seu conseqüente, uma relação jurídica tributária. Assim, a positivação do direito (aplicação pela subsunção do fato à norma por meio da identificação das notas constantes da norma geral e abstrata) legitimará o direito subjetivo do sujeito ativo de ver consumada a prestação do sujeito passivo que terá o dever jurídico de cumpri-la.

Como se vê, o sistema do direito não se confunde com o sistema social. Por meio de suas regras prescritivas, o direito traz conceitos que devem ser interpretados e aplicados — sua aplicação é imprescindível para fazer o sistema operar, pois de nada adiantariam as previsões normativas de caráter geral e abstrato se não houvesse um mecanismo que as permitisse descer ao nível das normas individuais e concretas e permitisse ao direito atingir sua finalidade última: regular a conduta humana. Assim, a subsunção do fato à norma, concretizada pelo ato humano de aplicação do direito, é o mecanismo que propicia ao direito a possibilidade de regular as condutas dos homens; é o processo de positivação do direito.

Ocorrido o acontecimento descrito no antecedente da hipótese, abre-se, então, a possibilidade de tal evento ser introduzido no direito pelo ente autorizado mediante sua versão em linguagem competente e integrando o antecedente de uma norma individual e concreta que, de modo automático e infalível, desencadeará a relação jurídica tributária prescrita em

²⁴ Denotação e conotação são categorias lógicas. Segundo Guibourg, Ghigliani e Guarinoni (1985), o conjunto de todos os objetos que cabem como significado dentro do conceito de determinada palavra devemos ter por *denotação ou extensão*; *conotação* (ou *intenção, designação*) é o conjunto de requisitos ou razões que determina o significado correspondente a uma palavra. Tais requisitos ou razões, vale dizer, são os critérios de uso conforme a intenção do emissor. Por exemplo: o conceito de obelisco compreende, em sua denotação, dentre outros, o de Buenos Aires, o de Luxor, o de Washington; sua conotação, ou designação, consiste em ser um pilar bem alto, de quatro faces iguais um pouco convergentes e terminado por uma ponta piramidal bem achatada, que serve de adorno em lugares públicos.

²⁵ Daí a distinção: tempo no fato; tempo do fato (cf. CARVALHO, 1999; SILVA, 2001).

seu conseqüente. Se não houvesse tal possibilidade, o referido evento não passaria de acontecimento social desprezado pelo direito, justamente porque não teria sido objeto de seu processo de positivação. Tudo ocorre no plano conceitual, pois o direito é uma camada de linguagem que incide sobre outra, própria da realidade social.

Sobre a sinonímia *incidência* e *aplicação* empregada aqui, consideremos o segundo termos. Aplicar o direito significa promover sua positivação, em que se parte da norma fundamental (cf. KELSEN, 1984) para se chegar à base do sistema piramidal do direito, ou seja, às normas individuais e concretas que representam o ponto terminal dos sistemas jurídico-positivos segundo o processo derivativo de produção do direito. Nessa ordem de idéias, aplicar a norma jurídica é, para nós, relatar os eventos concretamente ocorridos no mundo das realidades tangíveis correspondentes àqueles descritos abstratamente no antecedente das normas gerais e abstratas, bem como determinar as relações jurídicas prescritas no conseqüente de tais normas — operação que deve ser feita mediante o uso de linguagem exigida pelo direito para sua realização. Nesse ponto, portanto, o conceito de aplicação equivale ao de incidência: a ação de aplicar é fazer a norma incidir sobre o fato — este tomado como evento social juridicizado pela norma e ingressado no mundo do direito pela linguagem competente. Logo, aplicar a norma jurídica é fazê-la incidir; e não há de se falar em coordenadas de tempo e espaço diversas entre aplicação e incidência: não porque os fenômenos ocorrem concomitantemente ou simultaneamente, mas porque se trata de um mesmo e único fenômeno.

A aplicação de normas jurídicas resulta do trabalho do homem, que, credenciado pelas regras do sistema, emitirá a norma individual e concreta por ele construída segundo sua bagagem cultural. Aplicar (fazer incidir) a norma é ato humano, é ato de fala,²⁶ portanto indispensável ao fenômeno comunicacional do direito, que tem na linguagem sua força

²⁶ Por “ato de fala”, queremos nos referir à conduta humana que visa à comunicação pela emissão de enunciados lingüísticos e que consiste, portanto, no processo de enunciação.

motriz. Vale trazer aqui o conceito de *fontes* do direito (cf. MOUSALLEM, 2001) com que trabalhamos: a palavra fonte designa a origem de algo, onde algo nasce, brota; direito (positivo) designa o conjunto de normas válidas em dado espaço e tempo. Nesse sentido, são fontes do direito os focos ejetores de regras jurídicas no sistema do direito positivo, o que ocorre por meio de órgão credenciado e procedimento específico. São “[...] os acontecimentos no mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e abstratas, individuais e concretas” (CARVALHO, 2007b: 48). Mas é bom frisar: tais acontecimentos ou ocorrências factuais serão colhidos como atos de enunciação (processo), visto que os enunciados representam, em última análise, as próprias normas (produto).²⁷ São verdadeiros atos de fala e, como atos comunicacionais, pressupõem o uso de determinada linguagem sem a qual não se fala em comunicação.

É na enunciação da norma jurídica tributária, então, que a aplicação ou incidência da norma jurídica pode ser relacionada com as fontes do direito, pois é no momento da aplicação que surge o homem, atuando mediante órgãos singulares ou coletivos e procedimento específico para expedir nova norma no sistema. Logo, lê-se aí a própria fonte do direito, haja vista que esse procedimento consiste em enunciar a norma jurídica tributária — *atos de fala*. É oportuna a passagem de Araújo (2005: 82) de que “o estudo das fontes do Direito é o campo no qual a investigação da positivação do Direito vai justamente revelar a sucessão de semioses das quais emanam as normas jurídicas”. Assim, a aplicação do direito revela seu dinamismo: por ela, as normas se sucedem, uma a uma, mas sempre se encontram no homem: seu elemento intercalar, a expressão de dada comunidade social; ele é sua fonte de energia, sua força motriz, o responsável pela movimentação da malha jurídica cujo combustível é a linguagem.

²⁷ Essa observação se faz necessária para evidenciar a divisão entre a realidade do direito — formada pelo conjunto das normas jurídicas válidas em dado momento em determinado local — e o que lhe deu origem. Ora, se o direito é o conjunto de normas, sua fonte não poderá ser estas, e sim algo anterior a elas. Serão fontes do direito, por exemplo, o processo legislativo, a discussão parlamentar, a criação da sentença ou do ato administrativo de lançamento, a discussão para elaboração de determinado contrato. Representam o processo de enunciação, atos de fala; pois as normas entram no sistema do direito positivo aos pares: norma introdutora e norma introduzida. Às primeiras, cabe inserir no sistema, de forma inaugural, enunciados prescritivos que, uma vez interpretados e organizados segundo a lógica hipotético-condicional, darão origem às segundas.

1.7 Regra-matriz de incidência tributária

A construção da norma jurídica em sentido estrito — como procuramos demonstrar — tem estrutura universal e não se restringe ao direito tributário. Quando, no entanto, focamos este estudo nesse campo do conhecimento do direito, podemos — à luz de Carvalho (2007b) — atribuir à referida norma a denominação de regra-matriz de incidência tributária, locução com que vamos nos referir àquela norma que institui dado tributo. Afirma esse autor:

As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato. E, quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais, etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo. O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e consequente das normas jurídicas é o *dever ser*, em contraponto às leis naturais, onde encontramos o princípio da *causalidade*. O enunciado da proposição normativa, em símbolos lógicos, é este: *se A, então deve ser B*, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: *se A, então B*. (CARVALHO, 2007b: 258).

A norma jurídica tributária em sentido estrito (regra-matriz de incidência tributária) é formada por uma estrutura lógica que contém hipótese e consequente normativos, conectados pelo conjuntor deôntico neutro (o *dever-ser* interproposicional): *se Hipótese, deve-ser Consequente*. Nessa estrutura, a hipótese ou descritor dessa regra-matriz descreve um acontecimento futuro passível de ser verificado no plano factual — esfera em que se pretende ver reguladas as condutas humanas nas suas relações de intersubjetividade. Para tanto, fornece as notas identificadoras de tal evento.²⁸ O consequente ou prescritor normativo prescreve a relação jurídica que se estabelece quando é verificada a hipótese normativa — pressupõe-se sua versão em linguagem competente. Nessa estrutura normativa, observa-se a previsão de

²⁸ Adotamos aqui a distinção de Carvalho (1999: 10) entre fato e evento: “pois bem, para que haja fato jurídico e a relação entre sujeitos de direito que dele, fato, se irradia, necessária se faz também a existência de uma linguagem: linguagem que relate o evento acontecido no mundo da experiência e a linguagem que relate o vínculo jurídico que se instala entre duas ou mais pessoas. E o corolário de admitirmos esses pressupostos é de suma gravidade, porquanto, se ocorrerem alterações na circunstância social, descritas no antecedente da regra jurídica como ensejadoras de efeitos de direito, mas que por qualquer razão não vierem a encontrar a forma própria de linguagem, não serão considerados fatos jurídicos e, por conseguinte, não propagarão direitos e deveres correlatos”.

formação da relação jurídica tributária, ou seja, da obrigação tributária. No conseqüente normativo, estão as referências para se identificarem os sujeitos e o objeto da obrigação tributária — aqueles se encontram vinculados entre si por uma relação implicacional, em que o dever-ser está modalizado em forma de *obrigatório*, sendo este o *dever-ser* intraproposicional.

Ainda à luz das lições de Carvalho (2007b: 260), temos que:

A norma tributária em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma conseqüência ou estatuição. A forma associativa é a cópula deôntica, o dever-ser que caracteriza a imputação jurídico-normativa. Assim, para obter-se o vulto abstrato da regra-matriz é mister isolar as proposições em si, como formas de estrutura sintática; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas (tecidas por fatos e por comportamentos no mundo); ao mesmo tempo em que se desconsidera os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Dentro desse arcabouço, a hipótese trará a previsão de um fato (se alguém industrializar produtos), enquanto a conseqüência prescreverá a relação jurídica (obrigação tributária) que se vai instaurar, onde e quando acontecer o fato cogitado no suposto (aquele alguém deverá pagar à Fazenda Nacional 10% do valor do produto industrializado). A hipótese alude a um fato e a conseqüência prescreve os efeitos jurídicos que o acontecimento irá propagar; razão pela qual se fala em descritor e prescritor, o primeiro para designar o antecedente normativo e o segundo para indicar seu conseqüente.

Antecedente e conseqüente são compostos por determinados critérios — todos vinculados entre si. Três são os critérios componentes da hipótese tributária: o material, o espacial e o temporal, sinteticamente descritos a seguir.

- Critério material — no critério material da regra-padrão de incidência tributária, temos um verbo, pessoal e de predicação incompleta, e seu complemento; não é possível a presença de verbos impessoais (por exemplo, haver) ou aqueles sem sujeitos (a exemplo de chover) nem há como se usem verbos com sentido completo, auto-explicativos, pois o complemento é obrigatório. O verbo é a roupagem lingüística do comportamento humano que será regulado pelo direito;

se não for pessoal, não há comportamento humano a ser regulado. Este, por sua vez, insere-se em coordenadas de tempo e espaço.

- Critério espacial — todas as regras tributárias, ainda que tacitamente, contêm o critério espacial, ou seja, determinam onde o fato jurídico tributário terá lugar, onde nascerá o laço obrigacional.
- Critério temporal — esse critério nos dá conta de saber quando restará ocorrido o fato jurídico tributário e, por conseqüência, instaurada a relação jurídica tributária.

Por sua vez, dois são os critérios integrantes do conseqüente normativo: o pessoal (composto por sujeito ativo e sujeito passivo) e o quantitativo (composto por base de cálculo e alíquota). Pelo primeiro critério, identificaremos os sujeitos da relação jurídica; pelo segundo, definiremos a dívida tributária. Em resumo, podem ser apresentados assim:

- critério pessoal — 1) sujeito ativo: figura no pólo ativo da relação jurídica tributária e tem o direito subjetivo de exigir o cumprimento de uma prestação; 2) sujeito passivo: ocupando o pólo passivo da relação jurídica, tem dever jurídico de adimplir a exigência do sujeito ativo;
- critério quantitativo — 1) base de cálculo: relacionando-se com a alíquota, à base de cálculo cumpre definir o valor devido a título de tributo e, confrontada com o critério material da regra padrão de incidência, determinar o tipo de tributo, pois revelará sua natureza e a grandeza do fato (tudo isso pode ser confrontado com os ditames constitucionais a fim de perquirir a adequação sistêmica da norma em questão); 2) alíquota: a esta cabe, em conjunto com a base de cálculo, determinar objetivamente o montante devido a título de tributo em virtude da existência da obrigação tributária.

Vejamos uma equação da estrutura lógica da regra-matriz de incidência tributária:

$$\begin{array}{l}
 \text{Njt} \left\{ \begin{array}{l}
 \text{Ht} = \text{Cm (v.c)} \cdot \text{Ce} \cdot \text{Ct} \\
 \quad \downarrow \text{DSn} \quad \text{DSm} \\
 \text{Cst} = \text{Cp (Sa.Sp)} \cdot \text{Cq (bc.al)}
 \end{array} \right.
 \end{array}$$

Njt = norma jurídica tributária — regra-matriz de incidência

Ht = hipótese tributária, antecedente, suposto normativo, proposição hipótese ou descritor

= = equivalência

Cm = critério material da hipótese — núcleo da descrição fática

v = verbo — sempre pessoal e de predicação incompleta

. = conectivo lógico conjuntor

c = complemento do verbo

Ce = critério espacial da hipótese — condicionante de lugar

Ct = critério temporal da hipótese — condicionante de tempo

Cst = consequência tributária, consequente, proposição consequente, prescritor normativo

Cp = critério pessoal do consequente, onde estão os sujeitos da relação jurídica obrigacional

Sa = sujeito ativo da obrigação tributária, devedor

Cq = critério quantitativo da obrigação tributária — indicador da fórmula de determinação do objeto da prestação

bc = base de cálculo — grandeza mensuradora de aspectos da materialidade do fato jurídico tributário

al = alíquota — fator que se conjuga à base de cálculo para a determinação do valor da dívida pecuniária

DSn = dever-ser neutro — conectivo deontico interproposicional; é representado por um vetor \rightarrow significa que, ocorrida a hipótese, deve-ser a consequência

DSm = dever-ser modalizado — operador deontico intraproposicional; é representado por dois vetores sobrepostos, com a mesma direção, porém em sentidos contrários; significa a obrigação do sujeito devedor de cumprir a prestação e, ao mesmo tempo, o direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor \leftrightarrow . (CARVALHO, 2007b: 377–78).

Decomposta a regra-matriz de incidência tributária, cuja estrutura lógico-sintática é universal, agora podemos ver como se apresenta no subsistema constitucional tributário e, mais ainda, como opera no âmbito do imposto sobre a renda frente às verbas indenizatórias.

Capítulo 2

IMPOSTO SOBRE A RENDA NO SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO

2.1 Considerações sobre o Sistema Constitucional Tributário

A ordem jurídica brasileira pode ser vista como um sistema em que habitam normas de comportamento e estrutura cujo conjunto forma o sistema do direito positivo.²⁹ Esse sistema tem subsistemas que se entrecruzam e buscam fundamento de validade na Constituição Federal (CF/88), também dividida em subsistemas, mas para fins didáticos. Um dos subsistemas constitucionais que nos interessa aqui é o constitucional tributário, cuja temática é a tributação. Suas normas são conhecidas como *normas constitucionais tributárias* e mantêm entre si relações de coordenação horizontal, justamente por se apresentarem no mesmo plano hierárquico. Esse subsistema, em que predominam normas de estrutura, mas que contém, ainda, normas de comportamento,³⁰ disciplina a tributação no Brasil: dispõe sobre os *poderes* do Estado de tributar e prevê garantias à propriedade e liberdade das pessoas diante do exercício desse *poder*.³¹ Ele recorre a *princípios* para atingir o valor certeza implementado pela segurança das relações jurídicas que se estabelecem entre administração e administrado. Tais princípios se irradiam por todo o subsistema constitucional tributário e aos demais subsistemas que, com ele, se relacionam. Essa configuração é peculiar ao sistema pátrio, pois no direito comparado pouco se demora em disposições assim; e o legislador

²⁹ O direito positivo é uno, incindível, assim como a Ciência do Direito. A demarcação do objeto é uma característica necessária ao conhecimento científico: como dissemos, conhecer é reduzir complexidades. Portanto, o corte foi feito apenas para aprofundarmos o estudo de determinado tema inserido e integrado na univocidade da realidade jurídica.

³⁰ Estamos cientes de que todas as normas visam regular a conduta humana, portanto são normas de comportamento. Entretanto, as de estrutura se diferenciam das de comportamento apenas porque têm como destinatário um grupo mais reduzido de pessoas: aquelas autorizadas pelo próprio sistema a nele inserirem novas normas, preceituando como tal inserção deverá ocorrer. Por isso se justifica a atribuição de nomes diversos a tais grupos de normas.

³¹ O termo *poder* aqui deve ser entendido como competência, conforme Carraza (2007: 29, nota 8): “as pessoas políticas não têm poder tributário, que, por definição, é incontestável e absoluto. Poder tributário possuía, sim, a Assembléia Nacional Constituinte, que, sob o ângulo jurídico, tudo podia, inclusive nessa matéria. Mas, uma vez promulgada a Carta Magna, ele voltou ao seio do povo — titular da soberania nacional —, cedendo passo à competência tributária — regrada, isto é, de exercício pautado pelo direito positivo”.

infraconstitucional brasileiro, sobretudo em matéria tributária — porque, ao lado dos princípios gerais, estão os específicos para o campo tributário — está adstrito à rigidez sistêmica de tais princípios.

2.2 Competência tributária

Por competência tributária, devemos entender a aptidão da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para expedirem regras jurídicas que inovem o ordenamento jurídico, diga-se, que alimente o sistema do direito positivo tal como delineado no capítulo 1. Para Carvalho (2007b: 236), “[...] a competência tributária [...] é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”. A expedição dessas normas consiste numa série de atos que, em conjunto, formam o procedimento legislativo. Por regra, a inovação no ordenamento deve ocorrer por meio de lei, porque assim determina o princípio da legalidade. A veiculação de normas tributárias não foge a essa regra, pois se trata de um dos campos de atuação do legislador segundo fixa a CF/88. Carrazza (2006: 29) assim define o instituto:

Competência tributária é a aptidão jurídica, que só as pessoas políticas possuem, para, em caráter privativo, criar, *in abstracto*, tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas. Como corolário, exercitar a competência tributária é dar nascimento, no plano abstrato, a tributos.

Contudo, o legislador infraconstitucional, ao exercer a competência tributária rigidamente delineada no texto constitucional, está adstrito aos padrões e limites, também, impressos no texto constitucional, tais como os princípios e as garantias fundamentais. E mais: ao criar um tributo, o legislador terá de explicitar o que, de alguma forma, já foi dito na Constituição, pois as palavras ali usadas têm um conteúdo semântico mínimo. Sobre os

impostos — espécie tributária que nos interessa³² —, podemos dizer que a divisão das competências entre as pessoas políticas de direito público interno se guiou pelo critério material, e a cada um desses entes foi reservada uma gama de fatos econômicos que poderão ser tomados pelo legislador ordinário a fim de determinar a incidência do imposto.

Releva para este estudo o fato de determinada pessoa física ou jurídica auferir *renda* ou *proventos de qualquer natureza*. Foi essa a materialidade constitucionalmente prevista para o Imposto de Renda (IR) e reservada à União — único e exclusivo ente com competência para instituir o IR, conforme prevê o artigo 153, III, da CF.³³ Assim, cabe ao legislador federal dispor acerca do imposto sobre a renda, seja complementar ou ordinariamente, nível em que o exercício da competência tributária origina a regra-matriz de incidência tributária desse imposto.

Convém dizer, entretanto, que a atividade legislativa estatal infraconstitucional tendente a inserir regras tributárias no sistema do direito positivo é dirigida por mecanismos que garantem sincronia e harmonia às quatro fontes produtoras de normas tributárias (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para evitar, tanto quanto possível, o conflito de competências impositivas.

2.2.1 *Exercício da competência tributária: Estado e particular como fontes produtoras de normas jurídicas tributárias no âmbito do imposto sobre a renda*

Como corpo de linguagem, o direito se manifesta por meio de textos, os quais contêm enunciados prescritivos que embasam a construção da norma jurídica pelo intérprete. Essa tarefa é guiada por vetores que habitam os escalões mais altos do sistema e são conhecidos como *princípios*. No Brasil, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão aptos a produzir textos de direito positivo, ou seja, a inserir elementos no

³² Para aprofundar o tema relativo à classificação das espécies tributárias, vide Marques (2000) e Ataliba (2003).

³³ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: “[...] III – renda e proventos de qualquer natureza [...]”.

sistema, assim como está o particular. Todos estão adstritos, porém, às competências que lhes são atribuídas. Essa questão nos leva às fontes do direito e revela a dicotomia processo–produto. Como observa Carvalho (2007b), o estudo das fontes do direito permite obter respostas a questões como de onde surgem as regras do ordenamento? Como tais normas nascem? Com são introduzidas no sistema? Também permite analisar sua validade ou invalidade perante o sistema — talvez esta seja sua evidência prática (ou utilidade) mais concreta, ao menos para este trabalho.

Quanto ao tema, Araújo (2005: 84) esclarece:

Toda produção normativa tem o seu processo previsto e prescrito pela própria ordem jurídica, a qual institui competências (legislativas, executivas e judiciais), capacidades e procedimentos (processos legislativos, administrativos, judiciais). Assim, a geração de sucessivas camadas lingüísticas que vão fazendo crescer o grau de concretude dos comandos jurídicos é totalmente regulamentada pela ordem normativa, que institui, para tanto, a sua sintaxe, a sua gramática para a produção de um sentido deôntico (normas) historicamente situado.

Seja como for, tal estudo se dirige ao exame dos fatos como *enunciação*-processo e que originam *enunciados*-produto. O enunciado é o produto legislado: o texto. No caso do direito positivo, o enunciado é qualificado pelo adjetivo *prescritivo*, dada a função da linguagem desse sistema: regular condutas mediante o uso dos modais deônticos *permitido*, *proibido* e *obrigatório*. Assim, a elaboração de uma lei ordinária deve observar o processo dispensado pela Constituição Federal para tanto. Ao fim do processo legislativo de lei ordinária previsto no Texto Magno, sobrevirá a lei: pronta e acabada — produto desse processo. Mas a lei, nesse sentido, não é norma: é texto, pois a norma é a significação construída com base no texto legal.

Todavia, as normas veiculadas e construídas com base no texto precisam ser introduzidas no sistema do direito positivo como corpo de linguagem: texto portador de enunciados prescritivos que vão ingressar no sistema e embasar a construção de normas jurídicas, que denominaremos de *atividade legislativa*. Essa movimentação (o processo é

dinâmico) é feita pelos agentes representantes do Estado e pelos particulares — eis por que a expressão *atividade legislativa* deve ser aqui entendida em sua acepção mais ampla: quaisquer *fontes produtoras de normas jurídicas*: sejam *públicas*, exercidas pelos poderes Legislativo, Executivo e Judiciário em função típica ou atípica; sejam *particulares*, a exemplo daquelas desempenhadas pelos contribuintes no sistema de auto-imposição tributária³⁴ ou mesmo na elaboração dos contratos privados, em que impera a autonomia da vontade.

A sistemática, portanto, é aplicável a qualquer ramo do direito; no âmbito do imposto sobre a renda, a União e os particulares sujeitos à regra desse imposto são competentes para editar normas. Com efeito, a introdução de normas jurídicas que versem sobre o imposto sobre a renda pela União como pessoa política autônoma de direito constitucional interno deve obedecer a regras de competência e procedimentos específicos para esse tipo de produção normativa. Assim, ela pode validar tais normas relativamente ao ordenamento, com o qual se manterá a relação de pertinencialidade.

A lei e os estatutos normativos vigentes como lei são os únicos veículos credenciados a promover o ingresso de regras inaugurais no universo jurídico brasileiro, por isso recebem o nome de *instrumentos primários*. Os *instrumentos secundários* são os diplomas regradores da conduta humana cuja juridicidade se condiciona às disposições legais, quer emanem preceitos gerais e abstratos ou individuais e concretos.³⁵ Se editadas pelo Poder Legislativo no exercício

³⁴ O artigo 150 do Código Tributário Nacional prevê essa sistemática: “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito. § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”.

³⁵ Quando a atividade legislativa é exercida pelas casas legislativas dos entes tributantes, a pretexto de instituírem tributos, diz-se que a atividade é *típica*: representa o exercício da função precípua do Poder Legislativo (editar normas jurídicas); quando a atividade legislativa é exercida pelo Executivo, diz-se se tratar de atividade *atípica*: não representa a função primordial desse poder instituído. O mesmo se passa com o Judiciário

de sua função típica, as normas jurídicas são introduzidas no sistema do direito positivo por meio de *instrumentos primários* — em matéria de imposto sobre a renda, a *lei federal* é seu representante máximo; as normas introduzidas nesse caso são gerais e abstratas. Quando emitidas pelo Executivo, tais normas são veiculadas por *instrumentos secundários* — nessa hipótese, podem ser introduzidas normas: *gerais e abstratas* (por exemplo, um *decreto regulamentador* ou uma *instrução normativa* que estabeleça deveres instrumentais para dar operatividade à norma primária instituidora do tributo) ou *individuais e concretas* (exemplo basilar é o *ato administrativo de lançamento* que representa a efetiva aplicação da norma tributária geral e abstrata veiculada por lei editada pelo Poder Legislativo no exercício de sua função típica).

Por serem diversas as fontes públicas produtoras de normas jurídicas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), a atividade legislativa no sentido em que adotamos aqui deve ser exercida com harmonia, no tom da isonomia e da reciprocidade, coerente com as regras constitucionais de competência e sob o comando dos princípios constitucionais aplicáveis à matéria tributária, ainda que mediata e independentemente de consistirem atividade típica ou atípica dos poderes constituídos.

Enxergando o direito como sistema comunicacional que se movimenta pela linguagem, consideramos que a norma é introduzida quando seu destinatário é notificado, seja pela publicação do texto na imprensa oficial ou por outro meio que lhe permita ficar ciente do conteúdo legislado. E mais: além das pessoas políticas de direito público interno, o ordenamento jurídico brasileiro atribui competência legislativa³⁶ ao particular. Com efeito, a celebração de um contrato introduz novas normas no sistema do direito positivo. No âmbito tributário, os chamados tributos sujeitos ao lançamento por homologação representam a outorga de competência ao contribuinte para que este edite, segundo determinado

quando são editados regimentos internos dos tribunais, por exemplo, ou, em certo sentido, quando proferem uma decisão que porta uma norma individual e concreta.

³⁶ No sentido amplo que adotamos para a expressão *atividade legislativa*.

procedimento,³⁷ a norma jurídica tributária individual e concreta que constitui o crédito tributário e estabelece o liame entre ele e o Fisco. Considera-se como introduzida essa norma no sistema quando a *atividade legislativa* do particular é comunicada ao Fisco. Essa sistemática (auto-imposição tributária) é bastante usada no âmbito do imposto sobre a renda.

Para fechar este item, cabe frisar que a atividade legislativa estatal infraconstitucional tendente a inserir regras tributárias no sistema do direito positivo sobre o imposto sobre a renda é dirigida por mecanismos que garantem sincronia e harmonia às fontes produtoras de normas tributárias. Tais mecanismos são mandamentos superiores veiculados pelos enunciados do texto constitucional e convergem para o atendimento e a realização do que conhecemos como *princípios*.

2.3 Noção de *princípio*

Normas jurídicas de hierarquia superior presidem e governam o sistema do direito positivo tal qual vimos há pouco; e tal superioridade se sustenta na medida em que certos enunciados prescritivos estão impregnados de carga axiológica significativa — por isso determinam e subordinam o tipo das demais normas jurídicas que formam a integridade desse sistema. A essas normas *fortes*, por assim dizer, dá-se o nome de *princípio*.

Os princípios são diretrizes normativas que têm força vinculante porque fixam o sentido e o direcionamento da ordem jurídica; daí a idéia de início, origem, base, alicerce, raiz, pilar, trilho — numa palavra, de algo capaz de sustentar incontestável e evidentemente perante o senso comum do ser humano. No Brasil, os princípios governantes da produção de normas jurídicas que versam sobre tributos são os *genéricos* (assim conhecidos porque são prestigiados pela Constituição para iluminar todo o sistema) e os *específicos*, conhecidos como *princípios constitucionais tributários*. Ao lidarmos com o tema deste trabalho, trabalhamos inexoravelmente com a linguagem prescritiva do direito positivo, partindo do texto legislado

³⁷ Aquele estabelecido no artigo 142, do Código Tributário Nacional, na modalidade ditada pelo artigo 150, do referido diploma.

produzido segundo regras de estrutura presentes no sistema rumo à norma jurídica que regulará a conduta, percorrendo, para tanto, todo o percurso gerativo de sentido (iluminado pelos princípios constitucionais genéricos e pelos princípios constitucionais específicos).

Por estarem vazados na Constituição Federal, os princípios representam — agora com o timbre da prescrição — os valores escolhidos pela sociedade para governar o instrumento criado para garantir o convívio social: o direito positivo. Se assim o for, então não há como ignorarmos seu conteúdo pragmático pronunciado, pois este será determinante na decisão do intérprete: diante de uma situação concreta, caberá a ele decidir pela incidência ou não de dada norma — e os princípios deverão iluminar tal decisão.

À luz da doutrina de Carvalho (2007b), cumpre-nos observar que neste estudo os princípios são tomados em duas categorias: os que encerram valores — chamados de *princípio-valor*, cujo exemplo típico é o princípio da igualdade — e os que veiculam limites objetivos — conhecidos como *princípio-limite objetivo*, como a legalidade. A primeira categoria provoca uma discussão entre ideologias em que não há consenso, pois estaremos lidando com perguntas abertas — por exemplo: o que é Justiça? E segurança jurídica? E igualdade? Qual desses conceitos é o mais importante? São sinônimos? A segunda categoria, por ser objetiva, depende apenas de demonstração empírica; é uma questão de prova apenas: para saber se a legalidade foi atendida, basta ver o veículo normativo publicado no *Diário oficial*. Quanto à anterior, basta ver a data de sua publicação, e assim por diante.

De qualquer forma, os princípios, seja como valores ou limites objetivos, aparecem como “[...] linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhe caráter de unidade relativa e servindo de fator agregador num dado feixe de normas” (CARVALHO, 2007b: 163). Podem constar expressamente dos preceitos normativos ou neles estarem implícitos, e na há de se falar em hierarquia entre eles, exceto pelo conteúdo intrínseco que representam para o intérprete segundo sua ideologia, quando, então, podemos falar em *sobreprincípios*.

Porém, antes de enumerarmos os princípios que servem ao sistema constitucional tributário especificamente, convém mencionar rapidamente aqueles que iluminam todo o sistema constitucional positivo, inclusive o subsistema tributário, para, em seguida, concentrarmo-nos nos específicos tributários e, nesse campo, nos que regem diretamente o imposto sobre a renda. Além disso, consideremos a classificação das normas em categorias diversas feita por Ávila (2007) e sua proposta de estruturar a interpretação e aplicação do direito modulando a ação dos princípios e das regras mediante postulados.

2.3.1 *Inter-relacionamento das categorias normativas na aplicação do direito*

Partindo dos estudos de Dworkin e Alexy, dentre outros, Ávila (2007) estrutura a relação entre três categorias normativas por ele denominadas de *princípios*, *regras* e *postulados*. Não nos interessa neste momento criticar formal ou materialmente sua doutrina, e sim reconhecer sua utilidade para este estudo, pois, sejam quais forem os nomes ou as categorias atribuídos às normas; mais importante é compreender que elas agem diversamente na construção de sentidos e aplicação do direito. Segundo esse autor, as *regras* agregam aos *princípios* elementos que permitem compreendê-los e aplicá-los com mais precisão. É decisivo saber qual é o modo mais seguro de garantir a aplicação e efetividade dos princípios, haja vista que o percurso gerativo de sentidos deve ser guiado por tais normas. Do ponto de vista do imediatismo, as regras experimentam uma dimensão comportamental; os princípios, uma dimensão finalística; os postulados, uma dimensão metódica.

Os *princípios* são normas que explicitam valores, de modo que, ao fim e ao cabo, estabelecem comportamentos. Ao serem entendidos assim, impedem a aplicação automática das regras e passam a estruturar esse processo mediante *postulados* — em geral, os da razoabilidade e da proporcionalidade. Quanto às regras, isso viabiliza uma ponderação sobre sua aplicabilidade em um caso concreto — tal ponderação envolve fatores diversos e que

transcendem a mera verificação da ocorrência concreta dos fatos abstratamente previstos nas hipóteses normativas. Entender os princípios nesse contexto viabiliza a agregação do valor justiça ao discurso jurídico-prescritivo.

Ávila (2007: 41) esclarece que “[...] a relação entre normas constitucionais e os fins e os valores para cuja realização elas servem de instrumento não está concluída antes da interpretação, nem incorporada ao próprio texto antes da interpretação”. E sustenta a quebra da máxima de que as regras devem ser obedecidas a qualquer custo para, então, aceitar a ponderação do aplicador (quem agüenta o ônus da interpretação) sobre a inviabilidade de se fazer incidir dada regra sobre um fato concreto — para isso, ele terá de apresentar argumentação que supere as razões determinantes da incidência da regra. Em geral, o aplicador deve analisar a finalidade da regra quando seus conceitos são imprecisos ou quando há generalização. Nesse caso, as hipóteses normativas conteriam elementos meramente indicadores para a decisão a ser tomada pelo aplicador, de modo a compreendê-las como suficientes para a tomada de decisão ou, então, se deverão passar pela ponderação entre as razões que justificam a obediência incondicional à regra (por exemplo: segurança-jurídica, previsibilidade do direito) e as razões que justificam seu abandono em razão dos fundamentos mais ou menos distantes da regra.

Ávila (2007: 63) afirma que os princípios estipulam fins a serem perseguidos, sem estipular meios, e aponta semelhanças e dessemelhanças entre *princípios* e *regras*:

Essas ponderações têm por finalidade demonstrar que a diferença entre princípios e regras não está no fato de que as regras devam ser aplicadas *no todo* e os princípios na *medida máxima*. Ambas as espécies de normas devem ser aplicadas de tal modo que seu conteúdo de dever-ser seja realizado totalmente. Tanto as regras quanto os princípios possuem um mesmo conteúdo de dever-ser. A única distinção é quanto à determinação da prescrição de conduta que resulta da sua interpretação: os princípios não determinam diretamente (por isso *prima-facie*) a conduta a ser seguida, apenas estabelecem fins normativamente relevantes, cuja concretização depende mais intensamente de um ato institucional da aplicação que deverá encontrar o comportamento necessário à promoção do fim; as regras dependem de modo menos intenso de um ato institucional de aplicação nos casos normais, pois o comportamento já está previsto frontalmente pela norma.

Nessas palavras se pode ler que saber distinguir princípios de regras é importante para: antecipar características das espécies — facilitando o trabalho do intérprete — e aliviar a interpretação/aplicação — estruturando-as de modo a minimizar a necessidade de fundamentação.

Ao aplicar a regra, o aplicador deve verificar a correspondência entre evento e hipótese normativa e, ainda, a finalidade (princípio) que a sustenta. Quanto mais evidente for a correspondência, menos se tem de argumentar. Ávila (2007: 74) diz que é:

[...] facilmente demonstrável a correspondência, o ônus argumentativo é menor, na medida em que a descrição normativa serve, por si só, como justificação. Se a construção conceitual do fato, embora corresponda à descrição conceitual da descrição normativa, não se adequar à finalidade que lhe dá suporte, ou for superável por outras razões, o ônus argumentativo é maior.

Esse autor ainda rotula essa segunda hipótese como “casos difíceis” (ÁVILA, 2007: 74). Na aplicação — explica ele — ganham relevo, na qualidade de experiência passada, os chamados casos paradigmáticos, isto é, a jurisprudência dos tribunais, sobretudo dos superiores.

Embora os princípios não prevejam a *forma de, têm que* ser atendidos, e isso pode ocorrer pela não-aplicação de uma regra, pois buscam um estado ideal de coisas (por exemplo: o estado ideal é o não-dano; o estado possível é a reparação do dano em dinheiro, em que se busca atingir o fim idealmente desejado).

As regras podem ter suas condições de aplicabilidade preenchidas e, ainda assim, não serem *aplicáveis* por causa de motivos excepcionais que superam a própria razão de sua aplicação. Por isso, é inegável que os princípios implicam prescrição de comportamentos por uma via indireta (indicando o fim desejado), justamente o oposto das regras (que indicam o meio para atingir o fim). No dizer de Ávila (2007: 100):

Para decidir qual evento é pertinente, o intérprete deverá utilizar os parâmetros axiológicos oferecidos pelos princípios constitucionais, de modo a selecionar todos os eventos que se situarem no centro dos interesses protegidos pelas normas jurídicas. Pertinente será o evento cuja representação factual seja necessária à identificação de um bem jurídico protegido por um princípio constitucional. Com efeito, os princípios protegem determinados bens jurídicos (ações, estados ou situações cuja manutenção ou busca é devida) e permitem avaliar os elementos de fato que lhes são importantes. Trata-se, como se vê, de um procedimento retrooperativo, pois são os princípios que determinam quais são os fatos pertinentes, mediante uma *releitura axiológica* do material fático. O Direito não escolhe os fatos, mas oferece os critérios que podem ser posteriormente projetados aos eventos para a construção dos fatos.

Os princípios funcionam como *direitos subjetivos* ao proibirem intervenções do Estado em direitos de liberdade, propriedade etc. Esse autor argumenta que, na perspectiva da *autoridade*, uma regra deve ser observada não porque é justa, mas porque é regra. E acrescenta que, além dessa ótica, há outra: as regras devem ser observadas porque a obediência é moralmente boa e prestigia valores como igualdade.

Entretanto, em situações excepcionais — pondera ele —, as regras podem deixar de ser aplicadas ou, noutros termos, ser superadas, desde que estejam presentes certos requisitos de ordem formal e material. Do ponto de vista material, a superação da regra não deve provocar imprevisibilidade, desigualdade nem ineficiência. Para isso, o potencial de reaparecimento de casos análogos é determinante: se for alto, não há como superar a regra, sob pena de se ofender à segurança jurídica.

Formalmente, a superação de uma regra se condiciona a uma *justificativa condizente* que implica demonstração de incompatibilidade da hipótese da regra com a finalidade (princípio) subjacente (é preciso mostrar a discrepância respectiva) e demonstração de que o afastamento da regra não provoca insegurança jurídica. Ainda deve haver *fundamentação condizente* (escrita e estruturada logicamente) e *comprovação condizente*, relevando aqui a teoria das provas: não basta alegar; tem de provar.

Quanto à conceituação, estabelece Ávila (2007: 181):

4.2 As regras são normas imediatamente descritivas, primariamente retrospectivas e com pretensão de decidibilidade e abrangência, para cuja aplicação se exige a avaliação da correspondência, sempre centrada na finalidade que lhes dá suporte e nos princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, entre a construção conceitual da descrição normativa e a construção conceitual dos fatos. 4.3 Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação demandam uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção. [...] 4.7 Os postulados normativos são normas imediatamente metódicas, que estruturam a interpretação e aplicação de princípios e regras mediante a exigência, mais ou menos específica, de relações entre elementos com base em critérios.

Em síntese, eis as noções de princípios e regras defendidas por esse autor. Tratem-se agora do que ele denomina de *postulado* normativo.

Com efeito, os postulados são normas jurídicas que estipulam condições especiais exigidas para interpretação de um objeto cultural tal como se apresenta o direito positivo. Nesses termos, os postulados são normas de sobrenível ou metanormas, pois, enquanto os princípios e as regras são objetos de aplicação, os postulados orientam essa aplicação: dirigem-se ao aplicador, estabelecendo diretrizes metódicas. Seja como for, esse autor estipula que os postulados são *hermenêuticos e aplicativos*.

Hermenêuticos são os postulados da unidade do ordenamento jurídico, da coerência e da hierarquia; servem à compreensão interna e abstrata do ordenamento. O da unidade do ordenamento garante que a *parte* seja examinada frente ao *todo*; o da hierarquia implica reconhecer que há uma relação dessa natureza entre as normas; e o da coerência substancial, que complementa o anterior porque permite compreender com mais exatidão o relacionamento entre as normas e serve para entender mais precisamente a graduabilidade desse relacionamento, estipula em sua modalidade: 1) *fundamentação por suporte* — a coerência de um sistema é construída com base no grau de abstração vinculado à sobreposição axiológica das normas jurídicas (normas mais específicas devem se fundamentar em normas mais gerais); será coerente a fundamentação cuja premissa e cujas conclusões que delas

decorrem sejam plausíveis; e em sua espécie: 2) *fundamentação por justificação recíproca* — prescreve que a fundamentação será mais coerente quanto maior for a justificação recíproca de seus elementos, assim entendida a relação entre dois elementos de tal modo que o primeiro elemento pertence a uma premissa da qual o segundo elemento decorre, ao mesmo tempo que o segundo elemento integra uma premissa da qual o primeiro elemento também decorre (por exemplo: a eficácia dos direitos fundamentais é condição para um Estado de Direito e a existência de um Estado de Direito é condição para a eficácia dos direitos fundamentais) (ÁVILA, 2007).

São postulados normativos *aplicativos* os da razoabilidade, da proporcionalidade e da proibição de excesso. A eles cabe a solução de questões surgidas no âmbito da aplicação do direito mediante estruturação desse processo que cumpre o dever de se promover um fim — *fim* como estado desejado de coisas. Os princípios estabelecem o dever de se promoverem os fins. Esses postulados impõem ordenação de relação entre vários elementos (meio e fim, critério e medida, regra geral e caso individual), e não só o exame de correspondência entre hipótese normativa e elementos do evento. O postulado da *razoabilidade*

[...] aplica-se, primeiro, como diretriz que exige a relação das normas gerais com as individualidades do caso concreto, quer mostrando sob qual perspectiva a norma deve ser aplicada, quer indicando em quais hipóteses o caso individual, em virtude de suas especificidades, deixa de se enquadrar na norma geral. Segundo, como diretriz que exige uma vinculação das normas jurídicas com o mundo ao qual elas fazem referência, seja reclamando a existência de um suporte empírico e adequado a qualquer ato jurídico, seja demandando uma relação congruente entre a medida adotada e o fim que ela pretende atingir. Terceiro, como diretriz que exige a relação de equivalência entre duas grandezas. (ÁVILA, 2007: 181).

O postulado da proporcionalidade impõe o exame da norma com princípio que a justifica para apurar se ele está sendo promovido e em que medida outros estão sendo restringidos. Pressupõe uma relação de causalidade entre meio e fim. A exigência de realização de diversos fins, todos eles constitucionalmente legitimados, implica adotar

medidas adequadas, necessárias e proporcionais. Por isso, esses três exames são essenciais: adequação — o meio promove o fim?; necessidade — dentre os meios disponíveis e igualmente adequados para promover o fim, não há outro menos restritivo dos direitos fundamentais?; proporcionalidade em sentido estrito — as vantagens trazidas pela promoção do fim correspondem às desvantagens provocadas pela adoção do meio?

Enfim, o postulado da proibição de excesso impõe o exame da norma a fim de se apontar se algum princípio fundamental está sendo restringido em excesso, ou seja, atingido em seu núcleo. Este postulado prescreve que a realização de uma regra (por exemplo: a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda) ou princípio (por exemplo: todos devem contribuir para o custeio das despesas públicas) não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia (igualdade, dignidade humana-honra, homem centro do ordenamento etc.).

No dizer de Ávila (2007), um meio é adequado quando promove minimamente o fim. Um meio é necessário quando não houver outros meios alternativos que promovam igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados. E um meio é proporcional quando o valor da promoção do fim não for proporcional ao desvalor da restrição dos direitos fundamentais. Noutras palavras, o meio não será proporcional se a importância do fim não justificar a intensidade da restrição dos direitos fundamentais. Tudo isso visa proteger o que se convencionou chamar de *bens jurídicos*: situações, estados ou propriedades essenciais à promoção dos princípios jurídicos (ÁVILA, 2007) — a vida é um bem jurídico, a honra é um bem jurídico etc. Como há uma relação tensa entre os princípios e as regras constitucionais, em especial os que protegem os cidadãos e os que atribuem poderes ao Estado, deve se buscar um equilíbrio entre eles. É a *síntese dialética* de Durig (ÁVILA, 2007).

Seguindo o sistema de referência que adotamos — de que o direito é linguagem —, cabe dizer que um mesmo enunciado prescritivo, na qualidade de suporte físico, pode veicular

um ou mais princípios e regras ao mesmo tempo, os quais podem, também, decorrer de uma conjunção de enunciados. Não há identidade necessária de um enunciado com um princípio, de um enunciado com uma regra; essa identidade é contingência, assim como o é o fato de estarem implícitos ou explícitos.

2.3.2 *Princípios constitucionais gerais e princípios constitucionais tributários*

Elucidada a questão do relacionamento das normas jurídicas na aplicação do direito, retomamos, então, a enumeração dos princípios. Com efeito, citamos alguns princípios constitucionais gerais que vemos como relevantes a este estudo. Todos estão submetidos ao princípio (FERRAZ JÚNIOR, 1990) ou postulado (ÁVILA, 2007) da unidade da Constituição, qual seja: a Constituição Federal deve ser vista como um articulado de sentido com uma lógica interna que se projeta numa forma hierárquica sem a qual não há segurança nem certeza, isto é, sem a qual o texto maior se converte em instrumento do arbítrio (FERRAZ JÚNIOR, 1990).

Seja como for, selecionamos estes princípios genéricos:

- da justiça — está implícito e representa uma diretriz suprema, penetra em todo o ordenamento e é valor dotado de subjetividade; tal primado se realiza pela implementação de outros princípios, fazendo-o relevante, verdadeiro sobreprincípio;
- da certeza do direito — também alçado ao rol de sobreprincípios, trata-se de valor imprescindível ao ordenamento, situa-se na raiz do dever-ser e afasta a probabilidade: ou é, ou não é; é implícito e se realiza mediante outros princípios;
- da segurança jurídica — não se confunde com o princípio da certeza do direito: enquanto este determina a produção de enunciado normativo com sentido deontico, aquele decorre de fatores sistêmicos que usam o primeiro racional e

objetivamente na disseminação, na comunidade social, do sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta; realiza-se, quanto ao passado, por meio de outro postulado, o da irretroatividade; quanto ao futuro, por inúmeros outros; é indissociável do valor justiça;

- da igualdade — consta expressamente do artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal e denuncia uma axiologia extrema e vital; seu destinatário é o legislador; não é tarefa tranqüila determinar seu conteúdo;³⁸
- da legalidade — é explícito no artigo 5º, II, da Constituição; é norma jurídica que estipula limites objetivos porque determina que só a lei pode obrigar;
- da irretroatividade das leis — visa implementar seu vetor imediato: o primado da segurança jurídica; refere-se, ainda, à certeza do direito e é, igualmente ao anterior, norma superior que estabelece limites objetivos;
- que afirma o direito de propriedade — explícito no artigo 5º, XXII e XXIV, tem aplicação especial no âmbito tributário, pois o que se atinge pela tributação é o patrimônio como propriedade do sujeito passivo da obrigação tributária, por isso o legislador deve se atentar a esse primado, e a outros presentes no sistema, ao desenhar regras de incidência tributária, configurando, assim, um limite objetivo.

Também merecem atenção os princípios que *prestigiam a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos*, tal como estão prescritos preambularmente na Constituição Federal, que, por certo, abarca também os princípios da presunção da inocência, da boa-fé objetiva e da autonomia de vontade nas relações privadas.

³⁸ Para um estudo aprofundado, conferir Mello (2002).

Eis, então, os princípios gerais que vemos como mais relevantes. Além deles — que decerto interferem por completo no trato das questões tributárias —, nosso sistema constitucional deu tratamento especial à matéria e, ao fazê-lo, estipulou normas principiológicas específicas não só para a temática tributária, mas também — dentro dela — a cada uma das espécies de tributos. Com efeito, o exercício da tributação no Brasil deve ser feito com a observância dos princípios constitucionais tributários, aqueles que iluminam o subsistema constitucional tributário; o legislador infraconstitucional e o aplicador da lei devem se atentar a essas disposições de índole constitucional.

Nesses termos, sem prejuízo dos demais, listamos a seguir alguns princípios que julgamos como importantes para desenvolvermos nossas idéias.

- Princípio da estrita legalidade — além da previsão genérica do artigo 5º, *caput*, em matéria tributária, esse princípio é reforçado por meio do artigo 150, I, da CF e estabelece que não basta qualquer lei para instituir o tributo: ela deverá conter os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional — esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária.
- Princípio da anterioridade — reza, *v. g.*, que o diploma normativo que institui ou aumenta tributo deve ser publicado no tempo antecedente ao início do exercício financeiro em que se pretenda cobrar a exação criada ou fundamentada. Tal princípio não deve ser confundido com o da anualidade, que, embora vigente, não tem mais efeito na área tributária.
- Princípio da irretroatividade da lei tributária — trata-se de repetição pura e simples do primado contido no artigo 5º, XXXVI da CF. Visa proteger a coisa julgada, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito.
- Princípio da tipologia tributária — é implícito e decorrente do disposto nos artigos 145, § 2º e 154, I, da CF. Pelo uso do critério calcado no binômio *hipótese*

de incidência–base de cálculo, visa determinar a definição da espécie tributária para, então, atestar se o regime tributário dado a ela foi respeitado.

- Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco — embora pareça ser limite objetivo (pois as dificuldades de determinação do que viria a ser *confisco* são sérias), apresenta-se como valor que deve ser buscado no subjetivismo peculiar à espécie. Caberá ao legislador *sentir* o que seria um tributo com efeito confiscatório quando tratar de sua criação ou majoração; mas o sistema dá alguns parâmetros, como a capacidade contributiva.

Há outros princípios vigentes em nosso ordenamento, mas vão além dos limites deste estudo. Posto isso, vejamos os princípios que disciplinam o imposto sobre a renda.

2.3.3 *Princípios constitucionais tributários que informam diretamente o imposto sobre a renda*

A par das diversas classificações existentes e com base em Ataliba (1993), imposto sobre a renda é um tributo não vinculado, por isso é um imposto verdadeiro. De sua natureza jurídica — imposto —, decorrem conseqüências quanto ao regime jurídico a ser aplicado. De imediato, podemos dizer que o imposto sobre a renda se sujeita ao princípio da legalidade, da tipicidade, da anterioridade, da irretroatividade — numa palavra, de uma gama vasta de princípios, parte dos quais foi mencionada antes. Porém, como subespécie de imposto, o IR se sujeita a princípios que lhe são próprios. Apresentaremos, então, os princípios constitucionais tributários que interferem diretamente na sistemática desse imposto.

2.3.3.1 Legalidade e tipicidade tributária

Governo de todo o ordenamento, o princípio da legalidade, veiculado no artigo 5º, II, da CF, impõe: “[...] ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em

virtude de lei”. Dentre os mais relevantes princípios regentes da tributação no Brasil, está aquele registrado no inciso I do artigo 150 da CF: “[...] Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”. Segundo a regra imposta pelo princípio-limite objetivo da legalidade estrita em matéria tributária, a atividade legislativa terá de se desenvolver mediante o procedimento prescrito na Constituição para elaboração de uma lei ordinária.³⁹ E mais: está implícito no comando do artigo 150, I, da CF que tal lei deverá estabelecer a exigência do tributo e conter todas as características da espécie tributária inaugurada no sistema. Assim, em obediência ao princípio da estrita legalidade em matéria tributária, a lei que introduzir o tributo no sistema normativo deve apresentar todos os elementos caracterizadores do fato. Daí ser fechada a tipicidade tributária.

A hipótese prevista na norma, então, deve trazer os critérios que possam caracterizar o fato de modo que, ocorrendo no mundo real a hipótese prevista na norma, opere-se, mediante ato humano de aplicação, o fenômeno da incidência tributária, desencadeando, automática e infalivelmente, a tributação nos moldes previstos no conseqüente da norma jurídica tributária. Esses critérios, que devem ser previstos na hipótese e no conseqüente da norma tributária, já foram bastante discutidos pela doutrina. Como vimos, Carvalho (2007b) os apresenta assim: Hipótese: critério material, critério temporal e critério espacial; Conseqüente: critério pessoal e critério quantitativo.

2.3.3.2 Princípio da anterioridade

Conforme dissemos, esse princípio previsto no artigo 150, III, b, da CF — e que ilumina o IR —, visa proteger os contribuintes, isto é, garantir-lhes segurança jurídica. Conhecido como princípio da *não-surpresa*, esse limite objetivo impõe que os impostos só

³⁹ Alguns casos demandam lei complementar, a exemplo dos trazidos pelos artigos 148 e 154, I da CF.

podem ser cobrados no exercício financeiro seguinte ao de sua instituição ou majoração, a fim de permitir aos contribuintes planejarem sua vida econômica conforme o que previamente conhecem da incidência tributária.

Carrazza (1999: 137) aponta que a anterioridade — como postula a Constituição — significa que:

[...] a lei que cria ou aumenta tributo — e esta é a regra geral —, ao entrar em vigor, fica com a eficácia paralisada até o início do próximo exercício financeiro, quando, aí sim, incidirá, ou seja, passará a produzir todos os seus efeitos, na ordem jurídica.⁴⁰

Convém dizer ainda que, para fins de IR, o respeito ao princípio da anterioridade impõe que a lei que o institua ou o majore seja publicada e entre em vigor antes de iniciar o ano-calendário em que se deseje colher seus efeitos; noutros termos, a lei do IR deve ser pretérita no que se refere ao exercício financeiro, aquele em que os fatos por ela regulados terão lugar. Assim, pouco importa se a entrega da declaração do IR ocorra no exercício seguinte àquele dos fatos tributados.⁴¹

2.3.3.3 Princípio da irretroatividade

De novo, para propiciar segurança jurídica, o legislador constitucional recorreu a um princípio-limite objetivo que estabelece que as leis tributárias só poderão obrigar para o futuro. O princípio da irretroatividade impõe que as hipóteses de incidências, bases de cálculos, alíquotas e demais traços caracterizadores da tributação devem vigor antes da ocorrência dos eventos que pretendam regular. Assim, no âmbito do imposto sobre a renda, o legislador terá de se atentar aos princípios da anterioridade e irretroatividade da lei.

⁴⁰ Não tratamos aqui das regras excepcionais atinentes ao princípio da anterioridade: regra geral aplicável ao IR.

⁴¹ Julgamos relevante mencionar, em razão da emenda constitucional/EC 42/2003, que uma doutrina importante sustenta que “[...] qualquer mudança *in pejus* na tributação por meio do IR haverá de ser feita por meio de lei posta em vigor *até* 90 dias antes do término do exercício financeiro anterior ao do início da ocorrência do *fato imponível* deste tributo” (CARRAZZA, 2006: 149).

Anotamos, porém, que o Código Tributário Nacional fixa situações em que a irretroatividade cede passo à retroatividade, sempre para beneficiar o sujeito passivo e preservar seus direitos; do contrário, incorreria em nítida inconstitucionalidade.

2.3.3.4 Princípio da igualdade

Foi Aristóteles (apud BARBOSA, 1949: 33–4) quem melhor significou o primado da igualdade: “[...] a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualem [...]. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”. Assim, o princípio da igualdade representa na CF o maior dos princípios nela impressos; é fundamental porque informa inquestionavelmente todos os setores do direito, seja porque está umbilicalmente ligado à noção de República a que estamos inseridos ou porque sem ele não há de se cogitar um Estado Democrático de Direito.⁴²

Em matéria tributária, sobretudo quando tratamos dos impostos, a CF elegeu que o princípio-valor da igualdade deve ser realizado pelo princípio-limite objetivo da capacidade contributiva. Lapatza (1998: 58) elucida:

Quando maior seja a riqueza de um indivíduo, sua capacidade econômica, maior há de ser a quantidade com que há de contribuir para sustentar os encargos públicos. Só assim consegue arcar igualmente os encargos tributários. Só assim tais encargos são igualmente pesados para os distintos contribuintes.⁴³

Dessa forma, a tributação por meio de IR será isonômica se for atendida a capacidade contributiva, que carece de instrumentos viabilizadores. Para nós, verdadeiros princípios,⁴⁴ esses instrumentos são importantes para se atenderem à capacidade contributiva e, por

⁴² Ver Ataliba (1998).

⁴³ No original em espanhol: “Cuando mayor sea la riqueza de un individuo, su capacidad económica, mayor ha de ser la cantidad con la que ha contribuir al sostenimiento de las cargas públicas. Sólo así suportan en igual forma las cargas tributarias. Sólo así estas cargas son igualmente gravosas para los distintos contribuyentes”.

⁴⁴ Na mesma linha, ver Queiroz (2004: 38–40).

conseqüência, a igualdade na tributação; são eles: a pessoalidade, a progressividade, a universalidade e a generalidade.

2.3.3.5 Princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva está no artigo 145 da CF e estipula que, na medida do possível, os tributos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. Trata-se de princípio-limite objetivo: é limite-objetivo ao legislador que deve se ater ao fato presuntivo de riqueza quando for estabelecer o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Prestigia e tem como corolário lógico o princípio-valor da igualdade ou isonomia. Jarach (1996) sustenta que a capacidade contributiva é um dos princípios fundamentais dos fatos tributáveis. Segundo esse autor, a capacidade contributiva

[...] é o potencial de contribuir com os gastos públicos que o legislador atribui ao particular. Ao mesmo tempo significa existência de uma riqueza em posse de uma pessoa ou em movimento entre duas pessoas e graduação da obrigação tributaria segundo a magnitude da capacidade contributiva que o legislador lhe atribui. (JARACH, 1996: 386).⁴⁵

Carrazza (1999) aduz — a nosso ver, com procedência — que a capacidade contributiva veiculada pela CF é do tipo objetiva: refere-se a manifestações objetivas de riqueza individualmente consideradas, por isso desconsidera as condições econômicas reais dos contribuintes, ou seja, suas condições subjetivas. Cabe notar que a expressão *sempre que possível* não deve ser entendida como se a Constituição estivesse facultando a observância do primado em questão, mas sim como reconhecimento de que só terá lugar a exigência em questão quando assim permitirem as características essenciais de dado imposto. Ainda assim, fica inócua a expressão, pois todo tributo da espécie imposto deve observância ao princípio da

⁴⁵ No original em espanhol: “[...] es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y gradución de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye”.

capacidade contributiva. Além disso, sabe-se que o direito só pode regular condutas possíveis, permitindo, obrigando ou proibindo. Não teria sentido, como não tem aqui, pretender-se regular conduta necessária ou mesmo faticamente impossível. Assim, o dispositivo em tela deve ser interpretado como verdadeira obrigação do legislador infraconstitucional.

O princípio da capacidade contributiva deve ser compreendido no âmbito dos impostos que, para atendê-lo plenamente, terão de ostentar em sua materialidade fato-signo presuntivo de riqueza (BECKER, 1998); noutros termos, um acontecimento que, *per se*, indique ter capacidade de contribuir, ou seja, ter conteúdo econômico positivo. Isso porque nem todo fato que tenha conteúdo econômico pode ser alvo de tributação pelo imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: é preciso preencher as demais notas conotativas da hipótese de incidência do imposto. Assim, ter conteúdo econômico é *condição necessária*, mas insuficiente para desencadear a tributação pelo IR.⁴⁶ Especificamente no âmbito do IR, esse princípio, sobre ser fundamental, é realizado pelos princípios da pessoalidade e da progressividade. A capacidade contributiva nesse caso é revelada pelo acréscimo obtido mediante a aquisição de rendas ou proventos ou, no caso das pessoas jurídicas, do *lucro*. Trataremos desse princípio ao longo deste trabalho.

2.3.3.6 Pessoalidade do IR

No contexto do artigo 145, § 1º, da CF, encontramos o princípio da pessoalidade, o qual impõe que a incidência dos impostos deverá observar as características pessoais de quem vai sofrer o gravame — nesse ponto, a pessoalidade aparece ligada à capacidade contributiva.⁴⁷ Assim, ocorrido o fato jurídico tributário do IR (revelador da capacidade de se contribuir no custeio da coisa pública), então caberá graduação de sua incidência segundo a

⁴⁶ Sobre ser necessária ou suficiente a condição, valem as lições de Echave, Urquijo e Guibourg em “Tautologia, contradição e contingência: a implicação formal”, cap. 4 de *Lógica, proposición y norma* (2002).

⁴⁷ Embora seja estampado na doutrina, por vezes, como princípio da Capacidade Contributiva Subjetiva, preferimos princípio da pessoalidade, pois tal primado aparece na CF/88, em seu artigo 145, parágrafo primeiro.

particularidade do contribuinte: pessoa física ou jurídica que praticou o fato. No dizer de Queiroz (2004: 35):

Em relação ao Imposto sobre a Renda, a pessoalidade assume extrema importância, pois as características das pessoas deverão ser levadas em conta quando da fixação de alíquotas e possibilidade de serem feitas deduções. Para que seja respeitado o princípio, mister se faz que possam ser considerados, em cada caso, as condições pessoais no tocante a gastos e deduções familiares e aqueles necessários à percepção dos rendimentos e manutenção da respectiva fonte produtora, para que a incidência não se torne confiscatória e possa assumir caráter mais isonômico.

Outra vez, percebemos que em jogo está a isonomia, pois o tratamento pessoal deverá ser dado em respeito a esse primado.

2.3.3.7 Progressividade do IR

Conforme o artigo 153, § 2º, inciso I, da CF, a progressividade serve à igualdade e, ao lado da pessoalidade, afigura-se, também, como instrumento do princípio da capacidade contributiva. Segundo esse primado, o imposto devido será maior quanto maior for sua base de cálculo, o que deve ser feito, no âmbito do IR, por alíquotas crescentes. Signos presuntivos de riqueza maiores devem ensejar tributação maior, não por causa da base de cálculo apenas, que naturalmente será maior, mas por causa da alíquota, que deverá ser igualmente maior. Assim, base de cálculo e alíquota maiores, conjugadas, resultam em tributação progressiva.⁴⁸ Esse primado, então, deve ser tomado como referência pelo legislador ao desenhar a regra-matriz tributária do IR e, nesse sentido, permitir uma tributação alinhada com a pessoalidade, a capacidade contributiva e a isonomia.

2.3.3.8 Princípio da universalidade

⁴⁸ Seja para pessoa física ou jurídica, a sistemática vigente do IR ostenta só uma progressividade formal, pois as alíquotas vigentes não podem ser consideradas como suficientes ao alcance da progressividade desse imposto tal como exige a Constituição por meio dos demais princípios informadores do IR — ver Queiroz (2004: 154) e Barreto (2005: 796).

Igualmente previsto no artigo 153, § 2º, da CF, o primado da universalidade impõe que o IR incida sobre todos os rendimentos, de qualquer espécie, percebidos pelo contribuinte em dado período. Todos os ingressos devem compor a base de cálculo do imposto, exceto os imunes ou isentos. Por esse princípio se pode avaliar, com precisão, o verdadeiro acréscimo patrimonial sofrido e, dessa forma, aferir a capacidade contributiva legitimadora da incidência do IR. Esse princípio ganha relevo hoje porque é usado para legitimar a tributação de fatos ocorridos fora do território brasileiro, mas praticados por cidadãos nele residentes. Cabe notar que a doutrina sempre se referiu ao princípio da universalidade como o determinante da incidência do imposto sobre os rendimentos globalmente considerados; porém, ao menos quanto às pessoas jurídicas,⁴⁹ o termo *globalmente* estava adstrito aos rendimentos verificados no território brasileiro. No presente, esse termo pode ser entendido em sua acepção mais larga: rendimentos totais verificados no Brasil e em todo o globo, desde que o favorecido seja residente no país. Daí o conceito de renda mundial.⁵⁰ Está claro que esse princípio deve abranger, efetivamente, aquilo que contribui para a conformação da renda, e não todas as rendas.

2.3.3.9 Princípio da generalidade

Ainda no âmbito do artigo 153, § 2º, da CF, o princípio da generalidade determina que quem praticar o fato-signo presuntivo de riqueza previsto na hipótese normativa do IR deverá suportar sua incidência sem interferência, ou seja, sem observância de condição ou discriminação. A nota da generalidade do IR busca vedar privilégios pessoais na distribuição da carga impositiva do IR, valendo a regra de que quem mostra capacidade deve contribuir na justa medida de sua capacidade. No dizer de Carrazza (2006: 65): “Por generalidade entendemos que o imposto há de alcançar todas as pessoas que realizam seu *fato imponible*.”

⁴⁹ Lei ordinária federal n. 9.249/95.

⁵⁰ Para aprofundamento do tema, ver Tôres (2001).

Esse princípio, entretanto, poderá ter exceções autorizadas pela CF — o exemplo mais nítido são as imunidades previstas no artigo 150, inciso VI. Para uma extensão correta do primado da generalidade, ele deve ser interpretado em conjunto com os princípios da universalidade, da pessoalidade, da progressividade e da capacidade contributiva, que, uma vez atendidos, proporcionam tributação isonômica e justa.

2.3.3.10 Não-confisco

Prescrito no artigo 150, IV, da CF, este princípio objetiva, fundamentalmente, proteger a propriedade e vedar o uso da tributação como forma de punir contribuintes. É um princípio que dirige a conduta do legislador porque impede a instituição de tributo cuja incidência resulte na supressão de parte substancial do patrimônio ou, ainda, em prejuízo à manutenção da fonte produtora de rendimentos. Não podemos deixar de consignar que esse princípio tem ligação estrita com o primado da capacidade contributiva: uma vez respeitada a capacidade de contribuir de quem suportará a incidência do imposto, esta necessariamente não terá sido confiscatória; inversamente, a tributação que não implica confisco decerto terá respeitado ou, pelo menos, não terá ultrapassado a capacidade contributiva do devedor.

É certo, entretanto, que não há critério objetivo e claro o suficiente para se dizer quando a tributação da renda ou dos proventos ultrapassa a capacidade contributiva e se mostra confiscatória. Horvarth (2002: 127) expõe o tema sob o enfoque dos tributos que gravam a renda:

Uma alíquota de 40% sobre a renda líquida de uma pessoa física seria confiscatória? Evidentemente, dentre outros fatores, haverá de levar-se em consideração para tal apreciação o que é renda líquida, a magnitude de tributação sobre o patrimônio que recai sobre a pessoa, a cultura do país em que se encontre essa pessoa, o nível social, econômico e cultural dos seus representantes, bem como a destinação e aplicação que o Estado dá aos recursos arrecadados etc.

Assim, o confisco deve ser analisado casuisticamente: se dada incidência se conforma a todos os princípios que a informa, então não será confiscatória; se isso não acontece, ou seja, se princípios são desatendidos, então o tributo terá incidido como confisco. Vê-se, portanto, que não se trata propriamente de dependência do valor em pecúnia envolvido, mas sim do cumprimento da disciplina constitucional dispensada ao imposto. Se, por exemplo, a legislação veda a dedução de uma despesa necessária à produção do rendimento, então haverá confisco indiretamente, por menor que seja essa despesa.

2.3.3.11 Mínimo vital

Em diversas passagens *ex vi* de seus artigos 3º, III e 7º, IV, a CF prescreve garantias aos contribuintes. Dentre elas, está a imunidade à incidência tributária daquela riqueza necessária para subsistência digna do contribuinte e de seus familiares. Para as pessoas físicas, no plano ideal, esse princípio garantiria imunidade à tributação da riqueza necessária e suficiente para o acesso à saúde, à educação, ao transporte, à moradia, ao vestuário, à higiene, ao lazer e à previdência social. Quanto às pessoas jurídicas, esse primado protege aquela parcela da riqueza reservada ao pagamento de sua força de trabalho, à manutenção de seus estoques e a seu capital de giro (CARRAZZA, 1999).

Entretanto, está claro que a legislação ordinária do IR vem de encontro ao princípio do mínimo vital (ou existencial), pois ignora o piso necessário à conquista e manutenção de uma vida digna, bem como mitiga a fonte produtora de rendimentos, vedando deduções legítimas que tornam sua incidência inconstitucional nesses casos, portanto passível de invalidação.

2.4 Imposto sobre a renda na Constituição e na legislação infraconstitucional

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza está sistematizado em nosso ordenamento com base no artigo 153, III, da CF. Com base nesse artigo infere-se a

quem cabe instituí-lo e cobrá-lo (União), sobre o que deverá recair a tributação (renda e proventos de qualquer natureza) e quem deverá suportá-lo (quem auferiu renda e proventos de qualquer natureza), pois as palavras ali usadas são dotadas de conteúdo semântico mínimo.

Eis seu teor:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º – O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; [...].

Em nível infraconstitucional, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, com base no artigo 146, III, a, da CF,⁵¹ está plasmado nos artigos 43, 44 e 45 da lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional/CTN, recepcionada pela CF/88 com *status* de lei complementar).⁵² Tais artigos estipulam o seguinte:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica: I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior. § 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. § 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o

⁵¹ “Art. 146. Cabe à lei complementar: I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; [...]”

⁵² Com *status* sistêmico de lei complementar, o CTN desempenha, com base em seus artigos 43, 44 e 45, a função de uma norma geral de direito tributário para regular uma limitação constitucional ao poder de tributar; ele o faz delimitando a abrangência da materialidade constitucionalmente prevista para o imposto sobre a renda. Sua base legal o artigo 146 e incisos da CF. Sobre o papel desempenhado pela lei complementar em nosso ordenamento, alinhamo-nos com Carvalho (2007b: 232) “qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas *normas gerais de direito tributário*, no novo sistema? O primeiro passo é saber que são as tão faladas *normas gerais de direito tributário*. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. [...] Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente que sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquela finalidade primordial”.

montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis. Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

Baseado nos preceitos constitucionais e na legislação complementar sobre o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, o legislador ordinário federal prescreve as regras atinentes a esse imposto por meio de leis ordinárias.⁵³

Quanto à hierarquia na perspectiva material, a legislação do IR pode ser estruturada da seguinte forma: a CF, mediante seus artigos 146, III, *a* e 153, III, dá fundamento de validade à lei complementar do IR (CTN) e à lei ordinária do IR. Quanto à lei ordinária, o fundamento de validade em questão deve ser dividido em duas categorias: *fundamento de validade direto* e *fundamento de validade indireto*. Assim, é possível afirmar que a lei ordinária do IR encontra seu *fundamento de validade indireto* na CF quanto àquilo que, por determinação de seu artigo 146, ficou a cargo do legislador complementar (CTN) especificar. Por outro lado, a lei ordinária do IR encontra seu *fundamento de validade direto* na CF em relação ao que consegue extrair de seu artigo 153, III, sem interferência da lei complementar.

Segundo Queiroz (2003: 53), quanto ao fundamento de validade tomado em seu aspecto material, há uma subordinação do legislador ordinário relativa à definição do contribuinte, do fato gerador⁵⁴ e da base de cálculo (artigo 146, III, *a*, CF/88). No mais, o fundamento de validade da lei ordinária está no artigo 153, III, da CF/88. Sobre a hierarquia formal, a lei ordinária do IR encontra seu fundamento de validade indiretamente na CF, pois,

⁵³ Leis 7.713/88, 8.981/95 e 9.430/96. Esses são os principais diplomas legais que disciplinam o imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, pois concentram a maior parte dos enunciados prescritivos relativos a essa temática — que não se limita a eles.

⁵⁴ A expressão fato gerador foi aqui empregada para designar a hipótese abstrata legalmente prevista, e não o fato jurídico tributário do imposto — este constituído pela linguagem competente e presente em uma norma individual e concreta.

embora seja prevista no plano constitucional, deve obedecer à forma estipulada pela lei complementar 95/98, editada por exigência do parágrafo único do artigo 59 da CF/88.⁵⁵

Em razão da profundidade do tema em questão, sobretudo pelo prisma da hierarquia material entre as normas do IR, convém transcrever as lições de Queiroz (2003: 326 et seq):

1 – Há duas normas constitucionais de produção normativa distintas no processo de criação da norma (ordinária) do IR. Elas são distintas pelo fato de estabelecerem requisitos diversos para a criação (serem fundamento de validade) de duas diferentes normas presentes no processo de produção normativa da norma do IR, quais sejam: i) a *norma complementar de produção normativa* relativa ao IR, que disporá sobre a “definição do fato gerador, da base de cálculo e do contribuinte” concernentes à norma do IR; ii) a própria *norma do IR*. 2 – Uma *norma constitucional de produção normativa* confere fundamento de validade à norma do IR indiretamente, pois estabelece (diretamente) os requisitos formais e materiais para a criação da *norma complementar de produção normativa* relativa ao IR. Esta última, por seu turno, estabelece (diretamente) requisitos materiais para produção da *norma do IR*. O termo “indiretamente” é usado pelo fato de a norma constitucional conferir fundamento de validade à norma do IR por intermédio da norma complementar. 3 – Outra *norma constitucional de produção normativa* confere fundamento de validade à *norma do IR* diretamente, pois estabelece, de forma imediata, autônoma, sem a intermediação da *norma complementar de produção normativa relativa ao IR*, certos requisitos formais e materiais para a criação da norma do IR. 4 – A (i) *norma constitucional de produção normativa* que estabelece os requisitos para a produção da *norma complementar relativa ao IR* e a (ii) *norma constitucional de produção normativa* que estabelece certos requisitos para a *norma do IR*, consideradas em conjunto, informam, respectivamente, indireta e diretamente, todos os critérios da *norma do IR*, ainda que de modo não exaustivo. Cabe à *norma complementar de produção normativa* e à *norma do próprio IR*, o papel de, respectivamente, informar e estabelecer todos os critérios, exaurindo semanticamente seus conteúdos.

A legislação do imposto sobre a renda é rica em conteúdo porque são numerosas as situações concretas que, em tese, podem desafiar sua regra-matriz. Essa riqueza de conteúdo exige atos regulamentadores igualmente ricos. A legislação do imposto sobre a renda está

⁵⁵ Sobre isso, diz Carvalho (2007b: 230): “Foi no terreno da hierarquia formal que a Constituição de 1988 trouxe uma inovação de grande alcance para o estudo e o entendimento adequado da categoria legislativa que examinamos. [...]. Se, como dissemos, as relações de subordinação entre normas, bem como as de coordenação, são tecidas pelo sistema do direito positivo, o nosso, inaugurado em 1988, houve por bem estabelecer que as leis, todas elas, com nome ou *status* de lei, ficam sujeitas aos critérios que o diploma complementar previsto no artigo 59, parágrafo único (CF) veio prescrever com a edição da Lei n. 95/98. [...] nenhuma lei ordinária, delegada, medida provisória, decreto legislativo ou resolução poderá inobservar as formalidades impostas por essa lei complementar. É a consagração da superioridade hierárquica formal dessa espécie do processo legislativo com relação às previstas nos outros itens”.

compilada no decreto n. 3.000/99, conhecido como Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR).⁵⁶ Além do RIR, há outros atos editados pelo Poder Executivo com nítida função legislativa atípica e que visam sempre explicitar melhor a temática desse imposto: instruções normativas, portarias, pareceres normativos, atos declaratórios interpretativos etc. — editados pela Receita Federal do Brasil (RFB).

Posta a questão nesses termos, é correto afirmar que o legislador infraconstitucional, ao exercer a competência tributária rigidamente delineada no texto constitucional, inserindo normas no sistema que versam acerca do imposto sobre renda, está sempre adstrito aos padrões e limites impressos na Constituição, tais como princípios e garantias fundamentais, sob pena de se ter uma tributação inconstitucional.

2.4.1 *Regra-matriz de incidência do IR*

As questões abordados até aqui já nos permitem construir uma regra-padrão de incidência do IR. Assim, com base na estrutura da norma jurídica em sentido estrito (apresentada no capítulo 1), à luz dos princípios constitucionais tributários (tratados neste capítulo) e atentos à divisão rígida de competências que caracteriza o sistema tributário pátrio (fortes no princípio hermenêutico da Unidade da Constituição) (FERRAZ JÚNIOR, 1990: 59),⁵⁷ construiremos a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda. Para isso, interpretamos e frisamos enunciados prescritivos presentes nos textos do direito positivo relacionados especificamente com esse tributo, sempre em conjunto com os princípios constitucionais que regem essa categoria tributária. A matriz constitucional do imposto é esta:

⁵⁶ A tributação pelo imposto sobre a renda é intrincada e se socorre de outra ciência que não a jurídica para se tornar factível: a ciência contábil, em especial no âmbito das pessoas jurídicas.

⁵⁷ Esse princípio impõe que a CF deve ser vista como articulado de sentido dotado de lógica interna e que se projeta numa forma hierárquica, sem o que não há segurança nem certeza: o texto maior se converte em instrumento do arbítrio.

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] III – renda e proventos de qualquer natureza; [...] § 2º – O imposto previsto no inciso III: I – será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei; [...].

Com base nas disposições constitucionais que regem a instituição do IR e nos dispositivos presentes no CTN, citamos os critérios que compõem a regra-matriz de incidência do imposto para estruturá-la de forma sintética. Esclarecemos que essa empreitada não objetiva esmiuçar o imposto tal como previsto na legislação ordinária vigente, mas sim apresentar as características gerais (padrão) em que deve ocorrer a tributação por meio desse imposto.

2.4.2 *Descrição dos critérios da regra-matriz de incidência do IR*

Estabelecer a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda é tarefa fundamental nos limites deste trabalho, pois o que pretendemos é apontar se certos eventos se enquadram nessa norma impositiva, viabilizando sua incidência. Como dissemos, a regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica em sentido estrito, que institui o tributo e opera mediante critérios que deverão ser, necessariamente, preenchidos pelo intérprete em seu percurso gerativo de sentidos, sob pena de não se cogitar sua incidência, ou seja, de não se ter a conduta regulada pela norma individual e concreta.

Cabe à lei ordinária federal introduzir no sistema a regra-matriz de incidência do IR conforme o que prescrevem a CF e o CTN. Tomado o sistema jurídico posto, *hic et nunc*, enxergamos numerosas regras-matrizes do IR que, embora convirjam em sua essência, variam em seus critérios de acordo com a situação que pretendem regular — por exemplo, há regras e regimes de tributação específicos e diversos para as pessoas jurídicas e as pessoas físicas, e em cada uma dessas categorias há mais especificidades.

Todavia, mais que estabelecer cada uma das regras-matrizes do IR existentes em nosso sistema, neste subitem objetivamos estabelecer o que cada critério deve apresentar

minimamente, ou seja, em sua essência, porque será isso o que nos importará no escopo delineado no capítulo 1. Estabelecidos os critérios da regra-matriz de incidência do IR, vamos nos concentrar em sua materialidade, sobretudo no complemento do verbo presente em referido critério, para conceituar *renda*. Trata-se de tarefa fundamental porque, uma vez desvendadas suas notas identificadoras, resolve-se sua base impositiva, que, agregada à alíquota, determina o valor do crédito tributário a ser entregue a título de IR. Em sua conformação, cada um desses critérios tem interferência dos princípios constitucionais informadores do IR; e a seguir apontamos os que regulam com mais proximidade cada um deles.

2.4.2.1 Critério material

Por ser importante para a conformação da norma de incidência do IR, visto que informa o comportamento a ser regulado, esse critério encerra a questão central deste estudo. Por isso, dedicaremos especial atenção ao assunto no capítulo seguinte. Por ora, convém dizer que o critério material do IR — respeitando-se a divisão das competências impositivas plasmadas na CF e, sobretudo, da capacidade contributiva — é o fato de alguém (pessoa física ou jurídica), *auferir* (verbo) *renda e proventos de qualquer natureza* (complemento). Eis, portanto, a conduta objetivada pela regra-matriz de incidência do imposto.

Quanto ao verbo (ação), adotamos a lição de Barreto (2005: 773):⁵⁸

Como o imposto sobre a renda deve ter caráter pessoal, geral e progressivo, e obedece, ainda, ao magno princípio da capacidade contributiva, à expressão *renda e proventos de qualquer natureza* deve se associar, necessariamente, o verbo “auferir”. [...] A efetiva manifestação de capacidade contributiva, no caso do imposto sobre a renda, dá-se na ação de auferir renda. Dessa forma, só pode ser contribuinte do imposto a pessoa (física ou jurídica) que auferir renda.

⁵⁸ Nesse sentido, diz Gonçalves (2002: 187): “[...] a necessária conexão ao substantivo ‘renda’, do verbo ‘auferir’ (inquestionavelmente aceito como o mais adequado à hipótese) implica que só pode ser obrigado a pagar esse tributo a pessoa que concretamente realizou o fato significado por tal verbo, ou seja, aquele que auferiu renda”.

Nesses termos, o comportamento tributado é o de se *auferir* renda ou proventos de qualquer natureza.⁵⁹ Mas acreditamos não haver prejuízo se outros verbos estiverem presentes, a exemplo de *perceber*, *adquirir*, *receber* ou qualquer outro que traduza a idéia de algo que se agrega, algo que antes inexistia e passou a existir, livre de condições a seu titular. Assim, qualquer verbo que indique essa ação relativamente a *renda e proventos de qualquer natureza* poderá ser agregado a essa expressão. Quanto ao complemento *renda e proventos de qualquer natureza*, tratamos de seu conteúdo, sentido e alcance em item específico; veremos que iluminam diretamente o presente critério os princípios da igualdade, da universalidade, da capacidade contributiva, da pessoalidade, do mínimo existencial e certamente o princípio que veda a tributação confiscatória.

2.4.2.2 Critério temporal

Basicamente, três polêmicas cercam este critério, cuja função é determinar o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário do imposto. Noutros termos, ele aponta o instante em que deve ser surpreendido o evento que será objeto de versão em linguagem mediante a produção da norma individual e concreta, dando origem à relação jurídica tributária.⁶⁰

A primeira polêmica implica saber se o fato imponible do IR tem lugar a cada mês, a cada trimestre, a cada ano ou em outra periodicidade. Em razão dos enunciados presentes na legislação ordinária, que segmenta a apuração do imposto em períodos ora mensais, ora trimestrais e ora anuais, conforme a situação em que se enquadra dado contribuinte tem-se verificado muita confusão e, às vezes, esquecimento de que há princípios informadores caros ao IR. Assim, sem ignorarmos a existência desses dispositivos — que, de resto, implicam adiantamento de uma receita tributária em favor da União, cuja legitimidade se condiciona à

⁵⁹ Cf. Gonçalves (2002: 188).

⁶⁰ O artigo 43, caput, do CTN estipula que esse momento é o da disponibilidade econômica ou jurídica da renda, e a legislação ordinária estipula que essa disponibilidade ocorre ao final de determinados períodos (mensais, trimestrais, anuais).

possibilidade de o contribuinte fazer ajustes ao final do período sem qualquer restrição —, somos diretos ao afirmar que o fato legitimador da incidência do imposto sobre a renda acontece, em geral, no último dia do exercício financeiro considerado: 31 de dezembro. Essa posição é reforçada, ainda, pelo fato de que, se vingasse a idéia de que isso ocorresse a cada 1º de janeiro, haveria espaço para se burlarem os princípios da anterioridade e irretroatividade da lei tributária, pois bastaria a publicação da lei no último dia do ano para, em intervalo de um só dia, tais princípios serem cumpridos.

A segunda polêmica supõe saber se seu fato jurídico respectivo ocorre em dado instante (*fato instantâneo*) ou no curso de um período de tempo (*fato complexo*). Ante a possibilidade de se sobressair na doutrina a noção de que o IR teria em sua materialidade um fato complexo (que demanda um período de tempo para ser completado e ficar configurado plenamente para fins de incidência do imposto), preferimos seguir outra linha. No dizer de Carvalho (2007a: 145–6):

[...] se o chamado fato gerador complexo aflora no mundo jurídico, propagando seus efeitos, apenas em determinado instante, é força convir em que, anteriormente àquele momento, não há que se falar em obrigação tributária, pois nenhum fato ocorreu na conformidade do modelo normativo, inexistindo portanto os efeitos jurídicos fiscais próprios da espécie.

Assim, ainda que se admita que o chamado fato gerador do IR demanda, para sua constituição, procedimentos mais complexos que outros e um lapso temporal diferenciado para sua configuração, tais noções não implicam assumirmos que se trata de fato complexo. Com efeito, sabemos que o fato, composto que é por uma gama de elementos (positivos e negativos no âmbito do IR), não se conforma sem que todos os seus elementos estejam presentes; por isso não podemos admitir o todo sem a parte. É justamente no momento em que todos os seus elementos estão acoplados que podemos cogitar, então, tratar-se de fato — e isso, certamente, há de ocorrer em dado momento, em um instante. Barreto (2005: 779) elucida a questão assim:

Dissemos que o fato jurídico tributário do imposto de renda é, de uma perspectiva temporal, instantâneo. Pois bem. O fato jurídico da base de cálculo do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas é, por sua vez, complexo, nos termos da classificação adotada por Paulo de Barros Carvalho. Tomando-se fato como “segmento de linguagem”, podemos afirmar que o fato da base de cálculo do imposto sobre a renda, de uma perspectiva lingüística, é um fato complexo. É dizer, compõe-se a base de cálculo deste imposto pelo entrelaçamento de diversos enunciados lingüísticos que se referem às receitas, com aqueles relativos aos custos e despesas. Assim, da conjugação de todos os fatos-receitas, fatos-custos e fatos-despesas exsurge o acréscimo patrimonial, base de cálculo do imposto sobre a renda. Em sùmula, complexa, de acordo com a referida classificação, é a base de cálculo deste imposto, e não o seu critério temporal.

Eis por que alinhamo-nos àqueles que defendem ser instantâneo o fato jurídico tributário do IR, que, nessa peculiaridade, se iguala a todo e qualquer outro fato jurídico tributário.

Enfim, a terceira polêmica se refere à periodicidade do imposto, e nesse ponto entendemos ser ela anual. Isso porque é forte e consistente a argumentação de que se trata de lapso temporal suficiente para se verificar a existência de saldo positivo tributável e, de outro modo, de que é essa a periodicidade da lei orçamentária⁶¹ eleita pela CF a ser considerada para fins de aplicação do princípio da anterioridade no campo tributário e no campo das finanças públicas. Esse critério deve se conformar aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, pelos quais inferimos que o fato renda só pode ser qualificado juridicamente para fins de tributação após começar a vigência da lei instituidora do IR e o exercício financeiro seguinte ao ingresso da referida norma no sistema, quer seja ela inaugural ou majoradora do tributo.

2.4.2.3 Critério espacial

Esse critério marca o ponto em que acontecerá o fato jurídico tributário do imposto. Não podemos confundí-lo com o âmbito territorial de aplicação das leis — o território brasileiro, conforme determina o princípio da territorialidade. Noutras palavras, a lei tributária não é dotada de extraterritorialidade — até por respeito à soberania dos demais Estados. Mas

⁶¹ Nesse sentido, ver Gonçalves (2002: 185). De nossa parte, admitimos a hipótese de periodicidade diversa da anual, mas isso não poderá ocorrer à mingua dos princípios constitucionais informadores desse imposto. Apenas isso.

é possível que a legislação brasileira adote critérios para qualificar fatos ocorridos fora dos limites do país para fins de incidência da norma tributária do imposto sobre a renda. De imediato, poderíamos concluir que se trata de tributação extraterritorial; portanto, inconstitucional. Porém, nesses casos, não podemos nos esquecer que, embora o fato colhido seja alienígena, a aplicação da lei será no Brasil. Trata-se da dita base global ou mundial ou, ainda, *worldwide* do IR. Isso se faz possível porque a legislação ordinária adota o princípio da universalidade, segundo o qual os rendimentos auferidos internamente e os rendimentos auferidos no exterior geram tributação; basta que o favorecido seja pessoa física ou jurídica, residente, domiciliada ou natural do Brasil — esses são os critérios legitimadores da incidência do imposto em bases mundiais.

Essa idéia de renda global, que se soma ao princípio da territorialidade, é, ao menos para as pessoas jurídicas, recente: como norma jurídica, foi inserida pela lei n. 9.249/95;⁶² antes, só os rendimentos auferidos internamente eram objeto de tributação dessas pessoas, que, por causa da globalização e integração dos povos, perdeu o sentido de ser.⁶³ Portanto, tomado o sistema do direito positivo *hic et nunc*, seja para pessoas jurídicas ou físicas, o fato jurídico tributário do IR terá lugar no território nacional, mas atendidos determinados critérios, conhecidos como critérios de conexão (residência, domicílio, nacionalidade),⁶⁴ poderá alcançar eventos externos.

⁶² Os rendimentos *worldwide* já eram considerados quanto às pessoas físicas desde de 1943 (BARRETO, 2005: 779).

⁶³ Nesse sentido, diz Xavier (2004: 258–59), “embora conceitualmente várias combinações de critérios sejam possíveis, certo é que os sistemas fiscais modernos tendem, quando adotam o elemento de conexão residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada [...], no sentido de que o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa: e daí se fale num princípio da universalidade ou do *world-wide-income* que conduziria, assim, a uma extensão ‘extra-territorial’ da lei interna”.

⁶⁴ A essa última categoria de normas cabe a função de vincular o sujeito ao ordenamento jurídico do Estado. E mais: o elemento de conexão é o elemento da previsão normativa que, determinando a “localização” de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação. Daí assumirmos ser dúplice a função dos critérios de conexão — (cf. XAVIER, 2004: 252).

2.4.2.4 Critério pessoal

Configurada a hipótese tributária, resta saber quem vai exigir o tributo (seu sujeito ativo) e quem deverá suportar sua incidência (seu sujeito passivo). Passo fundamental para se identificar quem poderá cobrá-lo (ao menos num primeiro momento destinatário do produto de sua arrecadação) é perquirir o Texto Supremo para se verificar a quem foi reservada a competência tributária de instituir o imposto sobre o fato *auferir renda e proventos de qualquer natureza*. Essa empreitada é simples: basta tomarmos conhecimento do artigo 153, caput e seu inciso III, já reproduzidos aqui, que concluiremos se tratar de tributo cuja instituição e cobrança competem à União. Quanto a quem vai pagar o tributo, igualmente devemos nos socorrer da Carta de 88. Tendo em vista o princípio da capacidade contributiva que deve guiar o imposto, a única conclusão possível é que o contribuinte é quem praticou o fato em questão, pois ele — e só ele — tem a capacidade de contribuir e terá, legitimamente, subtraído seu patrimônio. Esse dado está implicitamente inserido na CF, mas vem expressamente versado no CTN. Eis o teor do artigo 45 do CTN: “[...] Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição de possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributários”.

Todavia, seu parágrafo único suscita uma polêmica de que não poderíamos fugir. Com efeito, eis o que diz o dito parágrafo: “[...] a lei pode atribuir à fonte pagadora da renda dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe couber”. Assim, o tema ganha contornos menos atrativos quando ampliamos o leque daqueles que, por não serem contribuintes do imposto, são obrigados a recolhê-lo. Tratamos agora dos sujeitos passivos tributários: noção mais abrangente daquela atinente a de contribuinte, pois, ao contrário deste — que por injunção constitucional só poderá ser quem pratica o fato jurídico tributário —, aquele poderá ser qualquer um apontado pela legislação ordinária federal, desde que mantenha relação com o fato a ser tributado. No âmbito do IR, tal figura é comum e conhecida como sistemática de fonte.

Acreditando que essa sistemática é um tipo de substituição, afirmamos que:

[...] O fenômeno da substituição pressupõe a existência de duas normas: (i) uma de natureza jurídica tributária — é a norma instituidora do tributo, regra-matriz tributária ou, se preferirmos, norma jurídica tributária em sentido estrito; (ii) outra de natureza administrativa — é a norma instituidora de substituição, ou, simplesmente, norma de substituição. A primeira norma terá, necessariamente, em seu antecedente, a previsão de um fato lícito, de possível ocorrência, que denote riqueza. Em seu conseqüente, determinará o surgimento de uma relação jurídica tributária, entre Estado (sujeito ativo) e contribuinte (sujeito passivo). A segunda norma terá, em seu antecedente, a previsão da existência de determinada relação jurídica tributária, e, em seu conseqüente, a relação jurídica administrativa de substituição que vincula Estado (sujeito ativo) e substituto (sujeito passivo). Na primeira norma, o sujeito ativo estará representado, em razão da regra de substituição, pelo substituto, que terá autorização para reter os valores devidos pelo contribuinte a título de tributo. Na segunda norma, o substituto terá o dever jurídico de entregar ao Estado, em substituição ao contribuinte, aquela quantia dele retirada a título de tributo. Nessa configuração, poderíamos até mesmo dizer que a relação jurídica tributária estaria extinta no momento do fato “retenção”, eis que o substituto é mandatário legal do Estado, ocorrendo aí o pagamento como forma de extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, inciso I, do Código Tributário Nacional. A relação jurídica administrativa, por seu turno, estaria extinta quando aperfeiçoada a entrega ao Estado, pelo substituto, do dinheiro retirado do contribuinte a título de tributo. Deprendemos sob esse aspecto, que o sujeito passivo da norma de retenção, qual seja, o substituto, está muito mais próximo da figura do sujeito ativo da relação jurídica tributária do que do sujeito passivo, eis que se apresenta como verdadeiro órgão gestor mandatário legal dos dinheiros públicos arrecadados a título de tributo. (BELLUCCI, 2005: 715–16).

Tomada como norma jurídica tributária, a regra-matriz de incidência do IR só poderá ostentar, em seu critério pessoal, o *contribuinte*, ou seja, quem praticou a materialidade do imposto. Conformado o critério pessoal do imposto nesses termos, ficam atendidos a repartição constitucional das competências impositivas (pólo ativo) e os princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da pessoalidade, da generalidade (pólo passivo).

2.4.2.5 Critério quantitativo

Esse critério é composto pela base de cálculo e pela alíquota. Tomadas em conjunto, elas indicam o *quantum* devido a título de imposto sobre a renda. Ataliba (1993) salienta que a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, de

forma que, para base de cálculo do imposto sobre a renda, poderá ser considerada apenas a renda auferida.⁶⁵ Essa regra vale para as pessoas físicas e jurídicas — mas para estas últimas o IR ganha contornos diferenciados.

Não pretendemos nos estender aqui às numerosas possibilidades da legislação ordinária federal quanto à base de cálculo do imposto; mas vale mencionar que, segundo a redação do artigo 44 do CTN, três são as sistemáticas de apuração do imposto: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado — essas duas últimas são uma opção à regra geral do imposto: a do lucro real. A importância da base de cálculo dos tributos foi tratada por Carvalho (1998a: 127–28):

Com efeito, o plexo de enunciados que compõem a base imponible, enquanto instrumento bem construído para medir a grandeza do evento tributado, reúne caracteres definidos, dotados do rigor e da precisão necessariamente inerentes aos esquemas mensuradores, pelo que hão de ser fixados com muita clareza pelo legislador, além de considerados com a devida seriedade e firmeza por parte dos aplicadores da norma tributária. Qualquer variação que se pretenda introduzir, qualquer mexida que se dê na textura desses enunciados, pode distorcer a própria ocorrência factual descrita na hipótese tributária, pelo deslocamento do foco no objeto submetido à mensuração, já que a fórmula avaliativa, na complexidade de seus elementos, chega mais perto do fato, a fim de exercer seus propósitos dimensionadores. Para a boa compreensão da mensagem legislada, causa menor prejuízo promover alterações no critério material da hipótese, do que modificar uma letra, que seja, na compostura da base, exatamente porque as mutações efetuadas no suposto poderão ser controladas, em tempo oportuno, na regulação do procedimento de medição, ao mobilizarmos o critério quantitativo para saber das proporções numéricas do evento que sofreu o impacto tributário, ao passo que os desvios porventura registrados na base de cálculo provocam danos irrecuperáveis na compreensão integral do comando normativo.

Nessa ótica, afirmamos que a base de cálculo do imposto sobre a renda só poderá ser a renda auferida: elemento mensurador do fato jurídico tributário e, ainda, alvo do outro elemento presente no critério quantitativo: a alíquota. Quanto a esta, no que se refere ao imposto sobre a renda, deverá implementar a progressividade do imposto, *ex vi* do artigo 153, § 2º, inciso I, da CF.

⁶⁵ Tomada aqui a expressão *renda auferida* como acréscimo patrimonial, conforme veremos adiante.

Contudo, segundo a conformação que lhe dá a legislação infraconstitucional vigente, não podemos afirmar categoricamente que o IR seja, de fato, progressivo: trata-se de um arremedo de progressividade (às pessoas físicas, há três faixas distantes: isenção de 15% e 27,5%; às jurídicas, uma alíquota de 15%, agregada por um adicional de 10% quando for superada certa base tributável). Assim, é evidente que essas alíquotas contêm apenas uma progressividade formal. Do ponto de vista pragmático — das contas feitas —, elas provocam pouco ou nenhum efeito progressivo. Percebemos, então, que, quanto à base de cálculo, sobressaem os princípios da igualdade, universalidade, capacidade contributiva, pessoalidade, mínimo vital e não-confisco; quanto à alíquota, além desses, o da progressividade.

Capítulo 3

CONCEITO DE RENDA

3.1 Primeiras considerações

Tratamos aqui mais detidamente da materialidade da regra-padrão de incidência do IR: conceituamos sua dimensão mensurável — o complemento do verbo *auferir* — pois aí está definida a categoria dos eventos que poderão gerar tributação por meio desse imposto. Nessa tarefa, trabalhamos com a base de cálculo do imposto, que — como dissemos no capítulo 2 apoiados em Carvalho (2007b) — *mede* as proporções reais do fato (função mensuradora), *compõe* a determinação específica da dívida (função objetiva) e *confirma, infirma* ou *afirma* o elemento material correto do antecedente normativo (função comparativa), tal como exige o artigo 145, § 2º da Constituição Federal de 1988 (CF/88).⁶⁶

Embora seja importante identificar a materialidade do IR, essa investigação, necessariamente, terminará na conformação da base de cálculo do tributo, visto que essa a grandeza se aproxima mais da realidade objetivada por esse imposto. Carvalho (1998a: 124) é incisivo ao afirmar a diferença entre fato jurídico tributário e fato jurídico da base de cálculo: “[...] o elemento distintivo repousa no modo de aproximação: mais distante, mais genérico, menos comprometido, no suposto; mais incisivo, mais rígido, mais objetivo, na base de cálculo”. Por isso, trataremos de investigar a *renda* como *base tributável*: evento que legitima o Estado a invadir parcela do patrimônio do particular para que este concorra nas despesas públicas. Assim, lidamos com o critério material da hipótese e o elemento base de cálculo do critério quantitativo do conseqüente normativo.

Seja como for, enfocamos questões fundamentais do IR, a exemplo do conceito de *renda e proventos*, do conteúdo semântico das expressões *acréscimo patrimonial* ou *riqueza*

⁶⁶ “Art. 145 [...] § 2º. As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”

nova, do termo *patrimônio* — numa palavra, de temas que delimitam e restringem fatos que ensejam a tributação via IR. Delimitaremos a categoria dos acontecimentos que geram incidência do imposto, traçando suas notas características; também definiremos a classe das situações que, uma vez verificadas, motivarão a incidência do imposto sobre a renda. Nesse percurso, importa, de início, conhecer as características fundamentais exigidas pela referida hipótese para fazer surgir a obrigação tributária do IR pelo que nos releva determinar a expressão *aufferir renda*.

Conforme expusemos, não há maiores controvérsias quanto ao verbo presente no critério material da hipótese; por isso este estudo enfoca seu complemento: *rendas e proventos de qualquer natureza*,⁶⁷ determinante para se configurar o imposto, seja porque compõe o antecedente da norma ou porque, no conseqüente, é a grandeza que, confirmando a natureza de imposto, agrega-se à alíquota e determina o *quantum* devido a título de IR.⁶⁸ A referência imediata para se conceituarem tais termos é a CF, complementada pelo CTN. Indiretamente, teremos como pano de fundo o sistema do direito positivo, pois assim determina o postulado da unidade do ordenamento.⁶⁹

Sabemos que *conceituar* é atividade psicofísica seletora de propriedades e características de dada realidade para identificá-la e individualizá-la frente às demais realidades. “O conceito vale, pois, como um esquema em cujos limites o real é pensado. Somente aquilo que do real cai dentro da órbita desse esquema é, rigorosamente objeto.” (VILANOVA, 1973: 13 apud BALERA, 1986: 454). Com base nas premissas fixadas no

⁶⁷ Seguiremos aqui o modelo de Becker, quando afirma a necessidade da rediscussão dos conceitos tidos como óbvios.

⁶⁸ No dizer de Barreto (2001: 90): “não é apenas a hipótese ou antecedente da norma jurídica em sentido estrito, que o fato jurídico se revela. A relação jurídica que se instala no conseqüente da regra-matriz de incidência tributária tem natureza factual. Trata-se, de rigor, de fato relacional. A base de cálculo — componente deste fato relacional — é também um fato”.

⁶⁹ Além de Ávila e Ferraz Júnior, conforme demonstramos no capítulo 2, essa idéia é defendida como pressuposto do sistema jurídico por Kelsen, em sua *Teoria pura do direito*. Segundo esse autor paradigmático, há que se entender que o ordenamento jurídico está organizado sistematicamente e se autocompleta, de maneira que, havendo a omissão sobre uma determinada situação, deve-se buscar, no seu interior, formas de complementação. Para todo caso concreto haverá, necessariamente, de existir uma solução efetiva, a ser identificada no âmbito do próprio direito positivo.

capítulo 1, a conceituação do termo *renda*, da locução *proventos de qualquer natureza* e de outros termos e expressões afins deve ocorrer porque representam signos cujos *conceitos* se afiguram *fundamentais* no escopo deste estudo e, como tais, devem aparecer isentos de ambigüidades e vagezas, ou seja, de imprecisões típicas do produto legislado.

Tal conceituação exige investigação em três planos da linguagem: sintático, semântico e pragmático. Retomando o que dissemos no capítulo 2, no sintático o IR está plasmado em diversos níveis de nosso sistema: da CF aos veículos mais baixos do escalão normativo; no pragmático, os conceitos serão surpreendidos na forma como a comunidade do discurso os têm empregado; no semântico (da interligação de signos com objetos significados — modo de referência à realidade factual qualificada pelo direito para alterar normativamente condutas humanas intersubjetivas), a investigação que estamos a realizar se enquadra com mais contundência.

3.2 Constituição como fonte necessária à definição da materialidade e base de cálculo do IR

Complementar ou ordinário, o legislador infraconstitucional não tem liberdade plena para prever a incidência do imposto sobre tudo aquilo que considere *renda* ou *proventos de qualquer natureza*, pois, segundo nosso sistema de referência, há na CF conteúdos semânticos mínimos atribuídos a essas grandezas que devem ser respeitados quando da instituição da regra-matriz de incidência do IR. Ali estão, expressamente, a materialidade do IR e, implicitamente, o conteúdo e alcance de tal materialidade, donde se extrai a grandeza que deverá, *in concreto*, confirmá-la, infirmá-la ou afirmá-la. Ávila (2007: 112) expõe a questão semântica ora tratada:

É verdade que a linguagem é largamente indeterminada. Do fato, porém, de que a linguagem é indeterminada, não segue nem que ela não possui núcleos de determinação, nem que ela seja totalmente indeterminada e, por isso, supérflua. Isso significa, em outras palavras, que, mesmo sendo a linguagem indeterminada, não quer dizer que ela não tenha núcleos de significação, nem que não possa sofrer determinação pelo uso ou pelo próprio sistema no qual esteja inserida.

Para situar esta questão, recorreremos às palavras de Gonçalves (1979: 216):

Toda e qualquer iniciativa relacionada ao imposto sobre a renda, seja no plano legislativo, seja no plano executivo da aplicação da legislação, assim como no estudo de seu regime jurídico, deve tomar como ponto de partida a Constituição Federal e suas sistemáticas exigências e implicações, que, como demonstramos, são muito mais intensas e extensas do que habitualmente se supõe. Tomar o atalho fácil da lei ordinária ou do ato administrativo como ponto de partida de abordagem de qualquer aspecto relacionado ao imposto sobre a renda resulta em inevitável engodo.

Noutras palavras, Pedreira (1979: 2) revela pensamento idêntico:

A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a “renda e proventos de qualquer natureza”. No exercício do Poder Legislativo cabe ao Congresso Nacional definir, na legislação ordinária, o que deve ser entendido por renda, para efeitos de tributação. Mas ao definir renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição do poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais como os princípios da Constituição. O Congresso pode restringir ou limitar o conceito de renda e proventos de qualquer natureza constante da Constituição, mas não ampliá-lo além dos limites compatíveis com a distribuição constitucional de rendas.

Com base nesses autores, pode-se dizer que, diferentemente de outros sistemas, o subsistema constitucional tributário brasileiro, quanto a ser complexo, é rígido na discriminação de competências impositivas. Por isso, não faz sentido cogitar-se a liberdade do legislador infraconstitucional ou até do aplicador da lei tributária de determinar o conteúdo de tais competências. Esse tema, portanto, é de índole constitucional. Essa linha de pensamento é defendida na doutrina pátria,⁷⁰ embora haja vozes contrárias.⁷¹

⁷⁰ Nesse sentido: Aliomar Baleeiro, Amílcar de Araújo Falcão, Geraldo Ataliba, Hugo de Brito Machado, Jose Artur Lima Gonçalves, José Eduardo Soares de Melo, Luis César Souza Queiroz, Marçal Justen Filho, Mary Elbe Queiroz, Paulo Ayres Barreto, Ricardo Lobo Torres, Roque Antonio Carrazza, Sacha Calmon Navarro Coelho e outros.

⁷¹ Em sentido contrário, adeptos da chamada corrente legalista de *renda* incluem: Dino Jarach, Carlos M. Giuliani Fonroug e, Rubens Gomes de Sousa, em estudo de Queiroz (2003). Nessa corrente, *renda* é o que a lei define como tal. Há uma transferência de competência que passa do plano constitucional para o legal, o que, conforme procuramos demonstrar, não tem como ser admitida em nosso Sistema Constitucional Tributário.

Todavia, não é só por essa razão que sustentamos o descabimento da fixação de um conceito legal de renda apartado — ainda que minimamente — das diretrizes constitucionais atinentes a esse imposto.

Com efeito, tendo em vista o sistema de referência que norteia nossa empreitada científica no âmbito do imposto sobre a renda, cabe afirmar: se o direito é fenômeno comunicacional vazado em linguagem e tecido por enunciados prescritivos; se estes representam só o suporte físico que possibilita ao exegeta ingressar no plano do conteúdo normativo; enfim, se cada signo que os compõe se refere a algo material ou imaterial do mundo exterior (suscitando no intérprete uma idéia, uma noção, um conceito pelo qual ele compreende e constrói o comando legislado), então assumimos que assim, também, se passa com os enunciados prescritivos veiculados na CF. Afinal, trata-se, igualmente, de suportes físicos e hierarquia superior. Se assim não procedermos, assumiremos a desnecessidade de tais preceitos constitucionais, a inexistência de sua supremacia, a ausência de sua força prescritiva e a sua total imprestabilidade no sistema que a ele — nessa hipótese — não teria utilidade maior do que uma mera carta de recomendações ao legislador infraconstitucional; seria um documento sem sentido. E com isso não concordamos.

Portanto, seja por conta da rígida divisão de competências tributárias existentes na CF ou pelo reconhecimento da supremacia de seus enunciados prescritivos com conteúdo semântico ainda que mínimo, o conceito⁷² de *renda e proventos de qualquer natureza* há de ser construído segundo as prescrições contidas na *Lex Mater*.

Partiremos, então, rumo à investigação do que vem a ser *renda* para fins de IR no plano constitucional, caminho a ser trilhado, também, para se apresentar o conceito das realidades relativas ao termo *renda*. Ressalte-se, nessa tarefa conceitual, a importância dos princípios constitucionais mencionados no capítulo 2, que nos leva a retomá-los. Para

⁷² O termo *conceito* está empregado como “[...] todo processo que torne possível a descrição, a classificação e a previsão dos objetos cognoscíveis” (ABBAGNANO, 2003: 164).

esclarecimento e fluência do discurso, a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* será referida, também, como *renda em sentido amplo* ou simplesmente *renda*. E sempre que relevar, mencionaremos, expressamente, *renda em sentido estrito e proventos de qualquer natureza* para nos referirmos, especificamente, a cada uma dessas grandezas, diferenciando-as, portanto. Dito isso, podemos prosseguir.

3.3 Panorama do conceito de renda na doutrina e formulação de um conceito preliminar

Não há dúvida de que a materialidade do imposto sobre a renda se limita na CF; portanto, devemos nos basear nela para construir o contorno do evento que, uma vez ocorrido, poderá disparar a incidência do imposto. Como vimos, a construção a que nos referimos representa um exercício semântico inerente ao sistema do direito positivo, que carrega signos vagos e ambíguos. Assim, a preservação da competência impositiva discriminada na CF passa por uma questão semântica na medida em que os termos *renda e proventos* (e outros afins) devem ser precisados para se aflorar a ação que, ocorrida, legitima a incidência do imposto. Isso não significa ignorar o papel da legislação complementar do IR, pois o CTN — mediante seu artigo 43 em especial (fundamentado no artigo 146 da CF) — contribui para a construção constitucional de referidos conceitos porque, ao ditar normas gerais em matéria tributária, fornece objetivamente os elementos necessários ao atendimento do que foi preestabelecido constitucionalmente quanto ao IR.

Nesse sentido, Derzi (1992: 145) ensina que o “[...] conceito de renda decorre diretamente da Constituição. É validamente complementado pelo art. 43 do Código Tributário Nacional, que se presta à elucidação dos conflitos de competência tributária”. Entretanto, é preciso ter claro que a CF/88 não adotou um conceito legal pré-existente de *renda*; antes, trouxe a nova materialidade desse imposto, cujo sentido, conteúdo e alcance, desde então,

foram (re)construídos segundo essa nova ótica constitucional. Embora tenha sido recepcionado, o CTN passou, então, a ser interpretado à luz da CF/88.

Antes de tratarmos da legislação infraconstitucional — precisamente do artigo 43 do CTN —, precisamos fixar os limites constitucionais atribuídos ao termo *renda* na qualidade de materialidade de um imposto a cargo da União. Vários autores já se ocuparam desse tema, e diversos são os métodos usados para atingir esse fim. Gonçalves (1997: 125) propõe este método de definição: “i) positivamente, pelo gênero próximo e da diferença específica deste termo, e ii) negativamente, pelo contraste do gênero próximo e diferença específica dos demais vocábulos constitucionais utilizados na discriminação da competência impositiva”. Com base nesse método para investigação do conteúdo semântico mínimo dos termos *renda*, observamos que a CF/88 atribuiu, quanto aos impostos, materialidades distintas a cada um dos entes tributantes, inclusive a competência residual da União; e se essas materialidades se referem a fatos econômicos distintos, então se tem que *renda e proventos de qualquer natureza* não podem significar as demais materialidades. Noutras palavras, não podem significar *patrimônio, propriedade predial e territorial urbana ou rural, exportação, importação, operação mercantil* ou mesmo *prestação de serviços*, por exemplo.

Em seu estudo sobre o tema a fim de construir o *conceito de renda e proventos de qualquer natureza* como base tributável segundo a CF, Queiroz (2003), apresenta um método consistente em três etapas, a saber: investigação do contexto em que a expressão *renda e proventos de qualquer natureza* foi usada na CF; investigação de como a comunidade do discurso científico toma a expressão *renda e proventos de qualquer natureza*, seja antes ou após da CF/88, a fim de formar um conceito preliminar; promoção de ajuste do conceito preliminar formado na etapa anterior aos preceitos constitucionais vigentes após da CF/88, sobretudo os principiológicos. Perquirindo essas três etapas, esse autor chega a estas conclusões:

- os termos *renda*, *rendimento* e *proventos* são usados com ambigüidade na Constituição da República: *renda* se refere à *receita pública aferida, arrecadada, de natureza tributária ou não*; à *renda regional*, entendida como *somatório das remunerações atribuídas aos fatores de produção de dada região do país*; ao *poder aquisitivo de certa pessoa*; à *remuneração de títulos públicos*; à *base tributável*; e, ainda, como sinônimo de *rendimentos tributáveis*. O termo *proventos* indica *remuneração relativa à aposentadoria*, à *remuneração relativa à aposentadoria e pensões* e como *base tributável*. Por fim, o vocábulo *rendimento* é aplicado como *remuneração ou ganho* e, também, como *eficiência* ou *índice técnico*.
- O exame de 51 teorias sobre o conceito de *renda* (a primeira de 1775, a última de 1998) evidenciou que, além das teorias econômicas, há três grandes correntes teóricas sobre o conceito jurídico de renda: 1) a *legalista* — nega um conceito constitucional de renda e dá, ao legislador infraconstitucional, liberdade total para definir tal conceito; 2) a *renda-produto* — considera *renda* como acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza) proveniente de atividade produtiva, fonte produtiva durável; 3) a *da renda-acréscimo patrimonial* — toma *renda* como acréscimo de valor patrimonial (riqueza nova, acréscimo de riqueza) representativo da obtenção de produto, da ocorrência de fluxo de riqueza ou do aumento no valor do patrimônio, de natureza material ou imaterial, acumulado ou consumido, decorrente ou não de uma fonte permanente, resultante ou não de fonte produtiva, não necessariamente realizado, não necessariamente separado, que pode ou não ser periódico ou reprodutível, em geral líquido, e que pode ser de índole monetária ou em espécie.

Vencidas as duas etapas anteriores, Queiroz (2003: 239) apresenta seu conceito constitucional de *renda* como *base tributável* construído nestes termos:

Renda e proventos de qualquer natureza (ou renda em sentido amplo ou simplesmente Renda) é conceito que está contido em normas constitucionais relativas ao imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e que designa o acréscimo de valor patrimonial, representativo da obtenção de produto ou de simples aumento no valor do patrimônio, apurado, em certo período de tempo, a partir da combinação de todos os fatos que contribuem para o acréscimo de valor do patrimônio (fatos-acréscimos) com certos fatos que, estando relacionados ao atendimento das necessidades vitais básicas ou à preservação da existência, com dignidade, tanto da própria pessoa quanto de sua família, contribuem para o decréscimo de valor do patrimônio (fatos-decrécimos).

Destaca-se nesse autor o rigor metodológico ao desenvolver sua teoria. Convém citarmos outros autores de projeção que investigaram o tema que tratamos para, ao final, oferecermos o nosso conceito pessoal de *renda*. A eles!

No dizer de Zilveti (2003: 300–3),⁷³

⁷³ Esse autor apresenta uma pesquisa — elaborada por Horacio A. García Belsunce (1967) — sobre a evolução conceitual de renda decorrente da evolução tecnológica, política e social da humanidade: “Biersack (1850) — ‘todos os ganhos que fluem do exercício do poder produtivo do indivíduo’; Roscher (1869) — ‘ganhos que provêm como consequência de uma atividade econômica de quem os recebe’; Held (1872) — ‘todos os que necessariamente provêm do trabalho do homem devem considerar-se renda’; Guth (1872) — ‘qualquer incremento no poder econômico que flui com uma certa regularidade de uma fonte determinada’; Hermann (1874) — ‘a renda é a soma dos bens que ingressam à disposição do poder de um indivíduo num período de tempo’; Wagner (1876) — ‘a soma dos bens econômicos que ao final de certos períodos volta com regularidade e, por conseguinte, com aptidão para repetir-se, como puro rendimento de uma fonte permanente a acrescentar-se de novo como patrimônio; ou, os usos ou também as possibilidades de uso que proporcionam periódica e indefinidamente a fortuna de que desfruta uma pessoa, deduzindo-se as deteriorações ou diminuições de valor comercial’; Weiss (1878) — ‘a satisfação dos desejos humanos requer um contínuo fluxo de bens que se chama renda’; Marshall (1890) — ‘a renda é um produto derivado do capital e esse produto pode ser material ou imaterial’; Schanz (1896) — ‘incremento líquido do patrimônio num determinado período de tempo, incluindo os benefícios e rendimentos remunerados por terceiros’; Gartner (1898) — ‘sustenta que para que um rendimento possa ser considerado renda, o beneficiário deve ter um título legal, aquele e só um gasto vinculado com essa força do trabalho constitui o legítimo direito à renda’; Neumann (1899) — ‘a renda inclui todas as retribuições valoráveis e benefícios que entram no poder de disposição de um indivíduo num período de tempo’; Quarta (1905) — ‘considera renda o produto, o produto líquido periódico, mediante a preservação da fonte’; Fisher (1906) — ‘renda é um movimento de serviços durante um certo período de tempo’; Gerbino (1911) — ‘sustenta Gerbino que os elementos essenciais de renda estão representados pela idéia de uma periódica, constante e regular produção de renda’; Seligman (1911) — ‘renda denota um montante de riqueza que flui durante um período de tempo determinado e que está à disposição de seu proprietário para os fins de seu consumo, de tal maneira que seu capital fique inalterado’; Battistella (1912) — ‘a renda é a soma de valores que, em troca de serviços produtivos, fluem durante um certo período de tempo, valores esses transferidos sem que sua fonte se deteriore’; Ricci (1914) — ‘renda é igual à renda líquida, que é igual a gastos de consumo, mais poupanças, mais ganhos de capital, mais acréscimos de valor, mais ganhos acidentais; sustenta ainda que a justa definição de renda será aquela que seja suficiente para compreender todos os elementos que evidenciam uma capacidade contributiva’; Garelli (1917) — ‘a riqueza total produzida durante um período de tempo, que

A palavra renda deriva da palavra latina “reditus” ou do latim vulgar “rendita”, que por sua vez deriva de “reddere, que significa devolver ou algo que se repete e volta a dar-se. Acerca daquilo que os hispânicos designam “renta”, franceses “revenue”, alemães “einkommen” ou “einkunft”, ingleses “income” e italianos “reddito”, tem-se, hoje, quase um consenso sobre o seu significado. Entretanto nem sempre houve convergência entre financistas e juristas sobre o verdadeiro conceito de renda e sua aplicação no campo do Direito Financeiro e Tributário.

Barreto (2005: 774) diz que:

representa uma adição líquida de valor no patrimônio original do proprietário”; Tivaroni (1920) — ‘o complexo de bens econômicos que uma pessoa ou uma coletividade obtém dentro de uma unidade de tempo de seu próprio trabalho, de seus próprios capitais, e que pode consumir sem diminuição dos bens preexistentes’; Haig (1921) — ‘a renda é um ingresso que pode consistir em bens ou serviços, ambos valoráveis em moeda, periódico, transitório ou acidental, e não é necessário manter viva a fonte que produz a renda, incorporando-se ao conceito os aumentos de capital e os lucros a distribuir e não distribuídas’; ‘entende ainda que não é necessária a realização para considerar-se renda’; Gobbi (1923) — ‘renda é uma soma de moedas caracterizadas por atribuir-se a uma pessoa num intervalo de tempo, uma indicação do movimento de riqueza’; considera renda, ainda, o produto de heranças e doações’; Colin (1924) — ‘são os produtos que derivam da colocação em funcionamento das riquezas das quais ele dispõe e que podem consagrar-se a seu consumo sem diminuição de seu capital’; Plehn (1924) — ‘a riqueza disponível para consumos habituais, periodicamente recebida (recorrente)’; Allix e Lacercle (1926) — ‘provêm de uma fonte mais ou menos durável, cuja produção não se esgota numa só vez, de maneira que sobrevive ao nascimento do produto, fonte essa que é o capital e pode ser corporal ou incorpóreo’; Griziotti (1931) — adota a teoria de que o produto da riqueza mobiliária é a renda líquida; demonstra uma inclinação positivista, ou seja, acolhe aquilo que a lei definir como a renda; De Viti De Marco (1934) — faz uma importante distinção entre produto e renda, sendo a última de caráter pessoal, realizado expresso em moeda; Simons (1938) — ‘a soma algébrica do valor dos consumos e do valor do acumulado entre o princípio e o fim do período’; para ele, renda implica em consumo e acumulação; Giannini (1938) — ‘um incremento de valor, dependente do emprego de capital o da atividade humana, determinável em dinheiro, referido a um sujeito e a um período de tempo’; ‘o incremento de ser uma riqueza nova, efetiva a realizada’; Einaudi (1940) — ‘a massa líquida de riqueza adquirida por uma pessoa física num determinado período de tempo (ano financeiro) e consumida sem variar o volume da riqueza possuída na instalação desse mesmo período de tempo’; em suma, renda é somente os incrementos patrimoniais consumidos; Vanoni (1945) — ‘considera que a renda produto, a renda líquida e a renda consumida são categorias econômicas válidas para a ciência das finanças e para o Direito Tributário’; considera a realização e a separação da renda como requisito para a configuração desta; considera, ainda, que a renda constitui um aumento de capacidade contributiva; Papi (1947) — ‘renda e produto podem coincidir em significados, caracterizados pela periodicidade e por ser consumíveis’; Laufenburger (1950) — ‘considera renda como os serviços que derivam das coisas, participando da corrente teórica renda-produto’; Gomes de Sousa (1950) — adota uma posição positivista, segundo a qual renda é ‘a disponibilidade econômica de uma soma de dinheiro que possa valorar-se em dinheiro, proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e compreendida na definição legal dos impostos cedulares ou do imposto complementar progressivo tratando-se de pessoas físicas, ou na definição legal do lucro tributável tratando-se de pessoa jurídica’; Jarach (1958) — ‘adota, também, a posição legalista de renda sustentando que o legislador não está vinculado a definições que as doutrinas econômicas possam dar ao conceito’; Due (1959) — ‘o benefício econômico de uma pessoa num período de tempo, representado pela soma dos consumos mais o incremento de patrimônio, devendo incluir-se o uso de bens duráveis de consumo, o uso de bens e serviços produzidos diretamente pelo contribuinte (colheita consumida pelo agricultor e sua família, trabalhos domésticos, etc.)’; Fonrouge (1959) — ‘aceita a posição legalista, ao entender que a renda é aquilo que a legislação quer que seja’; Valdés Costa (1962) — ‘sustenta que a renda é aquilo que a lei define como tal e não deve estar necessariamente ligada à concepção econômica ou jurídica, porém acata a função produtiva e, por outro lado exclui a idéia de periodicidade’”.

[...] renda, portanto, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, há de ser interpretada como o acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos (patrimônio), pertencente a uma pessoa (física ou jurídica), observado um lapso temporal necessário para que se realize o cotejo entre determinados ingressos, de um lado, e certos desembolsos, de outro.

A pretexto de definir a abrangência da hipótese de incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, Oliveira (1998: 202) defende que

Renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ao passo que proventos de qualquer natureza são os acréscimos patrimoniais não abrangidos pela definição de renda, vale dizer, os demais acréscimos patrimoniais produzidos por qualquer causa eficiente que não seja o trabalho, o capital ou a combinação de ambos. E é direto ao dizer que é claro que falar em imposto de renda é falar necessariamente em um imposto que incida sobre os valores que se agreguem ao patrimônio de alguém, de tal forma que bastaria o texto constitucional dizer que a União pode cobrar imposto sobre a renda, para saber que essa competência tributária exige a ocorrência de um acréscimo patrimonial.

Queiroz (2004: 88–9) apresenta sua conceituação nestes termos:

Conclui-se, portanto, que o significado dos vocábulos *renda e proventos de qualquer natureza* e a definição que melhor se enquadra nos desígnios constitucionais, para o Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, é a de que a exação: i) incide sobre as rendas e proventos de qualquer natureza que constituam acréscimos patrimoniais, riquezas novas, para o beneficiário (os excedentes às despesas e custos necessários para auferir os rendimentos e à manutenção da fonte produtora e da sua família), sobre os quais ele haja adquirido e detenha a respectiva posse ou propriedade e esteja à sua livre disposição econômica, ii) Deve ser dimensionada levando em consideração a periodicidade necessária à sua quantificação, por meio da progressividade, a fim de atender à pessoalidade, de modo a aferir a capacidade contributiva de quem a lei incumbe o ônus do imposto, no sentido de que aqueles que tenham mais contribuam mais; cuja incidência deverá ser de forma igual, universal e genérica para todos; e que a obrigação tributária respeite o mínimo vital necessário à sobrevivência e à dignidade humana e não produza o efeito de exaurir ou resultar no esgotamento da respectiva fonte em prestígio ao não-confisco, à legalidade, à isonomia e à segurança jurídica.

Por sua vez, Melo (2000: 206) sustenta que

A materialidade renda é considerada como o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos; enquanto que proventos de qualquer natureza representam demais acréscimos patrimoniais, compreendendo os valores pertinentes à aposentadoria, doação, ganhos de jogo, resultado de atividades ilícitas etc.

Canto (1986: 31) sustenta que o que:

[...] o fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza pode tributar é (a) a aquisição, (b) de disponibilidade econômica ou jurídica (c) de acréscimo de patrimônio. Ele não se legitima como simples tributo sobre patrimônio, já que grava o acréscimo que ele acuse, quando o contribuinte tem disponibilidade econômica ou jurídica sobre o mesmo.

Por sua vez, Ataliba e Sartin (1986: 55)⁷⁴ sustentam que:

Essa competência [do legislador ordinário] adstringe-se ao conceito de renda e de proventos resultante do sistema constitucional de repartição das rendas tributárias: riqueza nova disponível, produzida pelo capital, trabalho ou pela combinação de ambos, ou representativa de acréscimos patrimoniais outros, que não compreendidos nos anteriores.

Diferentemente e próximo da linha teórica conhecida como *renda-produto*, Carvalhosa (apud QUEIROZ 2003: 161–4) diz que o acréscimo patrimonial não basta para caracterizar a renda, tal como preconiza a doutrina da *renda-acréscimo*, e apresenta conceito mais restrito, a saber: o acréscimo teria necessariamente de resultar do próprio patrimônio e inclui, no conceito de patrimônio, a própria força de trabalho. Nessa linha de pensamento, acréscimos patrimoniais gerados por transmissões gratuitas (doações e heranças, por exemplo) não deveriam compor o *fato-renda*, pois foram havidos sem aplicação — leia-se: sem exposição ao risco — do patrimônio próprio ou, em outras palavras, não decorrem do capital nem do trabalho próprios.⁷⁵ Também estariam à margem do computo da renda as variações de valor dos bens no período. Essa doutrina restritiva tem representantes de peso, ainda que com variações.

Essas lições mostram o posicionamento expressivo da doutrina qualificada: o conceito de *renda* deve ser construído com base na Constituição; mas deve ser reconhecida a

⁷⁴ Embora tenham desenvolvido o trabalho à luz da Constituição anterior, seus ensinamentos valem para a atual.

⁷⁵ Não objetivamos investigar o efeito de doações e heranças no âmbito do imposto sobre a renda, mas vale mencionar que, mesmo para as que reconhecem a procedência da teoria renda-acréscimo, ou então que entendem, ao menos, que a nota essencial do evento a ser tributado é o acréscimo patrimonial, afigura-se indevida a tributação pelo IR de tais acontecimentos, pois são objeto dos impostos que gravam a transmissão *causa-mortis* e *inter-vivos*. Portanto, há uma limitação não ao fato de agregarem ao patrimônio nova riqueza, mas ao fato de revelarem materialidade constitucionalmente prevista para outros impostos. Ao menos preliminarmente, acreditamos que esses eventos, embora não revelem, por si só, *renda*, têm a potencialidade de comporem a *conformação da renda* na qualidade de *enunciados acréscimos* (cf. QUEIROZ, 2003: 349–50).

utilidade das normas e das complementares, em especial o artigo 43 do CTN. Esse contexto indica que, embora definido por outras ciências (economia e contabilidade, por exemplo), o conceito de *renda e proventos de qualquer natureza* deve ser construído juridicamente, reforçando a idéia de que o direito constrói suas realidades. Assim, o que nos interessa é a construção de um conceito jurídico, que, dadas as particularidades de nosso sistema constitucional em vigor, sobretudo da rígida repartição das competências tributárias e da capacidade contributiva, exige que seja feito na ótica constitucional. Não é por outro motivo que o conceito jurídico de *renda* — sem qualquer ofensa a suas características universais da *renda* — se apresentará, no mínimo, diferente e, talvez, mais restrito ante aqueles em voga noutras ciências. Isso porque — conforme ficará evidenciado —, embora o acréscimo patrimonial revele incremento da capacidade contributiva ou, simplesmente, *renda*, a composição desse acréscimo, resultante do confronto entre entradas e saídas no tempo, deve considerar *certas* entradas (e não *todas*) e *determinadas* saídas (e não *todas*), justamente as que atendam aos princípios constitucionais definidos no capítulo 2. E isso é importante.

A incorporação do conceito de *renda* de uma ciência como a economia, por exemplo, para a Ciência do Direito não é exata. Flüßer (2005) ensina que essa tarefa é uma tradução entre idiomas e sustenta que o trânsito de um conceito de um idioma (economia) para outro idioma (direito) não preserva a identidade do conceito original (econômico), apenas se aproxima. No terreno pragmático, Carraza (2006: 50) corrobora essa opinião:

Estamos notando, assim, que para o Direito, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza não coincidem com os da Economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial passível de sofrer a tributação em pauta. Nas hostes jurídicas tais conceitos têm uma extensão bem mais restrita.

Percebemos que a essência desses conceitos não difere; assim é possível agregar semelhanças para formularmos uma idéia comum. De um lado, sempre há menção a um acréscimo patrimonial — o que afasta a incidência do IR sobre acontecimentos que têm

decrécimo patrimonial (uma receita, por exemplo, pode ser menor do que o que se investiu para se obtê-la, o que indicaria decréscimo) ou mesmo de acontecimentos que têm operações permutativas ou representem mera recomposição patrimonial (troca de um bem pelo seu equivalente em dinheiro; um bem por outro bem de igual valor; recebimento de indenizações); de outro lado, sempre se menciona que deve ocorrer acréscimo em função do tempo. Fica evidente, então, que *renda* é um *conceito relacional*.⁷⁶

Com efeito, se considerarmos que o conceito de *renda* se aproxima do *ganho* e que o oposto deste — *prejuízo* — aproxima-se do conceito de *perda*, então a apuração do fato *renda*, por certo, vai se relacionar com certas variáveis. A primeira delas é o *tempo*: o *ganho* ou a *perda* hão de ser verificados relativamente a determinado *período*; mas ambos exigem a presença de uma referência que permita *mensuração econômica*. Portanto, é certo que o conceito de *renda* se vincula ao *fator tempo* e a uma realidade econômica pré-existente a ser considerada: só se pode tomá-lo em relação a outras realidades. Eis por que *renda* não é o mesmo que *rendimento*:⁷⁷ este, por representar um ganho isolado, afasta-se da noção de universalidade (conceito relacional constitucionalmente exigido) que deve acompanhar o termo *renda* e determina, em certo sentido,⁷⁸ o confronto de entradas e saídas. Pelo mesmo motivo, uma *receita* por si só não pode ser considerada *renda*.

Nessa linha de raciocínio, a idéia de *patrimônio*, ao lado do fator tempo, agrega-se aos conceitos fundamentais à formação do conceito de *renda* porque o *patrimônio* seria o ponto de partida e de chegada para se aferir *ganho*, *perda* ou mesmo *estabilidade* em dado

⁷⁶ No sentido de ser um conceito que se refere a *uma relação* (cf. ABAGNANO, 2003: 844).

⁷⁷ No dizer de Queiroz (2003: 136), “[...] normalmente, esses termos, que, por vezes, são tratados como sinônimos, representam dois conceitos que são inconfundíveis: a) a aquisição de um novo direito subjetivo patrimonial, que se realiza em certo instante e que decorre de um determinado fato jurídico; e b) o acréscimo de riqueza que alguém adquire em determinado período de tempo, a qual é o resultado positivo da combinação de certos fatos que informam o acréscimo ou o decréscimo de valor de um dado patrimônio. Sendo dois conceitos distintos, e que para fins tributários a perfeita separação dos mesmos é relevante, parece adequado atribuir a cada um deles nomes diversos. Nesse sentido, costuma-se denominar o primeiro conceito de *rendimento*, e denominar o segundo conceito de *renda*. Essa tem sido a tradição seguida no direito brasileiro”.

⁷⁸ Empregamos a expressão *em certo sentido* para frisar que só as entradas e saídas filtradas pelo regime constitucional dispensado ao IR (princípios e atribuição das competências impositivas) vão interessar ao confronto necessário à apuração da renda.

período de tempo. O termo *patrimônio* pode ser aqui entendido como universalidade de direitos e obrigações de uma pessoa, física ou jurídica, ou — conforme Gonçalves (2002: 129), mediante seu conceito semântico-constitucional — o conjunto de bens ou direitos titulados por uma pessoa, pública ou privada.⁷⁹ Ele não se põe como materialidade do imposto, mas sim como noção central, pois funciona, *grosso modo*, como o fiel da balança do IR, visto que deve ser considerado estaticamente no momento inicial e no momento final.⁸⁰ A diferença positiva havida entre os dois momentos demarcados no tempo — e aqui se revela a noção *dinâmica* inerente ao imposto — é o que chamamos de *renda*.⁸¹

Dados essas definições e esses conceitos na doutrina pátria, optamos — após interpretação sistemática do ordenamento que, necessariamente, passa pelos princípios constitucionais que governam o imposto — pela idéia de que *renda e proventos* como noção nuclear da exação, ao fim e ao cabo de um lapso temporal, implicam verdadeiros *acréscimos* a determinado patrimônio. Assim, só há de se cogitar incidência do IR sobre a parcela que, no fim do período legal, represente algo novo, algo a mais em relação ao que existia no início de referido período em dado patrimônio. Daí se poder falar em *riqueza nova* (CANTO, 1986): ela — e só ela — é o alvo do IR. Tudo o mais deve ser abstraído. Mas, conforme veremos adiante, não estamos cogitando qualquer acréscimo patrimonial, senão aqueles que possam assim ser definidos tributariamente, ou seja, filtrados pelas normas constitucionais afetas ao IR.

Para nós, a razão não está com os adeptos da teoria *renda-produto* nem com os filiados da teoria da *renda-acréscimo*, e sim com os que tomam ambas as teorias como complementares. Com efeito, acreditamos que a *renda* resulta de algo, mais precisamente, do capital, do trabalho ou da combinação de ambos — eis a teoria da *renda-produto* validamente

⁷⁹ O conceito de patrimônio será construído em item próprio do capítulo 4.

⁸⁰ Não foi por outro motivo que a CF acatou o artigo 43 do CTN, ao menos em sua versão original, senão pela idéia de necessidade de acréscimo patrimonial como pressuposto para a incidência do imposto. Noutros termos, o artigo 43, e seus incisos I e II, explicita o que já se podia ler na Carta Magna: a materialidade do imposto é a renda, e esta é representada pelo saldo positivo verificado ao cabo de dado período — saldo positivo que se agrega ao patrimônio, assumindo, incontestavelmente, o caráter de uma riqueza nova.

⁸¹ Essa diferença há de ser determinada juridicamente, e não econômica ou contabilmente.

prevista pelo art. 43, I do CTN. *Renda* é, também, qualquer acréscimo patrimonial não enquadrável como produto do capital, do trabalho ou de ambos — eis a teoria da *renda-acréscimo*, também, reconhecida pelo nosso direito positivo (art. 43, II, CTN). Desse modo, mais que a prevalência de uma teoria sobre a outra, parece-nos haver a necessidade de enxergá-las em conjunto, tê-las como válidas, complementares e que, de comum, apresentam a exigência de um acréscimo patrimonial tomada a expressão em seu sentido jurídico-tributário. Com isso, descartamos a teoria legalista de *renda*, pelo nítido comprometimento que representa com o esquema constitucional do imposto.

Ataliba (1986: 55) já sustentava que *renda* (e *proventos*) é a riqueza nova disponível, produzida pelo capital e pelo trabalho (ou pela combinação de ambos) ou representativa de acréscimos patrimoniais outros não compreendidos no anterior. Portanto, não há de se enxergar o IR como positivado em nosso ordenamento sem se considerar a procedência da conjunção das teorias *renda-produto* e *renda-acréscimo*.

Com base nos elementos até aqui estudados, já nos é possível — ainda que preliminarmente⁸² — conceituar *renda* como: o acréscimo patrimonial verificado em período de tempo, disponível ao seu titular, composto pela soma dos ingressos provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou de quaisquer outros ingressos diminuídos da soma de saídas necessárias à produção dos ingressos e à manutenção da vida digna, excluindo-se da equação qualquer tipo de recomposição patrimonial. Porém, antes de avançarmos rumo à construção de um conceito definitivo de renda, cabe elucidar os termos comumente empregados nessa temática, ou seja, elucidar os sentidos de *imposto*, *proventos de qualquer natureza*, *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica*, *capital*, *trabalho*, *acréscimo patrimonial*, *lucro* e *tempo*. Essa tarefa não perde de vista os preceitos constitucionais principiológicos aplicáveis ao imposto sobre a renda.

⁸² Essa conceituação não deve ser tomada como definitiva, e sim como a primeira etapa rumo à definição do conceito final.

3.3.1 *Elucidação dos termos conceituais e dos termos relacionados com renda*

Imposto deve ser entendido como uma espécie do gênero tributo, conforme inferimos do artigo 145 da CF/88.

A locução *proventos de qualquer natureza* revela uma espécie do gênero renda: *proventos*. Do latim *proventus*, o termo provento significa resultado, lucro, crédito, ganho ou proveito obtido em um negócio; também pode significar: aquisição, renda, ganhança, conquista, vantagem financeira que se tira de alguma coisa, remuneração de um profissional liberal ou servidor público e, ainda, pagamento regular recebido do estado por militar inativo (QUEIROZ, 2004: 68). Segundo Derzi (1999: 291):

Proventos é a forma específica de rendimento tributável, tecnicamente compreendida como o que é “fruto não da realização imediata e simultânea de um patrimônio, mas sim do acréscimo patrimonial resultante de uma atividade que já cessou, mas que ainda produz rendimentos”, como os benefícios de origem previdenciária, pensões e aposentadoria. Já proventos em acepção ampla, como acréscimos patrimoniais não resultantes do capital ou do trabalho, são todos aqueles de “origem ilícitas e bem aqueles cuja origem não seja identificável ou comprovável”.

De nossa parte, reconhecemos a proximidade do termo *proventos* com rendimentos advindos de aposentadoria. Mas, por causa da expressão que lhes acompanha — *de qualquer natureza* — e de, necessariamente, representarem acréscimos patrimoniais, preferimos aceitar uma amplitude mais abrangente do conceito — mas ainda limitado constitucionalmente. Filiamo-nos, então, à idéia defendida por Oliveira (1998: 202), pois evita o ingresso casuístico no tema sem prejuízo ao conceito de que *proventos de qualquer natureza* são espécies de renda e que representam qualquer situação de acréscimo patrimonial não decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; além disso, goza das mesmas notas seletoras e características principais do gênero *renda* — e esse é o aspecto relevante para o presente estudo. Portanto, tomaremos *proventos* como espécie de *renda*. Com isso, afastamos de vez a

idéia de que a *renda*, necessariamente, teria de ser gerada única e exclusivamente pelo próprio *patrimônio*, tal como preconiza a teoria da *renda-produto*. Basta que represente acréscimo.⁸³

Quanto à expressão *aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica* — constante do artigo 43, *caput*, do CTN —, firmamos o seguinte: *aquisição* significa recebimento a título de propriedade ou posse; *disponibilidade* deve ser entendida como situação em que a pessoa é senhora da coisa, ou seja, dela pode dispor livremente: consumir, poupar ou investir. Se agregarmos *aquisição* e *disponibilidade* ao vocábulo *jurídica*, então podemos entender a expressão como aquela que se refere à situação em que um fato lícito juridicamente qualificado (por exemplo, um contrato) gere *renda*, ainda que esta não tenha sido recebida fisicamente pelo seu titular, que já a incorporou ao seu *patrimônio*, por isso pode dela dispor ou exigi-la por meios legais em caso de seu inadimplemento. Quando agregamos aos termos *aquisição* e *disponibilidade* a palavra *econômica*, devemos ter em mente a situação de efetiva percepção da renda, ou seja, independentemente de um título jurídico ou mesmo da licitude ou não do fato econômico considerado. Enfim, há ainda a noção de *disponibilidade financeira*, que tem lugar quando há posse da renda, o que ocorre com seu ingresso físico.

Abrimos aqui um parêntese para criticar essas distinções — comuns na doutrina especializada. Com efeito, devemos convir, segundo o sistema de referência que adotamos (direito como sistema comunicacional constituído por meio de linguagem), que a única disponibilidade que interessa para fins de IR é a *disponibilidade jurídica* da *renda* — aqui operamos no sistema do direito positivo, composto única e exclusivamente por normas jurídicas (é essa realidade jurídica que interessa ao referido sistema). Nesses termos, aproximamos os conceitos de disponibilidade jurídica, disponibilidade econômica e disponibilidade financeira, na medida em que, mesmo sendo um ilícito, lidamos com o

⁸³ Devemos esclarecer: nem todo evento positivo verificado no período aquisitivo da *renda* é capaz de gerar o acréscimo patrimonial em termos jurídicos, pois nesse âmbito se enquadram só os eventos positivos (e os eventos negativos) que passam pelo filtro constitucional, composto pela rígida divisão de competências e por seus princípios informadores. Retomaremos essa idéia mais adiante.

universo do direito, pois os códigos lícito/ilícito são próprios desse sistema,⁸⁴ e tratamos de posse efetiva da *renda* em termos físicos — fato também qualificado pelo direito; tanto o é assim que ele — fato e não evento⁸⁵ — contribuiu para a instauração do liame obrigacional. Portanto, embora tenham particularidades, as realidades se igualam pela sua natureza: inevitavelmente jurídica. É dispensável, portanto, a expressão *disponibilidade econômica* no CTN.⁸⁶

O termo *capital* devemos entender como qualquer recurso que produza riqueza, sem ser consumido no ciclo dessa produção. Uma máquina é um bem de capital, a matéria-prima usada por ela é um bem de consumo, o resultado da aplicação da matéria-prima à máquina é a riqueza. Ao final desse ciclo: a riqueza será consumida, poupada ou investida; a matéria-prima terá se esvaído; a máquina permanece, pois é o capital: aquilo que resiste ou subsiste à riqueza por ele produzida.

Por sua vez, o termo *trabalho* significa esforço humano dirigido a determinado resultado.

Sobre a expressão *acrécimo patrimonial*, valem as lições de Queiroz (2004: 76):

O acréscimo patrimonial não deverá ser entendido como tudo que se somar ao patrimônio. Do contrário, o imposto incidirá sobre ingressos e não sobre a renda, pois, somente poderá ser considerado como “acrécimo” aquilo que efetivamente aumentou o patrimônio. Deve ser considerado como “acrécimo” o resultado do valor auferido menos os recursos empregados na sua obtenção e na manutenção da fonte produtora. O “acrécimo” é o produto líquido (receitas menos custos e despesas), pois, nem toda *renda* percebida ou todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos resulta em acréscimo patrimonial. (Grifo nosso).

⁸⁴ Sobre a teoria dos sistemas, ver as obras *Legitimação pelo procedimento*, *O direito da sociedade* e *Introdução à teoria dos sistemas*, de Niklas Luhmann.

⁸⁵ Lembramos que *fato* é o *evento* revestido pela linguagem.

⁸⁶ Nesse sentido, diz Ferraz Júnior (2004: 21–26): “admitindo-se que os fatos conhecem dois tipos de regulação, positiva e negativa (trata-se do chamado princípio da liberdade: o que não é juridicamente proibido/obrigatório é juridicamente permitido), talvez fosse mais preciso dizer que, se o direito obriga ou autoriza expressamente a fonte (permissão forte), temos disponibilidade jurídica. Se permite no sentido de que não proíbe (mera tolerância ou permissão fraca), ou se proíbe como ato ilícito, porém tributável, temos disponibilidade econômica”.

Por evidenciar o confronto necessário entre ingressos e saídas, acreditamos que essa autora não poderia dizer mais, mas poderia dizer melhor. Com efeito, segundo nosso entendimento, seria mais adequado substituir a palavra *renda* por nós destacada pelo vocábulo *rendimento* ou qualquer outro indicativo de um elemento positivo isolado (a exemplo de receita) a ser considerado ao lado de outros elementos únicos na apuração do produto final — este sim, a *renda*.⁸⁷ Nesses termos, *acrécimo patrimonial* significa um *plus* ao *patrimônio*, daí se poder falar em *riqueza nova*, que necessariamente ocorre, para fins de IR, na esfera econômica do patrimônio. Novamente, cabe a advertência de que a expressão *acrécimo patrimonial* deve ser vista à luz dos princípios constitucionais tributários que direta ou indiretamente iluminam o IR; noutros termos, deve ser lida sob o enfoque jurídico-tributário, conforme explicaremos avante.

Ao lado da expressão *proventos de qualquer natureza*, o *lucro*⁸⁸ deve ser considerado como uma espécie do gênero *renda*. Esse signo se refere ao resultado positivo apurado pelas pessoas jurídicas em dado período; ou seja, é a *renda* das pessoas jurídicas. Portanto, a idéia de *lucro* implica confrontar fatores positivos (receitas, por exemplo) com fatores negativos (a exemplo de custos e despesas) necessários à sua produção (produção dos fatores positivos). À parte os referidos elementos negativos, a apuração do *lucro* deve considerar, ainda e necessariamente, prejuízos eventuais verificados em períodos de apuração anteriores, pois representam redução patrimonial, que, por inferência lógica, se opõe à idéia de *acrécimo patrimonial*.

Com relação ao tempo, façamos nossas as palavras de Santi (2000: 38):

⁸⁷ Mesmo nos casos de compensações de prejuízos fiscais anteriores, por exemplo, não há como sustentar o termo *renda* usado, porque esses prejuízos, também, entrariam como fato-negativo a ser confrontado com outros fatos positivos no período seguinte. Em outras palavras, o prejuízo também compõe a equação que resultará (ou não) em *renda*.

⁸⁸ No sistema jurídico positivo vigente, a referência a *lucro* indica o *lucro contábil* e o *fiscal*: o primeiro decorre dos registros contábeis da pessoa jurídica e é informado exclusivamente pelas ciências contábeis; o segundo, também conhecido como *lucro real*, presumido ou arbitrado, segue a legislação tributária e é determinado pelas adições e exclusões feitas com base no *lucro contábil*.

O direito sempre se preocupou com o tempo [...]. Há tempo na Constituição [...]. Também nas hipóteses das normas veiculadas pelas leis, encontramos tempo. E podemos pensar também em tempo no conseqüente normativo. Tempo há, também, nos eventos jurídicos descritos por essas hipóteses normativas: início, duração e termo [...]. Há, ainda, tempo no acontecimento e na duração do fato, sendo que o direito pode, arbitrariamente, destacar como fato jurídico um ou outro (o tempo do acontecimento ou o da duração). É este, aliás, o cerne da controvertida classificação dos fatos geradores em “simples” e “complexos”.

Conforme as disposições constantes na regra-matriz de incidência tributária abstratamente prevista, o *fato-renda* é inserido no sistema do direito positivo por meio de uma norma individual e concreta em um só instante: o tempo *do fato-renda*. Esse fato se refere a um evento ocorrido no término do ano civil, precisamente no último instante do dia 31 de dezembro.⁸⁹ É esse o momento considerado *no fato-renda* como relevante à contraposição — à luz dos princípios constitucionais tributários informadores do imposto — de ingressos e saídas havidas desde o primeiro instante do dia 1º de janeiro do mesmo exercício e que, devidamente selecionados, comporão o *evento-renda*, que, vertido em linguagem competente, torna-se *fato-renda* e compõe a materialidade da norma individual e concreta suficiente à instauração do liame obrigacional. O intervalo entre esses marcos temporais é o *período aquisitivo da renda*, mas não a *renda* como *fato jurídico-tributário*, pois esta surgirá, nessa compostura, tão logo os eventos tidos como relevantes no período aquisitivo sejam contrapostos para se compor o *evento-renda* (tempo *no fato*) e este *evento-renda* seja reportado em linguagem competente (tempo *do fato*).

Firmados os significados dos termos e das expressões, convém dizer agora que construimos o conceito preliminar de *renda* no item precedente acompanhado das lições doutrinárias que colacionamos porque, de fato, partilhamos de tais posicionamentos. Todavia, acreditamos que o conceito precisa ser lapidado, em particular quanto à conformação do fato renda como base imponible tributária. Cuidaremos de responder *como, quando e o quê*, de

⁸⁹ Tomando-se como regra que o período aquisitivo é aquele compreendido entre 1º de janeiro e 31 de dezembro, podendo, entretanto, ser diverso, desde que permita a avaliação dos fatos no tempo.

fato, compõe a *renda* no tempo. Portanto, sem pretensão de abandonar o conceito descrito até aqui, partiremos dele para compreender com mais precisão o surgimento do fato *renda* a fim de aferirmos se as indenizações se ajustam ou não a essa grandeza tributável. Faremos isso à luz dos princípios constitucionais pertinentes.

3.4 Processo de construção do conceito de *renda* como base tributável à luz dos princípios constitucionais

Para fins tributários, a conceituação do termo *renda* envolve normas de maior ou menor hierarquia, dentre as quais estão não só os princípios constitucionais tributários, mas também os que interessam à proteção dos bens jurídicos tutelados e que podem ser afetados pela tributação, a exemplo dos princípios de liberdade, propriedade e dignidade da pessoa humana, como já dissemos. O objetivo, aqui, é precisar o momento e a forma como esses princípios agem na conformação do *fato-renda*. A investigação será feita na perspectiva do *fato-renda* como *materialidade* do imposto e também em sua acepção de *base de cálculo*. Isso porque, à luz das lições de Carvalho (1998a e 2007b), acreditamos que, para saber como o acréscimo patrimonial tributável ocorre, talvez seja mais útil tratar da questão na perspectiva do *fato jurídico da base de cálculo do tributo* ou — nos termos de Barreto (1998: 51) — da *base calculada* do tributo,⁹⁰ que, além de estar mais próxima do evento⁹¹ objeto de tradução para o direito, poderá afirmar, infirmar ou confirmar a materialidade do imposto. Cumprida essa tarefa, estaremos aptos a confrontar, no próximo capítulo, o conceito de *renda* com as indenizações para saber se são realidades que atendem ou não à materialidade do IR e, mais que isso, *se e como* ingressariam na conformação do *fato-jurídico da base de cálculo* do IR.⁹²

⁹⁰ Vale reproduzir a distinção de Barreto: *base de cálculo* seria o padrão, o critério ou a referência para medir um fato tributário; *base calculada* seria a base de cálculo aplicada, diga-se, constante de uma norma individual e concreta.

⁹¹ Ressaltamos que o direito não toca a realidade: ele a reconstrói. Essa noção está demonstrada pelo que se conhece, na semiótica, como curva assintótica (ver capítulo 1).

⁹² Usamos a expressão *fato-renda* para aludir ao *fato-jurídico-tributário* do antecedente e ao *fato-jurídico da base de cálculo* do imposto; mas, sempre que relevar, distinguiremos as menções feitas particularmente a cada uma dessas realidades.

3.4.1 *Conformação da renda na perspectiva do princípio da universalidade*

É comum a afirmação de que primado da *universalidade* — tratado ora como critério, ora como princípio — impõe que o IR incida sobre as *rendas e proventos* percebidos pelo contribuinte em dado período. Assim, todas as *rendas e proventos* deveriam compor a base de cálculo do imposto.⁹³ Mediante esse princípio é que se poderia avaliar com precisão o verdadeiro acréscimo patrimonial sofrido e, logo, aferir-se a capacidade contributiva legitimadora da incidência do IR.

Tendo em vista o sistema de referência com que trabalhamos (direito como camada de linguagem) e a necessária precisão terminológica, eis a questão que se apresenta aqui: essa é a mira exata de tal princípio? O alvo desse princípio seria o fato jurídico-tributário *renda* (ou simplesmente *fato-renda*) pronto e acabado? Diga-se: o princípio da universalidade deve atingir todas as rendas ou deve agir sobre a *renda* tomada como *produto* único de numerosos fatores positivos e negativos contrapostos em razão do tempo, de modo a crescer um patrimônio tal? Há, num mesmo período, várias *fatos-renda*? Ou o que há são muitos fatores positivos e negativos que contribuem para a formação da *renda*?

Para responder a tais perguntas, recorreremos outra vez a Carvalho (2007b: 267–301):

[...] de um mesmo evento poderá o jurista construir o fato jurídico; como também o contabilista, o fato contábil; o economista, o fato econômico. Tudo, portanto, sob a dependência do corte que se quer promover daquele evento. E quanto ao âmbito de compreensão deste fenômeno, retornando à linha de raciocínio inicial, citemos que todos os fatos são construções de linguagem, e, como tanto, são representações metafóricas do próprio evento. Seguem a gramaticalidade própria do universo lingüístico a que pertencem — o jurídico — quando constituinte do fato jurídico, ou o contábil, por exemplo, quando construtores do fato contábil. [...] Posto isso, percebemos que a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado

⁹³ Cabe dizer que rendas previstas por normas de imunidades ou isenções ou aquelas em que ocorre o fenômeno da não-incidência não são passíveis de tributação. Por vezes, é a própria renda o objeto de tais normas, isso quando as imunidades e isenções prevêm as características particulares de dada pessoa física ou jurídica. Também pode haver situações em que só determinado rendimento, receita (ingressos isoladamente considerados) estejam em nessas normas, de modo que tais ingressos são computados, nessas hipóteses, para conformação do *fato-renda*.

normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta, dentro das regras sintáticas ditadas pela gramática do direito, assim como de acordo com os limites semânticos arquitetados pela hipótese da norma geral e abstrata. Há que se ter em mente, nesse caminho, uma importante informação: as palavras componentes desta frase constitutiva de realidade jurídica têm uma denotação, que é o conjunto dos significados que, posteriormente, representam o signo. Ao mesmo tempo, essas palavras classificam-se dicotomicamente, na medida em que estabelecem duas categorias: a dos objetos que representam e a dos objetos que não representam. [...]. A partir desses dados é que poderemos demarcar o conjunto dos fatos jurídicos, separando-o do conjunto dos fatos não-jurídicos, onde se demoram os fatos econômicos, os fatos contábeis, os fatos históricos, e tantos outros quantos sejam a ciências que os constroem. [...]. Nos chamados *fatos geradores complexivos*, se pudermos destrinchá-los em seus componentes fácticos, haveremos de concluir que nenhum deles, isoladamente, tem a virtude jurídica de fazer nascer a relação obrigacional tributária; nem metade de seus elementos; nem a maioria e, sequer a totalidade menos um. O acontecimento só ganhará proporção para gerar o efeito da prestação fiscal, mesmo que composto por mil outros fatores que se devem conjugar, no instante em que todos eles estiverem concretizados e relatados, na forma legalmente estipulada. Ora, isso acontece num determinado momento, num especial marco de tempo. Antes dele, nada de jurídico existe, em ordem ao nascimento da obrigação tributária. Só naquele átimo irromperá o vínculo jurídico que, pelo fenômeno da imputação normativa, o legislador associou ao acontecimento do suposto. [...]. Para nós, também, o evento que, vertido em linguagem, faz irromper a relação jurídica do IR, no regime de declaração, acontece no derradeiro instante do período base.

Embora longa, essa citação é precisa quanto a fixar pontos importantes à continuação do raciocínio. O primeiro deles é a compreensão de que a norma geral e abstrata não contém, em seu antecedente, o *fato jurídico*, e sim os critérios para sua identificação; noutros termos, ela indica a conotação que o fato deve ter. Por sua vez, a norma individual e concreta exhibe, em seu antecedente, o fato-jurídico, ou seja, compreende a denotação do fato abstratamente conotado. O caminho entre norma geral e abstrata, norma individual e concreta não é percorrido automaticamente: há de se cumprir o percurso gerativo de sentidos para se cumprirem os critérios por ela informados, cabendo, ainda, sua versão em linguagem competente. Nesse ponto, os princípios são relevantes porque são normas jurídicas que guiam tal construção. Esse preenchimento se opera mediante enunciação (processo) e culmina na criação de enunciados (produto). O fato jurídico (enunciado-produto) resulta da incidência da linguagem normativa sobre a linguagem da realidade social, o que — como vimos — ocorre

pelo ato de aplicação (enunciação-processo). Logo, não há fato jurídico fora da norma jurídica.

No âmbito do IR, tais pressupostos nos permitem identificar que o *fato-jurídico-renda*, conotado na norma geral e abstrata, forma-se concretamente, é dizer, é vertido em linguagem, num único instante e, a partir daí — agora automática e infalivelmente —, instaura a relação jurídica. Tal instante preciso é o tempo *do* fato, isto é, o momento em que ingressa no universo jurídico pela edição da norma individual e concreta: é o fato protocolar (CARVALHO, 2007a). Esse fato jurídico relata o evento *renda*, ocorrido no último instante do período aquisitivo. Assim, eis o tempo *no* fato, ou seja, o momento indicado pela norma geral e abstrata como o ideal para se surpreender o evento que, vertido em linguagem, constará como fato no antecedente (elemento material) e no conseqüente (elemento quantitativo — base de cálculo) da norma individual e concreta. O fato e o evento *renda* não deixam de considerar que sua verificação no mundo empírico depende da ocorrência de fatores que terão lugar em dado tempo. Por isso, em termos lingüísticos, são fatos complexos, vale dizer, dependem da conjugação de numerosos enunciados para sua conformação correta. Carrazza (2006: 147) é esclarecedor aqui:

[...] o fato imponible do IR não é um *fato unitário*, que ocorre num dado momento, determinado pela lei. Não. O fato imponible do IR é constituído por uma série de eventos, ocorridos ao longo do ano base, cada um deles juridicamente relevante, mas que foram pela lei unificados, para um certo fim: a constituição da relação jurídica tributária. Só no final do período é que se pode determinar se ocorreu o fato imponible do IR.

Ao tratar da base de cálculo do IR, a quem cumpre confirmar a hipótese de incidência do imposto, Barreto (2001: 92) assevera:

Destrinçando esse fato complexo, teremos os diversos enunciados que se referem às receitas (a. b. c. d.), ao lado dos enunciados que dizem como os custos e despesas (f. g. h. i.) que a elas se contrapõem, todos eles entrelaçados pelo conectivo conjuntor, formando o fato jurídico da base de cálculo que podemos classificar como complexo.

Como eventos, esses fatores são acontecimentos na realidade social — a maioria econômicos ou contábeis; na condição de fatos, são acontecimentos nessas mesmas realidades, porém revestidos pela linguagem competente de cada uma dessas áreas do conhecimento. Serão fatos jurídicos quando forem relatados em linguagem exigida pela lei tributária, que os constitui para a realidade jurídica ao declarar sua existência. Por exemplo, dado rendimento ou dada receita podem ser evento ou fato econômico ou contábil; ainda assim nada representa para a realidade jurídica. Uma vez tomados como hipótese de incidência de determinada norma tributária, desde que vertidos na linguagem exigida pelo direito, tornam-se fatos jurídicos. Para o IR, entretanto, não basta um acontecimento isolado (um rendimento, uma receita): é preciso a consideração de uma gama de acontecimentos verificados em dado tempo (vários rendimentos, várias receitas, várias despesas, vários custos etc).

Vertidos em linguagem competente para o direito, esses acontecimentos do mundo empírico — sejam eventos, sejam fatos econômicos ou contábeis — passam a conformar o *fato jurídico-tributário* conhecido como *renda*; noutras palavras, passam a compor o enunciado-produto-*renda* (ou esse *fato-renda*), que declara a ocorrência dos eventos no passado; ao fazê-lo, ele os constitui na realidade jurídica. É a incidência da linguagem do direito sobre a linguagem da realidade social com o fito único e exclusivo de criar outra realidade jurídica — nesse caso, a *renda*.

Esta é a nota peculiar do imposto sobre a renda: para sua conformação, o *fato-renda* depende da interconexão de enunciados lingüísticos, quais sejam: *enunciados-acrécimos* e *enunciados-decrécimos*. Não poderia ser diferente: como evento ou fato econômico ou contábil, o *evento renda* também sucede assim. Em qualquer ciência que seja, *renda* é conceito relacional, mas isso não significa que seja o mesmo para a Economia, a

Contabilidade ou o Direito.⁹⁴ Portanto, a resposta às questões postas deve ser negativa: nem o princípio da universalidade nem qualquer outro princípio que ilumine o imposto sobre a renda se referem à *renda* em si mesma considerada, porque esse é o produto final do processo de enunciação, ou seja, é o enunciado que representa o *fato-jurídico-tributário* e o *fato jurídico da base de cálculo do imposto*. Essa confusão, por assim dizer, decorre da armadilha constante com que lida o intérprete do direito, qual seja, a dicotomia entre processo e produto, que também se faz presente no termo *renda*.

Os princípios em questão agem com todas suas forças sob fatores positivos e negativos que vão conformar a *renda*. Agem no processo gerativo de sentidos, na interpretação, na aplicação do direito. Agem, enfim, na enunciação do fato *renda*. São guias no percurso gerativo de sentidos, conforme destacamos no capítulo 2. Os fatores positivos e negativos que passarem pelo filtro imposto pelas normas constitucionais atinentes ao IR, sejam fatores econômicos ou contábeis, serão vertidos na linguagem exigida pelo direito para conformação do *fato-renda*. Em outras palavras: não há uma universalidade de *rendas*, e sim uma *universalidade de fatores positivos e de fatores negativos* que, vertidos em linguagem competente — leia-se, transformados em *enunciados-acrêscimos* e *enunciados-decrêscimos* (relevantes, portanto, para o direito) — formam um único *fato-renda*. Assim entendemos a ação do princípio em questão e dos demais princípios aplicáveis à espécie.

3.4.2 *Relação entre patrimônio e tempo e na conformação da renda à luz dos demais princípios constitucionais*

Fixada a idéia de que o *fato-renda* é composto no tempo por enunciados que relatam acréscimos e enunciados que revelam decréscimos patrimoniais, precisamos avançar no entendimento de quais seriam os eventos passíveis de conversão em linguagem e como isso se daria. Com efeito, se o conceito de *renda* se apresenta como relacional — conceito que toma o

⁹⁴ De novo cabem as lições de Flüßer (2004) quanto a não haver tradução perfeita entre idiomas.

tempo e o *patrimônio*⁹⁵ como referências essenciais —, então é preciso saber como operam entre si o *patrimônio*, o *tempo* e a *renda*. Para isso, recorreremos à linguagem formalizada. Vejamos!

Se tomarmos o *patrimônio* “P1” no *instante de tempo* “T1” e o *patrimônio* “P2” no *instante de tempo* “T2” e, dessa comparação, resultar que $P1 = P2$, então não há de se falar em *renda*. Por outro lado, se o resultado for que $P1 > P2$, então o que houve foi *prejuízo*. Entretanto, se resultar que $P1 < P2$, estaremos diante da hipótese em que, entre T1 e T2, houve incremento patrimonial, de modo que o *patrimônio* final P2 é maior que o *patrimônio* inicial P1. Houve *renda*. Portanto, a *renda* é o *ganho*, o *acrécimo* verificado em “P” em função de “T”. Com isso, reconhecemos que o fato *renda* está necessariamente vinculado a um *acrécimo patrimonial no tempo*.

Mas o que ocorre exatamente entre T1 e T2 para que haja mutação (positiva/renda ou negativa/prejuízo) em P? Para que se confirme resultar inalterado P? Qualquer evento econômico ou contábil pode ser vertido em linguagem competente para formação do *acrécimo patrimonial*? A resposta está nos princípios constitucionais que informam o IR direta e indiretamente, na medida em que determinam — ou, em termos mais fortes, prescrevem — quais eventos deverão ser considerados em relação ao *patrimônio* e ao *tempo* para apuração do fato *renda*. Informam diretamente a conformação do fato *renda* os princípios da igualdade, da universalidade, da capacidade contributiva, da personalidade, da generalidade, do mínimo existencial e da vedação de confisco; indiretamente, os demais princípios constitucionais. Esses princípios são os balizadores do que, de fato, vai interessar na composição temporal do fato *renda*, portanto são determinantes da construção da norma que define a incidência do IR.

O princípio da igualdade — relembremos — prescreve que todas as normas do sistema vigente devem dar tratamento igual a seus destinatários e que isso significa, muitas vezes, tratá-

⁹⁵ Apresentaremos o conceito de *patrimônio* no capítulo 4; por ora, podemos considerá-lo como a *universalidade de direitos e obrigações de uma pessoa*.

los desigualmente, desde que na proporção de suas desigualdades. Em suma, é permitido estabelecer tratamento aparentemente antiisonômico, contanto que este seja proporcional e esteja justificado em uma desigualdade para atingir um fim que, em última análise, é sempre a igualdade. Tomado em sua acepção objetiva, o princípio da capacidade contributiva prescreve que a materialidade do imposto deve ostentar sinal de riqueza ou, se preferirmos, um *fato-signo presuntivo de riqueza* (BECKER, 1998). Mas isso não quer dizer que todo evento revelador de riqueza deva sofrer a incidência do IR; apenas os eventos por ela colhidos devem ter, necessariamente, essa característica. O princípio da pessoalidade prescreve que a carga tributária a ser suportada deve considerar as características pessoais do sujeito passivo; dito de outro modo, devem ser avaliados o nível de riqueza, o número de dependentes, o estado de saúde e outros. Quanto ao princípio da generalidade, sua nota característica é a busca da vedação de privilégios pessoais na distribuição da carga impositiva do IR — aqui vale a regra de que quem demonstra capacidade deve contribuir na justa medida de tal capacidade.

A norma do IR deve conter prescrições compatíveis para assegurar a cada pessoa um grau de riqueza suficiente ao atendimento às necessidades vitais básicas, preservando a existência digna — isso em função do princípio do mínimo existencial. No caso das pessoas jurídicas, pode ser entendido o princípio como o que garante manutenção da fonte produtora das riquezas. Enfim, a norma do IR não pode ter efeito confiscatório, isto é, não pode restringir a propriedade e a liberdade das pessoas além do que permite o sistema do direito positivo vigente em razão da incidência de outros princípios. Portanto, é com base nesses princípios e no princípio da universalidade que lograremos responder às questões postas há pouco.⁹⁶

Como defendemos no item anterior, a ação do princípio da universalidade (e dos demais princípios) deve ser posicionada em relação aos numerosos eventos ocorridos em dado

⁹⁶ No dizer de Mello (2002), o tempo nunca será elemento discriminador, mas sim o que nele ocorreu, pois o tempo é igual para todos; diferente é o que cada um realizou ou sofreu com sua fluência. No âmbito do IR, isso significa saber se houve acréscimo patrimonial no tempo fixado pela lei.

período que determinarão, ao final, um resultado; noutras palavras, o primado deve ser aplicado para valorar os eventos que têm de ser considerados para se determinar a existência ou não de renda. Uma vez vertidos em linguagem competente para o direito, tais eventos passam a integrar o *fato-jurídico-tributário* do IR e seu respectivo *fato base de cálculo* — e o fazem na qualidade de *enunciados-acrécimos* e *enunciados-decrécimos*. Vê-se, então, que não é sobre a *renda* já conformada que tal primado opera, mas sim no que poderá ou não provocá-la. Opera, portanto, de modo a forçar a inclusão e exclusão de certos eventos na produção do *fato-jurídico-renda*. Tudo que não for incluído nesse processo estará necessariamente excluído. Não há meio termo: ou é fato jurídico, ou não é. Eis o corte dicotômico e radical exigido pela linguagem prescritiva do direito.

Todavia, se o princípio da universalidade nos permite enxergar a abrangência de ação da regra-matriz de incidência tributária, tal abrangência ainda é parcial, porque os eventos em questão terão de ser avaliados pelo aplicador do direito (seja o fisco ou o particular) à luz dos demais princípios informadores do imposto, e esse conjunto inclui os específicos e os genéricos, que devem ser ponderados, dentre outros, pelo postulado da unidade do ordenamento jurídico. Assim, convém afirmar: só vão interessar os eventos que, entre os momentos T1 e T2, interferem positiva ou negativamente no patrimônio à luz do regramento constitucional do imposto, de modo que estes serão declarados como havidos, ao mesmo tempo em que forem constituídos para o direito. Se, ao final, P2 resultar maior que P1, então há *renda* — mais que isso: há *renda tributável*. Eis por que consideramos errado afirmar que o princípio da universalidade impõe a consideração de todas as *rendas*: não há uma diversidade de *rendas* num único período aquisitivo. O correto seria dizer que o referido princípio impõe a consideração de todos *os eventos* que denotem *acrécimos* ou *decrécimos* patrimoniais, estando incluídos, na primeira categoria, os rendimentos, as receitas, a valorização de um bem etc.; e, na segunda, os custos, as despesas, a desvalorização de um

bem etc. Dentre esses eventos, alguns serão desprezados e outros, considerados, pois a sorte de cada um deles dependerá do processo gerativo de sentidos, guiado pelos princípios constitucionais aplicáveis ao IR.

Não é demais firmar a idéia mediante outra formulação: não basta comparar P1 com P2 pura e simplesmente; há se ter como condição *sine qua non* para se validar essa comparação que P2 tenha sido formado por eventos positivos de eventos negativos ocorridos entre T1 e T2 *que estejam autorizados constitucionalmente a compor a equação*, cujo resultado será a *renda* como fato *jurídico-tributário* do IR e seu respectivo *fato-base de cálculo*. Em outras palavras, não basta considerar todos os elementos positivos e todos os negativos indistintamente na formação de P1 e P2, mas sim os elementos positivos e negativos que sejam juridicamente relevantes segundo o regime constitucional dispensado ao imposto sobre a renda, que é parte de um todo, conforme impõe o princípio da unidade da constituição (FERRAZ JÚNIOR, 2004) ou postulado da unidade do ordenamento (ÁVILA, 2007).

A esses ingressos e saídas, eventos positivos ou negativos, elementos que crescem ou decrescem o patrimônio, ou qualquer signo que tenha essa conotação, acontecimentos no mundo das realidades tangíveis que representem essa idéia, sejam econômicos ou contábeis, quando surpreendidos pela norma jurídica tributária do IR para fins da conformação de sua materialidade e sua base imponible, atribuiremos, em nome da unificação do discurso, à denominação de *enunciados-acrécimos* e *enunciados-decrécimos*, respectivamente.

Vale reafirmar a idéia: ainda que uma pessoa tenha, no enfoque econômico, agregado riquezas ao seu patrimônio em dado período, de modo que P2 reste maior do que P1 ao final desse período, isso não significa que todas essas riquezas devem ser consideradas no enfoque jurídico, em especial no do IR. Há eventos ou fatos que, embora possam traduzir ganho ou perda do ponto de vista econômico ou contábil, têm efeito neutro para fins de IR, diga-se, não

compõem o resultado renda ou prejuízo: gozam de neutralidade fiscal quanto ao IR; são fatos transparentes ao IR; não são passíveis de terem versão em linguagem competente em termos jurídicos, porque, interpretado sistematicamente, o ordenamento veda essa possibilidade. Logo, traduzir fatos econômicos ou contábeis que representem acontecimentos passíveis de gerar renda nesses campos do conhecimento é atividade limitada pelas balizas constitucionais (divisão de competências e princípios), de modo que os conceitos de *renda* naqueles domínios e no domínio do direito são diversos. Assim, P1 e P2 precisam ser comparados *juridicamente*, e não econômica ou contabilmente. Se o saldo dessa comparação jurídica for positivo, então há *renda* — e afirmar que há *renda* implica assumir que se trata de uma grandeza que serve, legitimamente, à tributação do IR.

Com efeito, por imposição dos princípios constitucionais estudados, o *fato jurídico-tributário* e o *fato-base de cálculo* conhecido como *renda* só terão lugar se — e somente se — forem compostos por *enunciados-acréscimos* e *enunciados-decréscimos*, os quais vão gerar proposições que, articuladas, darão compostura à norma jurídica em sentido estrito. Quanto aos primeiros, por exemplo, não devem ser consideradas como tal indenizações recebidas, rendimento ou receita imune ou isenta; isso porque, embora econômica ou contabilmente tais eventos possam isoladamente denotar incremento da capacidade contributiva, isso não ocorre no mundo jurídico (no caso das indenizações, porque não atendem à exigência de acréscimo patrimonial; no caso das imunidades ou isenções, porque há norma que impede a formalização de tais eventos em linguagem jurídica). Quanto aos segundos, há os que não devam ser considerados, a exemplo de gastos tidos como supérfluos; isso porque não são situações relevantes para cumprir a regra-matriz de incidência do IR em sua conformação constitucional.

No enfoque da inclusão, ou seja, da consideração na equação que indicará o resultado *renda* ou *prejuízo*, os rendimentos do trabalho (salário, honorários) ou a venda de um bem por

valor superior ao de aquisição (ganhos de capital) certamente serão representados por *enunciados-acrécimos*, assim como os gastos estritamente vinculados à manutenção de uma vida digna (ou da fonte produtora de riqueza para as pessoas jurídicas) serão constituídos por *enunciados-decrécimos*. Por exemplo, para pessoas físicas, na composição do *fato-renda* estariam garantidas as deduções relativas a moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social — todos supostamente englobados no salário mínimo preconizado na CF. Para pessoas jurídicas, esses elementos negativos representariam os custos e as despesas relacionadas, ainda que indiretamente, com a realização de seus objetivos sociais, tais como folha de salários, aquisição e manutenção de equipamentos, aquisição de matéria-prima, perda de bens, tributos, seguros e outros.

O que determina se uma realidade, positiva ou negativa, deva ser considerada ou não na composição do *fato-renda* são os princípios constitucionais estudados — de forma mais próxima, a igualdade, a capacidade contributiva, a pessoalidade, a generalidade, a universalidade, o mínimo vital e a vedação do confisco. Mas há casos em que são determinantes princípios outros que não os específicos do subsistema constitucional tributário, como mostramos no capítulo 5, onde confrontamos situações que, numa primeira análise, desencadeariam a tributação do IR, que, entretanto, não ocorre em virtude da ação de certas normas principiológicas.

Convém fixar a idéia: por ser relacional o conceito de *renda*, a contraposição de elementos positivos e negativos em relação ao patrimônio no tempo é imperativa. Quando o resultado é positivo, há *renda*, e quando há *renda* — em termos jurídicos —, pressupõe-se aquela grandeza tributável auferida e conformada, diga-se, relatada em linguagem competente (traduzida para o direito) que declara a ocorrência dos eventos positivos e negativos relevantes no período e que, do confronto deles, resulta um saldo positivo que os constitui para o direito. Enfim, ao declarar o evento *renda*, ela o constitui como fato jurídico tributário

do IR, informando, igualmente, a sua base imponible. E tudo isso sob a regência dos princípios constitucionais estudados. Só há relato em linguagem quanto aos eventos que ultrapassam os filtros constitucionais e legais impostos para seu ingresso no direito.

Carvalho (2007a: 130) reforça a idéia ao dizer que “[...] não há fatos jurídicos puros ou fatos econômicos puros. O que existe são cortes de linguagem. Nós, juristas, montamos a realidade jurídica que representa o corte. Dessa maneira, construímos a interpretação jurídica. Nada disso impede que economistas tomem a mesma base objetiva e produzam enunciados econômicos sobre ela. Produzem-se, por sua vez, outros cortes sobre o mesmo acontecimento, compondo novo signo. E a mesma coisa ocorre para historiador, que constitui o fato histórico; para o sociólogo, que constrói o fato sociológico; entre tantos outros recortes que se possam produzir naquela realidade”.

De fato, os princípios recuperados no presente item, em conjunto com os demais princípios constitucionais arrolados no capítulo 2, conformam a materialidade da regra-matriz de incidência do IR e de sua respectiva base imponible, noutros termos, orientam o recorte dos eventos relevantes e, com isso, determinam quando haverá sua incidência, isto é, seu relato em linguagem competente.

Para sedimentar o que procuramos defender, vale usar linguagem figurativa: o fato de P2 ser maior que P1 em dado período é realidade factual, acontecimento inegável no plano das realidades tangíveis. Entretanto, imaginemos que, para serem vistos nas ciências econômicas, contábeis ou jurídicas, esse acontecimento carecesse de uma lente especial, fornecida por cada um desses campos do conhecimento. De posse de sua lente, o economista observaria nesse evento a ocorrência de renda; o contabilista observaria a mesma coisa; mas o jurista poderá enxergar ou não nesse evento a ocorrência de renda: quem definirá isso é sua lente, de modo que haverá situações em que, também para ele, será possível visualizar renda;

mas haverá situações em que tal visão não terá lugar, ainda que, despindo-se das referidas lentes, enxergue P2 maior que P1.

Por fim, cabe observar: embora pareça, não cogitamos que a aplicação dos princípios na conformação do *fato-renda* seja cronologicamente anterior a seu surgimento; em termos lógicos, não há de se falar em cronologia, e sim em sincronia, porque a configuração do *fato-renda* (materialidade e base de cálculo) nasce de um só turno.

Há, sim, uma seleção de propriedades com base no texto constitucional, e na legislação que com ela esteja de acordo, em que, surpreendendo-se a linguagem da realidade social, parte desta é desprezada e parte é considerada para fins da conformação do *fato-renda*. Noutras palavras, é fenômeno que se opera no plano das significações, sem, portanto, apresentar-se na estrutura de norma jurídica tributária em sentido estrito.

Mas é bom dizer: uma vez definidos e considerados, os *enunciados-acrécimos* e os *enunciados-decrécimos* conformam a hipótese de incidência e a base impositiva do IR. Tanto o é que falamos em *enunciados* para nos referirmos a tais realidades, ou seja, pressupondo sua constituição, via linguagem, para o direito, pois “[...] a construção do fato jurídico nada mais é que a constituição de um fraseado normativo capaz de justapor-se como antecedente normativo de uma norma individual e concreta” (CARVALHO, 2007b: 268). E isso ocorre só quando a lente do intérprete permite ver o evento relevante para o direito.

Portanto, ao falarmos em *enunciados-acrécimos* e *enunciados-decrécimos*, referimo-nos ao que vai compor o critério material e, por consequência, o critério quantitativo (base impositiva que se agregará a alíquota) do imposto: exatamente a *renda*. Se de seu confronto resultar saldo positivo, estará aberto o caminho para a tributação regular, ou seja, constitucional pelo IR.

3.5 Apresentação do conceito de *renda* como grandeza tributável

Como dissemos, a linguagem do direito não é unívoca, porque se apresenta, por vezes, ambígua ou mesmo vaga. Isso não resulta necessariamente em ausência de significados determináveis, mas apenas informa ao intérprete a necessidade de que inicie seu trabalho exegético ciente dessa realidade para que, então, a imprecisão do produto legislado não implique uma construção equivocada da norma jurídica.

Também dissemos que *renda* encerra uma categoria jurídico-positiva obtida *a posteriori*: não é um conceito lógico-jurídico comum a todos os ordenamentos, um conceito lógico-jurídico universal (BORGES, 1999) — estes sim, obtidos *a priori*. Com isso, queremos firmar que o conceito de renda deve ser construído mediante o direito posto brasileiro (BORGES, 1999).

A conceituação do termo *renda* como componente essencial da regra-matriz de incidência tributária do IR definida pela legislação infraconstitucional visa estabelecer o conteúdo semântico mínimo presente no subsistema constitucional tributário quanto a essa realidade e, por conseqüência, permitir a seleção dos acontecimentos que apresentem tais características de forma legítima, diga-se, constitucional.

Em sua busca pelo conceito de *receita*, Minatel (2005: 88) diz que essa conceituação deve ser orientada pelo

[...] pensamento do constitucionalismo contemporâneo, o qual prioriza os princípios fundamentais ligados à pessoa humana como centro de gravidade de todo o ordenamento jurídico, reconhecendo as garantias do indivíduo, como cidadão, como fim último do Estado.

Não há o que reparar em tais lições, que, rigorosamente, aplicam-se a nossa busca pelo conceito de *renda*.

Ávila (2004: 366), aplicando as categorias que desenvolve, indica que:

O conceito de renda é construído a partir do postulado da coerência substancial. Desse postulado decorre o dever de analisar, de um lado, os princípios constitucionais fundamentais na sua concretização tributária (o princípio da igualdade, art. 5º, *caput*, e art. 150, II, a inviolabilidade da dignidade humana, art. 1º, os direitos fundamentais de liberdade, art. 1º, art. 5º, *caput*, e incisos II, XXII, XXIII, e artigo 150) e, de outro lado, os princípios gerais tributários previstos no Sistema Tributário Nacional (pessoalização dos tributos e capacidade contributiva, art. 145, § 1º) e aqueles aplicáveis ao imposto sobre a renda (generalidade, universalidade e progressividade). O conceito de renda, apesar de não expressamente instituído, decorre de uma conexão entre direitos fundamentais, princípios constitucionais fundamentais e gerais e regras de competência. Dessa conexão decorrem algumas conseqüências: (i) os gastos indispensáveis para a existência pessoal e da família devem ser desonerados; (ii) os gastos indispensáveis para o livre exercício da atividade econômica ou para a manutenção da fonte produtora de riqueza devem ser desonerados. O conceito legal de renda deve ser, portanto, definido de modo a abranger apenas o resultado líquido entre receitas e despesas em determinado período de tempo.

Carrazza (2006: 50) reforça essa noção:

Estamos notando, assim, que para o Direito, os conceitos de renda e proventos de qualquer natureza não coincidem com os da Economia, que considera qualquer acréscimo patrimonial passível de sofrer a tributação em pauta. Nas hostes jurídicas tais conceitos têm uma extensão bem mais restrita: o acréscimo patrimonial, experimentado durante certo lapso de tempo, que só pode ser levado à tributação quando atende os princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da não-confiscatoriedade — e, portanto, prestigia a vida, a dignidade da pessoa humana e a propriedade, preservando o “exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista, e sem preconceitos”, valores supremos que levaram os representantes do Povo Brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte, a inscrevê-los já no Preâmbulo da Constituição da República Federativa do Brasil. Realmente, contrastando com os valores da vida, igualdade e dignidade da pessoa humana, renda e proventos deixam de ser meros resultados da atividade econômica, para assumirem a conotação de acréscimos patrimoniais, excluídos os valores necessários à manutenção da personalidade digna e dos próprios mecanismos de produção de renda. Com o apoio nos preditos princípios da capacidade contributiva e do não-confisco e nos mencionados critérios da progressividade, universalidade e generalidade, temos que renda é o acréscimo patrimonial decorrente diretamente do capital e do trabalho; e proventos, o advindo de outras fontes (v. g., de pensões e aposentadorias).

Como se vê, os tributos que gravam as rendas formam a expressão mais clara do ideal de justiça vigente (LAPATZA, 1998: 58). Isso porque funcionam com vetor importante definidor da não-tributação de certos eventos cujo acréscimo patrimonial se revela apenas

aparente, e não real;⁹⁷ ou, ainda que real, não se revela importante para o direito tributário graças à ação de normas superiores que afastam aplicação da regra-matriz (ÁVILA, 2004). Daí a relevância que procuramos dar aos princípios constitucionais que iluminam a temática do IR direta e indiretamente. Seja como for, reafirmamos a idéia de que o conceito de *renda* deve ser construído com base na CF, balizado pela divisão rígida de competências impositivas e pelos princípios genéricos e específicos. Com total subordinação a essas duas balizas, o artigo 43 do CTN prevê que a *renda* como base tributável corresponde a um acréscimo patrimonial. A doutrina pátria é quase uníssona quanto a isso e ao fato de que esse acréscimo deve estar disponível ao seu titular, seja para consumo, poupança ou investimento. Num corte preciso, põe à parte da incidência do IR qualquer evento que não represente acréscimo patrimonial. Tal acréscimo deve, necessariamente, decorrer do capital, do trabalho, da combinação de ambos ou, ainda, de proventos de qualquer natureza. O consenso, entretanto, para por aí, pois divergem, segundo a corrente que adotam (teoria legalista de renda, teoria da renda-produto, teoria da renda-acréscimo), quanto à disponibilidade, à realização e a fonte da renda.

Com base nesse conceito uniforme, mas substituindo seus termos pelas definições de cada um deles (ver o item 3.3.1), afirmamos: *renda é o produto líquido (acréscimo patrimonial), livre (disponível), de qualquer recurso capaz de produzir riqueza sem ser consumido no ciclo dessa produção (capital) ou de esforço humano (trabalho) ou da combinação de ambos (capital e trabalho), ou, ainda, de quaisquer outros meios (proventos de qualquer natureza), excluindo-se qualquer tipo de recomposição patrimonial. Seria lícito dizermos que renda é o resultado positivo de enunciados-acréscimos e enunciados-decréscimos contrapostos. Para isentar de dúvidas esse conceito e nos esquivarmos do perigo da síntese conceitual, preferimos enriquecer a conceituação elucidando, depois, todas as suas*

⁹⁷ Indenizações recebidas por dano moral, por exemplo, não devem ser tributadas porque, segundo a ordem constitucional vigente, o patrimônio não pode ser visto apenas como conjunto de bens economicamente mensuráveis.

notas características. Para nós, na perspectiva jurídico-normativa, *pode ser considerado como renda aquilo que, respeitando o patrimônio jurídico das pessoas, corresponda a um resultado positivo líquido que se agrega ao patrimônio, originado do confronto, num lapso temporal, de enunciados-acréscimos que relatam fatores positivos auferidos a título gratuito ou por meio da aplicação de recursos materiais ou imateriais, correntes ou passados, ou em virtude de simples aumento no valor do patrimônio e de enunciados-decréscimos incorridos na produção dos enunciados-acréscimos, sejam eles os necessários à manutenção de uma vida digna para as pessoas físicas ou à manutenção da fonte produtora dos enunciados-acréscimos para as pessoas jurídicas, bem como àqueles realizados pelo particular em substituição ao Estado ou, ainda, decorrente de simples diminuição no valor do patrimônio, excluindo-se qualquer tipo de recomposição patrimonial.*

Sobre os termos do conceito, esclarecemos:

- *respeitando o patrimônio jurídico das pessoas* significa que o conceito de renda que importará ao direito tributário deve priorizar “[...] os princípios fundamentais ligados à pessoa humana como centro de gravidade de todo o ordenamento jurídico, reconhecendo as garantias do indivíduo, como cidadão, como fim último do Estado” (MINATEL, 2005: 87), de modo a não avançar além do estipulado constitucionalmente no *patrimônio jurídico* da pessoa, assim entendido o conjunto de bens jurídicos tutelados, sejam eles materiais ou imateriais;
- *renda corresponde ao resultado positivo líquido* porque se apresenta como conceito relacional dependente do confronto entre fatores positivos e fatores negativos;
- *que se agrega ao patrimônio* denuncia a nota mais forte do tributo em tela, pois, sem o *plus* patrimonial havido no tempo em razão de *enunciados-acréscimos* e *enunciados-decréscimos*, seja como produto (idéia de ônus/risco) ou não

(gratuito), seja como mera valorização daquilo que pré-existia, não há de se cogitar sua incidência;

- *originado do confronto num lapso temporal* reforça a idéia de resultado no tempo e a necessária contraposição de elementos positivos com elementos negativos;
- *de enunciados-acréscimos que relatam* — assim entendidos os eventos econômicos ou contábeis relevantes (revestidos de linguagem competente) para conformação da materialidade (e base imponível) do imposto — revela o corte dicotômico necessário exigido pelo direito;
- *fatores positivos auferidos* revela a ação, o comportamento colhido pela norma e indica a parte da equação que contribui positivamente para o resultado;
- *a título gratuito* se refere à possibilidade de o *fato-renda* englobar quaisquer fatores que não dependam do elemento risco ou de investimento de recursos materiais ou imateriais;
- *por meio da aplicação de recursos materiais ou imateriais, correntes ou passados, ou em virtude de simples aumento no valor do patrimônio* indica que a renda vem do capital e/ou do trabalho ou, ainda, de ingressos decorrentes de atividades que já tenham cessado no passado (a exemplo de proventos de aposentadoria) ou de ativos (por exemplo, aplicações financeiras), e, também, da valorização de bens que já integravam o patrimônio;
- *e de enunciados-decréscimos incorridos na produção dos enunciados-acréscimos, sejam eles os necessários à manutenção de uma vida digna para as pessoas físicas ou à manutenção da fonte produtora dos enunciados-acréscimos para as pessoas jurídicas, bem como àqueles realizados pelo particular em substituição ao Estado ou, ainda, decorrente de simples diminuição no valor do patrimônio* se refere aos eventos econômicos ou contábeis negativos relevantes,

isto é, relatados em linguagem competente, para conformação dos critérios da norma-padrão de incidência tributária do IR, necessários à produção dos eventos positivos relevantes para essa mesma norma e, também, as saídas inerentes ao atendimento das garantias constitucionais que asseguram a vida digna e manutenção da fonte produtora dos ingressos relevantes, englobando pessoas físicas e jurídicas; quanto à desvalorização de bens, seria imperativo mesmo a sua consideração na medida em que a valorização foi considerada como *enunciado-acrécimo*;

- *excluindo-se as reposições patrimoniais* reforça a idéia central do imposto: incidir sobre determinados acréscimos patrimoniais, e não sobre decréscimos ou recomposições patrimoniais, sob pena de incidir sobre o próprio patrimônio, em total dissonância com o limite constitucional atribuído a esse imposto.

Capítulo 4

DANO E INDENIZAÇÃO

4.1 Contextualização do tema

Conforme vimos, o imposto sobre a renda das pessoas físicas e jurídicas de competência da União incide sobre o acréscimo patrimonial verificado em determinado período, filtrado pelo regime constitucionalmente dispensado ao imposto e fruto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos ou, ainda, de qualquer outro fator que possa ser qualificado pela regra-matriz de incidência do IR como acréscimo patrimonial. Fica fora dessa incidência qualquer forma de recomposição patrimonial.

Antes de investigarmos se as *indenizações* recebidas a título de reparação de danos se enquadram na categoria daqueles eventos atingíveis pelo IR, cumpre-nos compreender a temática em questão, o que faremos com base nos ensinamentos da doutrina civilista. Recortaremos dessa doutrina de direito privado o tema específico da *responsabilidade civil*, sem a pretensão de ingressarmos nas discussões que o tema provoca entre os civilistas, a não ser quando forem relevantes para este trabalho. Vemos como necessário recortar o tema em questão para, ao lado daquele enfrentado no capítulo 3, avançarmos no exame do enquadramento ou não de certas situações fáticas àquilo que estipulamos em tal capítulo.

4.2 Panorama da *responsabilidade civil* na doutrina

O termo *responsabilidade*, do latim *respondere*, significa obrigação a que uma pessoa, física ou jurídica, tem de responder por seus atos, suas condutas ou, em termos mais precisos, pelas conseqüências jurídicas de seu agir em sociedade. Normativamente, a *responsabilidade* pode ser entendida de, pelo menos, três formas. A primeira delas, como dever jurídico de fazer,

omitir ou dar, estipulado por uma norma jurídica primária dispositiva. A segunda, como dever jurídico estipulado em uma norma primária sancionadora. Santi (1996: 40) expõe a diferença:

II. 9.5. A norma primária reguladora de direitos substantivos pode ser classificada como norma primária dispositiva e norma primária sancionadora (item 7). II.9.6 A norma primária dispositiva tipifica em sua hipótese a descrição de ato ou fato ilícito (item 7). II. 9.7 A norma primária sancionadora tem como pressuposto a ocorrência de ato ou fato ilícito, caracterizado pelo descumprimento de um dever jurídico. E como consequência, uma sanção de direito material (item 7).

Assim, as relações intersubjetivas, em condições de normalidade, são reguladas pela norma primária dispositiva. Quando essa normalidade é quebrada, entra em cena a norma primária sancionadora, de modo que ela aparece como consequência lógico-jurídica do descumprimento da norma dispositiva. Em ambos os casos, estaremos diante de normas de direito material.

Há uma terceira acepção possível, pois, quando desrespeitadas as normas substanciais (dispositivas e/ou sancionadoras), é possível lançar mão da norma secundária⁹⁸ propriamente dita: aquela em que se busca, via poder de coação do Estado (Poder Judiciário), o cumprimento das normas primárias em questão, que, nesse caso, teriam a sua eficácia forçada.

Todas essas acepções serão usadas ao tratarmos da obrigação de se promoverem as *reparações de danos via indenizações*.

Seja como for, o instituto da *responsabilidade* tem respaldo jurídico na Constituição Federal (CF) que, ao tratar dos direitos e das garantias fundamentais, prescreve que a ninguém

⁹⁸ A formulação teórica que propõe a existência de normas primárias e secundárias como estrutura completa da norma jurídica está em Kelsen (2003). Sobre esse assunto, recomendamos a leitura de Silva (2001). São dela estas palavras: “Sob uma visão mais acurada, o conteúdo significativo da norma jurídica não apenas descreve a possível ocorrência de um fato e a ela atrela consequências jurídicas, vinculando dois ou mais sujeitos de direito, mas também estabelece que a conduta em desconformidade ao estatuído na norma será repelida. Na verdade, esta é uma característica do sistema, e não de uma norma isoladamente considerada, pois a sanção é revelada pelo conteúdo significativo de uma outra norma, a sancionadora. Isto é naturalmente do ser jurídico da norma, ou seja, do fato de ela pertencer ao sistema do direito positivo, pois todos os elementos desse sistema são normas jurídicas e não há norma jurídica sem sanção. O comando normativo completo apresenta, portanto, uma estrutura formada por dois membros: um veiculado pela norma primária, que prescreve um dever atrelado ao acontecimento de um fato; e outro, pela norma secundária, que prescreve uma sanção, a ser aplicada pelo Estado, atrelada ao descumprimento da conduta estatuída na norma primária” (SILVA, 2001: 95–96). No mesmo sentido, ver Vilanova (1997: 75).

se deve lesar (ULPIANO apud DE PLÁCIDO E SILVA, 2008), o que representa verdadeiro limite objetivo ao princípio-valor da liberdade.

Com efeito, o sistema do direito positivo tem a função de regular as condutas intersubjetivas, viabilizando a vida em sociedade, o que garante por meio de sanções. Embora o dever jurídico possa variar quanto à sua natureza, de modo que poderá o infrator responder civil ou criminalmente,⁹⁹ cuidaremos apenas da responsabilidade civil, ou seja, aquela que pressupõe uma atividade danosa violadora de norma jurídica legal ou contratual que tutela interesses privados e que, uma vez configurada, impõe o dever jurídico da *reparação de danos*. O dever de reparar danos representa um meio juridicamente regulado de se restabelecer o equilíbrio às relações privadas. Tal pode se dar por uma ação sem caráter econômico, por exemplo, um ato de desagravo à vítima de dano moral, ou, então, representativa de quantia em dinheiro ou, ao menos, passível de ser por meio dele valorado.

Quanto à classificação, cabe mencionar as clássicas divisões didaticamente feitas pela doutrina civilista quanto ao instituto da responsabilidade civil, a saber: responsabilidade civil *subjetiva* ou *objetiva* e *contratual* ou *extracontratual*. Com efeito, *responsabilidade civil subjetiva* é aquela que decorre de dano causado em função de ato doloso ou culposo. A culpa resta caracterizada quando o causador do dano age com negligência ou imprudência, nos termos do artigo 186 da lei n. 10.406/02 (Código Civil): “Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ilícito”. Esse dispositivo revela o princípio de que cada um responde pela própria culpa, que, de resto, deve ser provada pelo agredido. Ainda estabelece o artigo 187 do mesmo diploma: “Também comete ato

⁹⁹ Pereira (1990: 3) expõe o seguinte: “Como sentimento social, a ordem jurídica não se compadece como o fato de que uma pessoa possa causar mal a outra pessoa. Vendo no agente um fator de desequilíbrio, estende uma rede de punições com que procura atender às exigências do ordenamento jurídico. Essa satisfação social gera a responsabilidade criminal. Como sentimento humano, além de social, a mesma ordem jurídica repugna que o agente reste incólume em face do prejuízo individual. O lesado não se contenta com a punição social do ofensor. Nasce daí a idéia de reparação, como estrutura de princípios de favorecimento à vítima e de instrumentos montados para ressarcir o mal sofrido”.

ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”.

A seu turno, a *responsabilidade civil objetiva* impõe a responsabilidade civil a alguém que não foi o causador do dano, mas sim a um terceiro que, com ele, mantenha algum tipo de relação jurídica, o que implica desprezar a culpa ou o dolo como elemento caracterizador da obrigação de reparar. Essa regra, no direito brasileiro, está estampada no parágrafo único do artigo 927 do Código Civil:

Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem. Essa, portanto, é a responsabilidade civil objetiva.

Outra divisão doutrinária importante quanto ao tema diz respeito à origem da obrigação descumprida, ou seja, se espontaneamente assumida ou se decorrente de lei. No primeiro caso, estaremos diante da *responsabilidade civil contratual*; no segundo, da *responsabilidade civil extracontratual ou aquiliana*.¹⁰⁰ Portanto, quando há o inadimplemento de uma obrigação anteriormente estipulada pelas partes por meio de um contrato, a responsabilidade civil é *contratual*. Por outro lado, quando a violação é direta a preceito legal, a responsabilidade civil é *aquiliana* ou *extracontratual*.¹⁰¹

É constante o relato na doutrina civilista quanto à dificuldade de se provar a culpa do agente nos casos de responsabilidade civil subjetiva, que, entretanto, resta diminuída nos casos em que essa espécie de responsabilidade civil decorre do descumprimento de um dever contratual. Isso porque nessas hipóteses é possível se presumir a culpa,¹⁰² uma vez que a própria parte havia se obrigado a cumprir a conduta posteriormente violada, ficando invertido o ônus da

¹⁰⁰ A origem do termo é a Lei de Aquília.

¹⁰¹ O Código Civil brasileiro trata separadamente uma e outra responsabilidade: a contratual está disciplinada nos artigos 389 e seguintes e 395 e seguintes; a extracontratual, nos artigos 186 a 188 e 927 e seguintes.

¹⁰² Há situações involuntárias, a exemplo dos casos de força maior ou caso fortuito, em que não há que se falar em culpa.

prova.¹⁰³ Enquanto na culpa *aquiliانا* a infração é de um dever negativo (dever de não lesar), na culpa *contratual* a infração é positiva (dever de adimplir o previamente pactuado).

Quanto à função, a responsabilidade civil se apresenta dúlice: reparadora e sancionadora. Em sua função reparadora, provoca a reparação do dano; em sua função sancionadora, visa desestimular a conduta danosa.¹⁰⁴

Sobre sua natureza jurídica, a responsabilidade civil, por ser decorrência lógico-jurídica do descumprimento de um dever jurídico estipulado numa norma primária dispositiva, só poderá ostentar natureza jurídica de sanção. Não custa lembrar que a teoria da responsabilidade civil está embasada no princípio fundamental do *neminem laedere*¹⁰⁵ e contextualizada numa sociedade que, *por opção*, prestigiou a liberdade como valor supremo, o que implica deixar a cargo de cada um a escolha de suas condutas no convívio social de um lado e, de outro, a responsabilização pelas escolhas feitas.

Sobre seus elementos essenciais, a doutrina civilista aponta, com base no artigo 186 do Código Civil, que a responsabilidade civil subjetiva e objetiva tem estes pressupostos essenciais comuns:¹⁰⁶ conduta humana positiva ou negativa; dano ou prejuízo; nexo de causalidade.

Traçado o panorama geral do instituto, importa-nos fixar a idéia de que, pela responsabilidade civil, quer seja subjetiva ou objetiva, contratual ou extracontratual, o direito positivo estipula àquele que causa danos a alguém o dever jurídico de repará-los, sendo comum as reparações em dinheiro ou algo que nele se possa expressar. Seguiremos adiante na

¹⁰³ O ônus da prova é processual, e não de direito material.

¹⁰⁴ Com isso, não reconhecemos nas indenizações um caráter de pena privada. Os chamados *punitive damages* (indenização como pena privada segundo o direito anglo-saxão) não são aceitos em nosso sistema, sob pena de ofensa ao primado da vedação de enriquecimento sem causa. A função primordial, preponderante, relevante, portanto, é a reparadora. É dessa função que tratamos. Seja como for, até por isso, portanto, vemos que é o próprio sistema que fecha as portas a um acréscimo patrimonial tributável na hipótese, porque veda a majoração das indenizações além da extensão do dano com o objetivo de apenar o autor do dano.

¹⁰⁵ Expressão contida na célebre lição de Ulpiano: “Honeste vivere, alterium non laedere, ius suum cui que tribuere” (viver honestamente, não lesionar e dar a cada um o que é seu), referindo-se às principais regras do Direito (DE PLÁCIDO E SILVA, 2008, p. 688).

¹⁰⁶ Há doutrinadores que inserem a *culpa* nos elementos da responsabilidade civil. Entretanto, como estamos trabalhando com o conceito amplo de responsabilidade civil, não há como inserir tal elemento como regra, pois a lei civil estipula hipóteses em que esse elemento é claramente ignorado, justamente os casos de responsabilidade civil objetiva — ver Gagliano e Pamplona Filho (2006: 24).

temática da responsabilidade civil agora com maior destaque nos pontos que vão nos interessar mais para o enfrentamento da casuística (ver APÊNDICE) no capítulo 5.

4.3 Responsabilidade civil e seus elementos: conduta humana, dano e nexo de causalidade

Conforme assentamos, são três os elementos genéricos intrínsecos à responsabilidade civil: conduta humana, dano ou prejuízo e nexo de causalidade.

4.3.1 Conduta humana

Importa-nos registrar que apenas o homem, ainda que travestido da figura abstrata da pessoa jurídica, poderá ser civilmente responsabilizado, daí sua razão de ser na qualidade de pressuposto da responsabilidade civil. Disso decorre que a ação humana causadora do dano, seja positiva ou negativa, há de ser voluntária, decorrente da liberdade de escolha constitucionalmente garantida (poder de autodeterminação das condutas). Isso, entretanto, não significa que a voluntariedade estaria na conseqüência da conduta, ou seja, na intenção de causar o dano, mas sim na consciência plena daquilo que se está fazendo.

Outro ponto há de ser observado quanto à conduta humana: a regra geral é que essa conduta deve revelar um ilícito, uma infração; entretanto, há casos em que essa característica é relevada legalmente, portanto a ilicitude, assim como a culpa, não deve ser tida como característica genérica da responsabilidade civil. Exemplo disso é o estipulado no artigo 1.313 do Código Civil,¹⁰⁷ ou, ainda, os casos das expropriações, em que o *infrator* age licitamente, ou seja, amparado pelo ordenamento jurídico e, ainda assim, é obrigado a reparar danos.

¹⁰⁷ “Art. 1.313. O proprietário ou ocupante do imóvel é obrigado a tolerar que o vizinho entre no prédio, mediante prévio aviso, para: I – dele temporariamente usar, quando indispensável à reparação, construção, reconstrução ou limpeza de sua casa ou do muro divisório; II – apoderar-se de coisas suas, inclusive animais que aí se encontrem casualmente. § 1º O disposto neste artigo aplica-se aos casos de limpeza ou reparação de esgotos, goteiras, aparelhos higiênicos, poços e nascentes e ao aparo de cerca viva. § 2º Na hipótese do inciso II, uma vez entregues as coisas buscadas pelo vizinho, poderá ser impedida a sua entrada no imóvel. § 3º Se do exercício do direito assegurado neste artigo provier dano, terá o prejudicado direito a ressarcimento.”

4.3.2 *Dano: conceito, espécies e requisitos justificadores da indenização*

4.3.2.1 Conceito

Acerca do segundo elemento característico da responsabilidade civil tomada em sentido amplo, importa-nos, além da fixação de seu conceito, a apresentação das espécies estipuladas no direito positivo, para, depois, fixarmos os requisitos que, quando presentes, dão motivo à reparação. Uma primeira noção a ser introduzida é a de que sem a presença de *dano* não se fala em responsabilidade civil, seja contratual, extracontratual, subjetiva ou objetiva. Desse modo, esta só se coloca quando uma pessoa provoca dano à outra mediante uma ação ou omissão. Se a conduta omissiva ou comissiva, ainda que reveladora de uma infração, não causa dano a outrem, esvazia-se a figura da responsabilidade civil.

O conceito de dano é relacional e implica a idéia de lesão. Mas lesão a quê? Em termos normativos, a resposta poderia ser lesão a um bem jurídico tutelado, ou seja, a algo protegido pelo direito positivo. Seria uma infração a uma norma jurídica. Mas exatamente o quê poderia ser alvo do dano? Qual o objeto de um prejuízo? Aqui releva entender que o dano sempre lesa um *interesse jurídico tutelado*. E o que, então, vem a ser esse *interesse jurídico tutelado*? A idéia de *dano* se associa à de perda, ou seja, de diminuição.

De Plácido e Silva (2008: 410) afirma ser o dano — do latim *damnum* — “[...] todo mal ou ofensa que tenha uma pessoa causado a outrem, da qual possa resultar numa deterioração ou destruição à coisa dele ou um prejuízo a seu patrimônio”. Com frequência encontramos na doutrina duas espécies de *dano*: *patrimonial* ou *material* — que representa uma diminuição material no patrimônio daquele que o sofreu — e *extrapatrimonial* ou *moral*. Quanto a essa segunda espécie, não há consenso na doutrina nem na jurisprudência, a começar pela denominação: para uns, deve ser *extrapatrimonial* em razão de ser noção mais aberta que simplesmente *moral*; para outros, o complemento *moral* soa mais adequado porque

a palavra *patrimônio* pode ser empregada em sentido amplo, ou seja, referir-se ao conjunto de todos os bens e direitos, sejam de conteúdo econômico ou não (MACHADO, 2000).

Tomado o termo *patrimônio* em sua acepção larga (bens econômicos e bens personalíssimos), temos de convir que *moral* é o complemento mais acertado para acompanhar o termo *dano*. Desse modo, a doutrina civilista clássica nos responde a questão ao afirmar que o *interesse jurídico tutelado* compreende aqueles interesses de natureza *material* e *moral*. O primeiro deles engloba o conjunto de bens e direitos valoráveis economicamente; o segundo, os direitos insusceptíveis dessa valoração, como o direito à honra, ao nome, à imagem (direitos ligados à personalidade). Para essa doutrina, por poder ser expressada em moeda, só a primeira categoria de interesses seria objeto de indenização acaso viesse a sofrer dano.

Todavia, essa idéia perdeu força: a jurisprudência passou a abandoná-la e a CF/88 a enterrou de vez. Não resta dúvida de que vige, no Brasil, um conceito amplo de *patrimônio*: inclui bens e direitos valoráveis em dinheiro e aqueles que supostamente não apresentam essa característica. Nesse sentido, afigura-se indenizável qualquer dano causado ao *patrimônio*, já entendido o termo em sua acepção mais larga, ou seja, abrangendo o patrimônio *material* e o *moral*. Fachin (2001: 51) esclarece o porquê da necessidade de alargar o conceito de *patrimônio*:

A pessoa, e não o patrimônio, é o centro do sistema jurídico, de modo que se possibilite a mais ampla tutela da pessoa, em uma perspectiva solidarista que se afasta do individualismo que condena o homem à abstração. Nessa esteira, não há, pois, direito subjetivo arbitrário, mas sempre limitado pela dimensão coexistencial do ser humano. O patrimônio, conforme se apreende do exposto por Sessarego, não só deixa de ser o centro do Direito, mas também a propriedade sobre os bens é funcionalizada ao homem, em sua dimensão coexistencial.

Encampando essa linha filosófica, a CF a tornou prescrição jurídica, veiculando, em seu Preâmbulo e seus artigos 1º, III; 3º, IV; e 5º, *caput* e incisos V, VI, IX, X, XII, LXVIII, LXIX, LXXI, a garantia aos direitos inerentes à pessoa e estipulando a justa indenização

quando de sua violação, ainda que esta se dê na esfera moral.¹⁰⁸ Noronha (2007) afirma que a doutrina moderna tem ganhado ares de verdadeira teoria, já denominada *escopo da norma violada* ou da *relatividade aquiliana*. Essa teoria sustenta que há um novo fundamento da responsabilidade civil, que consiste na lesão de um bem protegido pelo ordenamento jurídico, isto é, que tenha cabimento no âmbito de proteção ou escopo da norma violada. Segundo esse autor, “[...] o exame da norma jurídica violada, será a *ratio legis* que esclarecerá quais são os valores e interesses tutelados, quais são em especial os danos que podem ser reparados e quais são as pessoas que a norma intenta proteger” (NORONHA, 2007: 476–77). Portanto, entendido o tema dessa forma, podemos conceituar dano como violação de um patrimônio, entendido em seu sentido amplo: gama de bens e direitos de uma pessoa, seja ela imediatamente valorável ou não em pecúnia. Eis o *patrimônio jurídico* de uma pessoa física ou jurídica. Fixado este conceito, podemos prosseguir na compreensão do instituto da responsabilidade civil em sua função reparadora.

¹⁰⁸ CF/88: “PREÂMBULO. Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. TÍTULO I. Dos Princípios Fundamentais. Art. 1º: A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] III – a dignidade da pessoa humana; [...] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...] IV – promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. [...] TÍTULO II. Dos Direitos e Garantias Fundamentais. CAPÍTULO I. DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS. 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; VI – é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias; [...] IX – é livre a expressão da atividade intelectual, artística, científica e de comunicação, independentemente de censura ou licença; 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; [...] XII – é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal; [\(vide lei n. 9.296, de 1996\)](#) [...] LXVIII – conceder-se-á ‘habeas-corpus’ sempre que alguém sofrer ou se achar ameaçado de sofrer violência ou coação em sua liberdade de locomoção, por ilegalidade ou abuso de poder; LXIX – conceder-se-á mandado de segurança para proteger direito líquido e certo, não amparado por ‘habeas-corpus’ ou ‘habeas-data’, quando o responsável pela ilegalidade ou abuso de poder for autoridade pública ou agente de pessoa jurídica no exercício de atribuições do Poder Público; [...] LXXI – conceder-se-á mandado de injunção sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania; [...]”.

4.3.2.2 Requisitos do dano indenizável

O fim idealmente perseguido pelo ordenamento jurídico é, por assim dizer, o não-dano. Nesse sentido, como regra ideal, a reparação dos danos visa restabelecer o *status quo ante* por meio da restituição *in natura* do prejuízo causado; em outras palavras, pela restituição da situação do bem jurídico tal como se encontrava antes do fato danoso.

Esse meio de restituição, entretanto, não é a forma mais comum de reparação porque na maioria das vezes o dano causado a inviabiliza e, nesses casos, ou seja, nos casos onde não se faz possível a reparação *in natura*, o direito estipula, como alternativa, ou a entrega de algo similar, equivalente, ou simplesmente a entrega de uma quantia em dinheiro ao lesado. Todas essas formas de reparação são feitas a título de indenização, que significa tornar indene o patrimônio lesado. Nesse sentido, Gomes (1994: 51) enuncia que a reposição natural é forma mais adequada de reparação, mas que quase nunca é viável. Nesses casos,

Substitui-se por uma prestação pecuniária, de caráter compensatório. Se o autor de dano não pode restabelecer o estado efetivo da coisa que danificou, paga a quantia correspondente a seu valor. É rara a possibilidade de reposição natural. Ordinariamente, pois, a indenização se apresenta sob a forma de prestação pecuniária, e, às vezes, como objeto de uma dívida de valor.

Para que essa reparação seja viável em termos jurídicos, é preciso que cumpra certos requisitos: violação de um direito patrimonial em sentido amplo — deve ficar caracterizada a destruição, ainda que parcial, do bem jurídico; certeza — o dano tem de ser concreto, efetivo, e isso não significa que tenha de ter mediata ou imediatamente um conteúdo econômico, porque “[...] a certeza do dano se refere à sua existência, e não à sua atualidade ou ao seu montante” (DINIZ, 2002: 60). Também não significa que o elemento certeza excluiria indenizações pelo que a doutrina costuma denominar de *perda da chance*, ou seja, ação ou omissão que implique a

privação ao gozo de um direito lesado;¹⁰⁹ subsistência — o dano reparável é aquele que perdura, ou seja, que ainda não foi reparado. Sem esses requisitos, não se fala em indenização.

4.3.2.3 Espécies: dano patrimonial e moral

A divisão entre danos patrimoniais e morais, também, é clássica na doutrina civilista; varia apenas o nome atribuído a cada uma dessas categorias. Encontramos como sinônimo de dano patrimonial a expressão dano material, enquanto a expressão dano moral tem, nas expressões dano imaterial ou dano extrapatrimonial, sinônimos. Usamos todas essas expressões sem nos preocupar em apontar qual representaria melhor cada categoria em questão — ressalte-se que trabalhamos com o conceito amplo de patrimônio, ou *patrimônio jurídico*, que engloba bens e direitos tanto materiais quanto imateriais de um ser.¹¹⁰

Conforme vimos, o dano material é aquele que revela uma lesão aos bens e direitos economicamente mensuráveis de seu titular. Essa categoria pode, ainda, ser subdividida em dois grupos: *danos emergentes* — prejuízo concretamente verificado pelo lesado — *lucros cessantes* — o que o lesado deixou de ganhar, auferir, lucrar, enfim, perceber economicamente em virtude do dano. Um e outro, sobre poderem decorrer de um mesmo fato, devem ser provados para legitimar as respectivas reparações, que terão lugar quando presente o *nexo de causalidade* (terceiro elemento da *responsabilidade civil*) e estarão limitadas ao que for considerado como a *extensão do dano* — critério esse legalmente estabelecido.

Quanto ao dano moral, graças a suas peculiaridades, trataremos no item seguinte. Adiantamos, no entanto, que atinge direitos da personalidade: direito à vida, à integridade física, psíquica e moral (nome, imagem etc). Deve ser entendido sob os ângulos interno e

¹⁰⁹ Exemplo de *perda da chance* é a situação em que o advogado deixa de recorrer quando poderia tê-lo feito ou, ainda, a venda futura frustrada por causa de uma desapropriação presente etc.

¹¹⁰ A doutrina civilista é vasta nas classificações das espécies de dano. Além dos patrimoniais e morais, menciona os danos reflexos (ou em ricochete) ou mesmo os coletivos, os difusos e a interesses individuais homogêneos. Não ingressamos nessas subespécies de dano por considerá-las irrelevantes ao desenvolvimento e às conclusões deste trabalho; mas cabe destacar, como espécies de dano, têm as mesmas notas caracterizadoras de qualquer das espécies genericamente consideradas — ver Gonçalves (2003), Diniz (2002) e outros.

externo. Sob o ângulo interno ou *subjetivo*, o dano atinge a pessoa em sua intimidade; sob o ângulo externo ou *objetivo*, o dano atinge a valoração da pessoa no meio em que habita. Uma mesma conduta danosa pode atingir o lesado nessas duas perspectivas.

4.3.2.3.1 O dano moral

A reparabilidade dos danos morais foi consagrada em nível constitucional com a promulgação da CF/88, cujo artigo 5º, incisos V e X, a assegura expressamente. Mesmo sem uma lei civil geral que veiculasse norma expressa nesse sentido, a jurisprudência pátria vinha decidindo segundo uma interpretação sistemática do direito positivo para garantir essa reparabilidade. Com o novo Código Civil (BRASIL, 2002), a matéria ficou expressa, também, em nível infraconstitucional, conforme estipula seu artigo 186. A conformação do instituto no direito positivo brasileiro o consolida como afirmação da idéia de despatrimonialização do direito, que deve voltar suas atenções ao homem.¹¹¹ Seja como for, o dano moral atinge o patrimônio em seu aspecto imaterial ou, como sustenta a doutrina, agrava direitos não susceptíveis de valoração econômica ou, ainda, não sujeitos ao comércio. O que se atinge nesse caso são os direitos da personalidade da pessoa, a exemplo da honra, do nome ou da imagem — numa palavra, direitos assegurados pelo ordenamento jurídico, em especial pelos artigos 1º, 3º e 5º da CF.

Tomado o patrimônio em sentido amplo para nos referirmos ao conjunto de bens e direitos de uma pessoa, sejam materiais ou morais — o que convencionamos chamar de *patrimônio jurídico* —, é certo que o dano moral não difere do dano material, pois ofende um mesmo interesse juridicamente tutelado: o *patrimônio jurídico* da pessoa lesada. Guardemos essa idéia de patrimônio em sentido amplo como bem jurídico tutelado para aplicá-la no capítulo 5.

¹¹¹ Gagliani (2006) informa que a figura do dano moral já estava no Código de Hamurabi, nas Leis de Manu, no Alcorão e na Bíblia; também estava presente na Grécia antiga, fora incorporada ao direito romano e disciplinada pelo direito canônico.

4.3.2.3.1.1 Dano moral direto e indireto, puro e impuro

Encontramos na doutrina, por vezes, a classificação do dano em direto e indireto. A primeira dessas categorias engloba fatos que implicam ofensa específica no âmbito dos direitos da personalidade; a segunda encerra fatos que lesam um bem ou direito dito material que, reflexamente, causa dano moral. Exemplo dessa categoria pode ser qualquer fato que suponha dano material em objetos sentimentalmente valiosos, quaisquer que sejam eles. Outra classificação corrente na doutrina é a de que o dano moral pode ou não ter consequências econômicas: quando não tem, fala-se em *dano moral puro*; quando tem, fala-se em “[...] dano moral com repercussão econômica” (MACHADO, 2000: 94), que parte da doutrina entende se tratar de verdadeiro “[...] dano material” (LEMKE, 2000: 79–80).

4.3.2.3.1.2 Reparabilidade do dano moral

O dano moral como fundamento de reparação só se consagrou no direito pátrio com a promulgação da CF/88. Vários eram os argumentos de quem relutava a aceitá-lo como passível de reparação. Os argumentos eram os mais diversos — interessa-nos mais os que sustentavam ser incerta a violação de um direito, ser impossível sua avaliação rigorosa em dinheiro, ser imoral a compensação da dor com dinheiro, implicar atribuição de poderes ilimitados ao juiz e ser impossível juridicamente a reparação.

O primeiro argumento — incerteza da violação de um direito — sustenta-se no fato de que o dano moral não revela perda quantificável de plano, tal como na esfera dos danos materiais; daí a incerteza. Refuta-se esse argumento com a alegação de que confunde causa (conduta humana danosa) com efeito (dano), pois o que importa é a conduta humana danosa (causa); não a natureza do bem ou o direito lesado (dano). A dificuldade de se valorar o efeito — o dano — não basta para impedir sua justa reparação.

Quanto a ser impossível sua avaliação rigorosa em dinheiro, a questão centra-se em saber se seria necessária à quantificação matemática exata e em pecúnia, ou se bastaria uma compensação sem tal rigor. Refuta-se a teoria da exatidão matemática, alegando-se que sua prevalência implicaria privar a reparação mesmo quando o dano atinge um bem material, a exemplo de uma obra de arte: como valorá-la com tal precisão? Daí prevalecer a segunda linha de argumentação, porque o dinheiro objeto da reparação não funciona como equivalência real (no sentido de ser a mesma coisa) do patrimônio lesado, seja material ou moral, e sim como compensação mais ou menos precisa da lesão. Quanto ao dano moral especificamente, o dinheiro deve ser visto como forma de viabilizar, por si ou por algo que por ele possa ser adquirido, sensação contrária à provocada pela lesão, ou seja, sensação positiva, agradável.

Quanto ao terceiro argumento — ser imoral compensar uma dor com dinheiro —, refuta-se sua procedência pela idéia de que imoral seria deixar impune quem causou o dano. Assim, quando se recebe dinheiro por causa de dano moral, não se está vendendo o direito tutelado, não há barganha nisso. Apenas que, diante da impossibilidade concreta de se compensar *in natura* o dano, surge o dinheiro como instrumento da reparação.

Há um quarto argumento a sustentar a irreparabilidade do dano moral, calcado no fato de que, assumir tese diversa — a possibilidade de reparação —, implicaria aceitar que os juízes teriam poderes ilimitados para quantificar o valor da compensação. De nossa parte, acreditamos que esse argumento não tem cabimento porque os juízes, na condição de autoridades competentes para dizer o direito, o fazem nos limites impostos pela lei e pela CF; desse modo, quando estipulam o *quantum* devido a título de reparação de danos morais, eles o fazem tendo em vista a situação fática descrita no processo e dentro de tais limites. Qualquer desvio na atuação jurisdicional é passível de correção no próprio processo (recursos) ou até por meio de outro processo (ação rescisória). Mas a regra imposta em nosso sistema nos dá conta de que cabe ao juiz avaliar e quantificar o valor da reparação nesses casos. É a regra do jogo.

Enfim, acreditava-se na impossibilidade jurídica de reparação de danos morais porque não havia, até o advento da CF/88, previsão expressa que garantisse a tutela jurídica dos bens e direitos de ordem moral. Se desde os tempos de Ulpiano (*naeminem laedere*) tal modo de pensar era questionável, hoje esse argumento não tem cabimento, pois é inequívoca a juridicidade do patrimônio moral da pessoa (física e jurídica).

4.3.2.3.1.3 Natureza jurídica da reparação do dano moral

A doutrina civilista informa que a reparação civil por danos morais se apresenta como pena civil cuja função seria punir exemplarmente a falta cometida e expor a reprovação da conduta e a reprimenda do infrator. Entretanto, vimos que essa linha de pensamento é combatida porque põe no centro das atenções o castigo, e não a proteção à vítima do dano; e mais: porque *pena* representaria, tecnicamente, uma forma de reprimir a violação de direitos públicos, quando o dano moral ocorre na esfera dos direitos privados.¹¹² Preferimos, então, alinhar-nos a quem entende ser a reparação civil dos danos morais uma sanção — uma consequência lógico-normativa do descumprimento de uma obrigação, ou seja, de uma norma que deveria ter sido cumprida e não foi.

Tal sanção se materializa mediante pagamento, pois a reparação *in natura* de dano moral não é viável faticamente. O pagamento de uma quantia em dinheiro é uma forma de reparação jurídica, e não fática. Muito se discute a que título esse pagamento seria feito: se seria uma *indenização* ou uma *compensação*. A idéia de que se trata de indenização está consagrada na legislação e jurisprudência, mas a noção de indenização indica ressarcimento — assim entendida a eliminação do prejuízo causado, o que não ocorre no caso dos danos morais, visto que a honra violada, por exemplo, não pode ser repostada. Daí ser mais apropriado

¹¹² Aqui também afastamos a hipótese de incorporação dos *punitive damages* referidos na nota 7 deste capítulo, pois a vítima, além de ser compensada, teria incremento sem o respectivo título.

sustentar que a sanção decorrente do dano moral se materializa pelo pagamento de uma quantia em dinheiro que visa *compensar* o dano causado à vítima.

Como o termo *indenização* foi positivado e consagrado na legislação e na jurisprudência para se referir indistintamente à reparação de danos materiais e morais, não podemos ignorá-lo, mesmo que, em relação aos danos morais, tecnicamente seria melhor falar em compensação. Uma saída que propomos é entender *indenização* e *compensação* como espécies do gênero *reparação de danos*. De toda forma, uma vez anotada a distinção, em nome da fluência do discurso e por causa de sua consagração na legislação, empregamos o termo *indenização*, também, como gênero e, nesse sentido, como sinônimo de *reparação de danos em sentido amplo*.

4.3.2.3.1.4 Dano moral e pessoa jurídica

Forte no argumento de que os danos morais representariam ofensa à alma, ao espírito e às emoções, parte da doutrina civilista defendia a impossibilidade da figura abstrata da pessoa jurídica sofrê-los.¹¹³ Hoje prevalece tese diversa. A CF/88, ao prescrever o direito à indenização por danos morais em seu artigo 5º, incisos V e X, refere-se ao gênero *peessoas* sem distinção às suas espécies (física ou natural e jurídica); logo, seria lícito restringirmos essa garantia a uma ou a outra. E o artigo 52 do Código Civil vigente confirma esse entendimento ao estender às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.¹¹⁴

¹¹³ “Os argumentos daqueles que se opõem à concessão de indenização às pessoas jurídicas por dano moral podem ser assim sintetizados: a) a pessoa jurídica, como ente abstrato, não está sujeita à dor ou ao sofrimento; b) todo o prejuízo sofrido pela pessoa jurídica é sempre pecuniário, e não moral, porque não se pode falar num psiquismo da pessoa jurídica; c) lesados por dano moral poderiam ser apenas os integrantes da pessoa jurídica. Já aqueles que se colocam a favor da concessão de indenização por danos morais à pessoa jurídica, asseveram que: a) o dano moral não está vinculado apenas à dor, mas também, e principalmente, à honra objetiva, que consiste na boa reputação, ou seja, no respeito e admiração dispensados à pessoas pelos demais membros da comunidade; b) a pessoa jurídica goza dessa honra objetiva ou social, a qual, pode ser ofendida, por exemplo, pelo protesto indevido de um título cambial; c) não se pode confundir a pessoa jurídica com seus sócios: aquela pode ver ofendida sua honra objetiva, independentemente dos sócios se sentirem atingido em sua honra subjetiva.” (LEMKE, 2000: 80).

¹¹⁴ “Art. 52. Aplica-se às pessoas jurídicas, no que couber, a proteção dos direitos da personalidade.”

Esse entendimento, aliás, já se encontra sumulado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça:

“A pessoa jurídica pode sofrer dano moral”.¹¹⁵

Não caberá falar em ofensa aos sentimentos de uma pessoa jurídica, mas será lícito cogitar ofensa ao nome, à reputação e à imagem, por exemplo.¹¹⁶ Para ficar clara a distinção, vale mencionar que, quando se trata de pessoa física, o dano moral costuma ter natureza *subjetiva* e pode, ainda, ostentar matiz *objetivo*. Na hipótese de se tratar de pessoa jurídica, esse dano terá, invariavelmente, natureza *objetiva*: por ser um ente abstrato, só poderá ser lesado no conceito que tem perante a sociedade: na sua boa imagem no mercado, ou seja, na sua reputação; não se cogitam lesões de foro íntimo. E isso nos parece claro.

4.4 Nexo de causalidade

O terceiro elemento essencial da responsabilidade civil é o nexos causal ou nexos de causalidade entre fato e dano por ele produzido. A investigação do nexos causal permitirá a identificação do agente, apontando sua responsabilidade jurídica. É o liame entre a conduta humana e o dano. Todo dano tem uma causa, não importa se é próxima ou remota, desde que tenha *vínculo direto com o dano* — entendida essa expressão como *condição necessária e suficiente* ao dano e pressupondo-se, portanto, inexistência de qualquer outra que o explique. Fato é que, seja qual for a espécie de dano, uma vez verificado, estará aberto o caminho para indenização.

¹¹⁵ Súmula 227.

¹¹⁶ “A pessoa jurídica já nasce com um objetivo, que pode ser chamado de objeto social. [...] Havendo o objetivo, podemos concluir que o dano à pessoa jurídica pode ser direto ao seu patrimônio, mas também pode ser um dano que a prejudique no exercício desse objetivo social. Nesse caso, devemos analisar se óbices ao exercício de seu objeto social somente podem trazer-lhe danos materiais ou se pode existir realmente um dano que não tenha direta representação econômica. [...] Pode-se cogitar de dano moral à pessoa jurídica quando ligado a sua reputação e bom nome, sua imagem perante terceiros, ou seja, a sua honra. Mas é imprescindível que se separe a honra dos danos materiais decorrentes de sua lesão. A perda de clientes no futuro, por exemplo, nada mais é que dano material.” (SHOUERI; JARDIM NETO, 2000: 231).

4.5 Indenização

Quem causar dano a alguém é obrigado a indenizá-lo pelo dano causado, pois assim determinam os artigos 5º, v (indenização por dano material, moral ou à imagem), X (indenização por dano material ou moral à imagem, honra e vida privada das pessoas) e XXIV (indenização por desapropriação), XXV (indenização em razão de dano causado pelo poder público em propriedade privada por ele utilizada em situação de perigo); 7º, I (indenização por despedida sem justa causa ou arbitrária) e XXVIII (indenização por acidentes de trabalho), e 182, §§ 3º e 4º, III (indenizações por desapropriação de imóvel urbano) da CF.

A legislação infraconstitucional também prescreve o dever de indenizar (Código Civil e legislações específicas). Por isso, podemos afirmar que na indenização não há voluntariedade, e sim dever jurídico daquele incumbido de promovê-la (agressor) e direito subjetivo daquele que irá recebê-la (agredido). O verbo indenizar se origina do latim *indeminis* e significa tornar indene, ou seja, igual, de forma que a indenização deve ser entendida como forma de recomposição patrimonial: tornar o patrimônio no estado em que se encontrava antes do dano. Pereira afirma (1997: 316) que: “[...] no próprio étimo da “indenização”, vem a idéia de colocar alguma coisa no lugar daquilo de que a vítima foi despojada, em razão do “dano”. Se se ressarce o dano, não se lhe pode aditar mais do que pelo dano foi desfalcado o ofendido”.

A indenização terá lugar sempre que houver descumprimento de um dever jurídico e que, em razão disso, um terceiro sofrer prejuízo, de forma que a indenização serve para reparar prejuízos causados.¹¹⁷

¹¹⁷ Além dessa função reparadora, a indenização se apresenta como meio de apenar o autor do dano — conduta reprovada pelo direito e, em última instância, pela sociedade; funciona, assim, como desestímulo à prática lesiva. Essa nota está presente, sobretudo, no caso de danos morais. Nesse caso, poderíamos até cogitar que, se o juiz, ao fixar o montante pecuniário da indenização, discriminasse o valor referente à compensação pelo dano sofrido e o valor estipulado a título de repreensão e desestímulo da conduta, sobre esse último, então, incidiria o imposto sobre a renda, dado revelar acréscimo ao patrimônio econômico da vítima. Porém, preferimos, ao menos nesse momento, não enveredar por esse caminho, por isso fica essa idéia à disposição de quem, tendo-a como interessante, queira desenvolvê-la, inclusive do ponto de vista da validade do caráter de pena privada perante o direito positivo brasileiro, o que entendemos como questionável por causa da vedação de enriquecimento sem causa.

Observamos que o termo *indenização* (ou *compensação* nos casos de danos morais) se revela ambíguo em razão de sua polissemia. Dentre outras acepções possíveis, pode ser usado para indicar: a *relação jurídica* estabelecida no conseqüente normativo de uma norma sancionadora; a *prestação* objeto dessa relação — isto é, o comportamento humano regulado; o *direito subjetivo* de quem deve ser indenizado; o *dever jurídico* de quem tem de indenizar; ou ainda o próprio *objeto da prestação* (uma quantia em dinheiro na maioria das vezes).

Seja como for, parece-nos claro que a indenização não representa riqueza nova, e sim recomposição de algo que existia no patrimônio lesado. Essa recomposição pode ser feita *in natura* ou em espécie, ou ainda por meio de indenização pecuniária — caso em que o direito ferido é valorado economicamente e convertido em moeda corrente, como, de fato, costuma ocorrer invariavelmente no campo das reparações às ofensas morais.

4.5.1 *O conteúdo econômico das indenizações*

Tomamos como certo que, uma vez causado um dano, nasce a obrigação de repará-lo. A reparação pode ocorrer de formas diversas; a mais comum é estipular uma quantia em dinheiro. Quando o *patrimônio jurídico* é atingido em sua esfera material (assim entendida aquela onde há bens e direitos cujo valor economicamente mensurável é latente), a dificuldade de se estipular o *quantum* devido a título de indenização é diminuída frente à hipótese de ofensa à esfera moral desse mesmo patrimônio. Aqui, estipular o montante devido a título de indenização não é tarefa que goza da mesma exatidão. Se o dano causou a perda total de um veículo, restitui-se à vítima por meio de outro com as mesmas características, ou outro diverso com o mesmo valor, ou ainda com dinheiro. Se o dano causou a perda da honra, quanto isso representaria em dinheiro?¹¹⁸ O fato é que, seja qual for a esfera patrimonial

¹¹⁸ Não cabe aqui respondermos a essa questão; mas vale a menção de que há critérios legais e jurisprudenciais que, por certo, devem servir de referência quando a estipulação de valores ocorrer por meio de um acordo extrajudicial. A observação vale até para o caso de pré ou pós-fixação de danos materiais via contrato ou acordo privado.

atingida (material ou moral), há de se entregar algo com pronunciado conteúdo econômico ao lesado, pelo que fica nítido o trânsito da riqueza que sai de um patrimônio e ingressa em outro a título de reparação de danos, seja na forma de indenização ou de compensação.

4.5.2 A constituição da indenização para o direito civil

Conforme vimos, o termo indenização pode ser tomado em diversas acepções. Segundo o sistema de referência que adotamos, o direito positivo é um sistema de linguagem cujos elementos são as normas jurídicas. Essas normas são homogêneas sintaticamente e heterogêneas semanticamente, ou seja, apresentam-se iguais quanto à forma e diferentes quanto ao conteúdo. São construídas com base nos enunciados prescritivos constantes dos textos legais, que, interpretados e articulados, permitem a regulação das condutas humanas em suas relações intersubjetivas. A essa norma atribui-se o nome de regra-matriz de incidência, cuja estrutura é universal, ou seja, é a mesma em qualquer um dos ramos (didática e abstratamente considerados) do direito (que é uno e incindível).

À parte sua natureza sancionadora e por estar situada no conseqüente de uma norma jurídica dessa natureza, a temática das indenizações não difere, em termos lógico-sintáticos, do que descrevemos em relação à regra-matriz de incidência tributária. Desse modo, a indenização, a fim de existir para o direito, precisa ser constituída nele. Trata-se de uma diferença semântica. Essa constituição depende de um órgão, um agente competente, e um procedimento específico, quanto aos quais sobressai, no campo das indenizações, o papel desempenhado pelo Poder Judiciário, a quem cabe dizer o direito, inclusive para estipular indenizações.

Mas não é só o Poder Judiciário o competente para tanto: também ao particular é dado constituir esses fatos para o direito, pois se mostra como agente competente para formalizar um contrato ou acordo, por exemplo. Cabe notar que assumir essa via supõe

reconhecer o direito como meio hábil de estabilização social, ainda que tal se dê no âmbito privado das relações intersubjetivas. Nesse sentido, a função do sistema jurídico aparece como a *generalização congruente das expectativas normativas*.

Para Luhmann (1980), há dois tipos de expectativas: as cognitivo-adaptativas — dispostas ao aprendizado; são adaptativas, pois se adaptam aos fatos; e as normativas — resistentes aos fatos: contrafactivas, como é a expectativa jurídica. Só tem expectativas normativas quem tem uma frustração com os fatos. Para esse teórico, normas garantem as expectativas contra desilusões, conforme explica Ferraz Júnior (1980: 11):

Normas, segundo Luhmann, garantem as expectativas (mas não o comportamento correspondente) contra desilusões. Assim, estabelecido por via contratual que o negócio será realizado dentro de 30 dias, respondendo a parte inadimplente pelos prejuízos, etc., fica garantida a expectativa de cada um contra o comportamento desiludidor do outro. As normas não podem evitar as desilusões (por exemplo, que os tijolos não sejam entregues), mas garantem a expectativa, permitindo que, apesar dos fatos contrários ao que se esperava, a parte prejudicada mantenha, sob protesto, o seu ponto de vista. Normas, nestes termos, são expectativas de comportamento, garantidas de modo contrafático.

Para o direito moderno, interessam as expectativas normativas — contrárias aos fatos. Uma expectativa normativa sempre se mantém ao longo do tempo, tem dimensão temporal. Não se trata da materialização do consenso, mas de estruturas que mantenham a expectativa ao longo do tempo. Não devemos, com isso, permitir a banalização das estipulações privadas sob pena de franquear a fraude.

Nessa tarefa, deve agir o particular conforme o princípio geral do direito da boa-fé e nos limites impostos pela CF e pela lei quanto ao princípio da autonomia privada: esfera na qual as partes são livres para celebrar negócios jurídicos que entendam convenientes e para estipular as cláusulas e condições que melhor lhe aprouverem (NORONHA, 2007). Quanto ao princípio da boa-fé, valiosas são as lições de Noronha (2007: 446):

Existe um princípio geral de direito, denominado *princípio da boa-fé* ou *princípio da boa-fé objetiva*, segundo o qual cada pessoa deve agir, nas relações sociais, de acordo com certos padrões mínimos de conduta, socialmente recomendados, de lealdade, correção ou lisura, aos quais por isso correspondem expectativas legítimas das outras pessoas. Este dever de agir de acordo com a boa-fé impõe-se na medida em que as próprias relações sociais não são possíveis sem um mínimo de confiança entre as pessoas; é por isso que os padrões de conduta exigíveis são os indispensáveis para que as expectativas legítimas das outras pessoas não fiquem frustradas. Pode-se dizer que o princípio da boa-fé é norteado pelas palavras-chaves “confiança legítima”, ou “expectativas legítimas”, sendo que, escusado seria acrescentar, essa confiança a essas expectativas são das outras pessoas com as quais cada um de nós está em relação.

Assim, não vemos problema em aceitar que a indenização, como realidade jurídica, pode ser constituída pelo Estado e pelo particular: agentes competentes que gozam de procedimentos específicos para isso (sentença/contratos/acordos/termos de responsabilidade etc.), embora reconheçamos, na pragmática jurídica, a prevalência do primeiro em relação ao segundo, em especial no que se refere à estipulação dos danos morais.

Capítulo 5

IMPOSTO SOBRE A RENDA E VERBAS INDENIZATÓRIAS

5.1 Renda e indenização como realidades normativas

O capítulo 1 apresentou o sistema de referência com que trabalhamos e a idéia de que o sistema do direito positivo é comunicacional e, como tal, constituído pela linguagem. Outra noção fundamental apresentada foi a de que o trânsito da norma geral e abstrata para a individual e concreta não é automático: cabe ao homem produzir os atos de fala necessários à constituição das relações jurídicas mediante a operação lógica de subsunção: selecionar eventos do mundo das realidades tangíveis com base nas previsões gerais e abstratas e relatá-los em linguagem competente: aquela exigida pelo próprio sistema para construção de realidades nesse universo, quando então não se fala mais em eventos, e sim em fatos jurídicos presentes em normas individuais e concretas. Vale dizer: fato jurídico é o acontecimento descrito no antecedente da norma individual e concreta que, uma vez constituído, enseja o conseqüente normativo, isto é, instala a relação jurídica tributária, cível, trabalhista etc.

Como vimos, *renda* é uma realidade abstratamente prevista na hipótese e no conseqüente (base de cálculo) da regra-matriz de incidência tributária; e *indenização* pode ser entendida como a relação jurídica estipulada no conseqüente de uma norma jurídica primária sancionadora, que ocorre quando uma obrigação estipulada numa norma primária dispositiva é descumprida, diga-se, quando alguém é lesado em seu *patrimônio jurídico*.¹¹⁹ Pode ser entendida, ainda, como soma em dinheiro — justamente o objeto da prestação de tal relação. Uma vez ocorridos e relatados em linguagem competente por meio de órgão e procedimentos predefinidos no sistema do direito posto, os eventos *renda* e *indenização* ingressam no

¹¹⁹ Também poderá ser tomado o termo para se referir à estipulação da conduta por uma norma jurídica secundária.

universo jurídico: a *renda*, no antecedente (fato jurídico tributário) e conseqüente (fato base de cálculo) de uma norma jurídico-tributária; a *indenização*, no conseqüente de uma norma jurídica de natureza civil. Em termos semânticos, num primeiro momento, são realidades que interessam a dois ramos diversos do direito: o tributário e o civil, respectivamente.

Agora precisamos investigar se a *indenização* caracterizada normativamente na esfera cível e portadora de conteúdo econômico nítido poderá compor ou não o antecedente de uma regra-matriz de incidência tributária. Em termos mais precisos, se esse segmento de linguagem deve compor ou não a materialidade e respectiva base imponible do imposto sobre a renda na qualidade de *enunciado-acrécimo* a ser considerado no confronto necessário com *enunciados-decrécimos* verificados num mesmo período para conformação do *fato-renda*.

O capítulo 2 fixou que o critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza é composto pelo verbo *auferir* e pelo complemento *renda* e que esse imposto deve obedecer a certos princípios constitucionais. O capítulo 3 apresentou a conceituação jurídica do termo *renda*: aquilo que, em respeito ao patrimônio jurídico das pessoas, corresponde a um resultado positivo líquido que se agrega ao patrimônio, originado do confronto, num espaço de tempo, de enunciados-acrécimos que relatam fatores positivos auferidos a título gratuito ou pela aplicação de recursos materiais ou imateriais, correntes ou passados, ou em virtude de simples aumento no valor do patrimônio e de enunciados-decrécimos incorridos na produção dos enunciados-acrécimos — sejam os necessários à manutenção de uma vida digna para pessoas físicas ou à manutenção da fonte produtora dos enunciados-acrécimos para pessoas jurídicas e aqueles realizados pelo particular em substituição ao Estado, ou, ainda, decorrente de simples diminuição no valor do patrimônio, excluindo-se qualquer tipo de recomposição patrimonial.

O capítulo 4 estipulou o contexto legal em que se pode cogitar uma indenização — cabe reiterar que o termo indenização, embora tenha seu uso consagrado constitucional, legal

e jurisprudencialmente, em termos mais técnicos é uma espécie, ao lado da compensação, do gênero reparação de danos. Com base na doutrina constitucionalista e civilista contemporânea, compreendemos que a noção de *patrimônio* — importante para o direito civil e o tributário (este um *conceito fundamental* ao conceito de *renda*) — deve ser ampliada: transcender a clássica lição de que refletiria só o conjunto de bens e direitos de uma pessoa física ou jurídica, mensurável, de plano, em pecúnia, para abranger o conjunto imaterial de bens e direitos cuja possibilidade de valoração econômica não é sua nota mais característica — por vezes é até inexistente.

Essa doutrina deita seus argumentos na Constituição Federal (CF), que, de fato e extreme de dúvidas, consagrou em seu Preâmbulo o movimento de despatrimonialização do direito: pôs no centro do sistema o homem em prejuízo a *res*, *ex vi* de seus artigos 1º, 3º e 5º, em especial quanto à matéria, nos incisos V e X desse último artigo. Podemos afirmar ainda que tal constatação implica aceitar a alteração do conteúdo semântico do termo *patrimônio*, que passou a ser mais abrangente para o direito. Assim, impõe-se a necessidade de se usar esse termo para designar o conjunto de bens e direitos de uma pessoa: seu patrimônio juridicamente tutelado, passível de lesão e respectiva reparação, seja via indenização (lesão à esfera material) ou compensação (lesão à esfera moral), o que valida a célebre lição de Ihering (apud SÜSSEKIND et al., 2004: 632)

A pessoa tanto pode ser lesada no que tem, como no que é. E que se tenha um direito à liberdade ninguém o pode contestar, como contestar não se pode, ainda que se tenha um direito a sentimentos afetivos, a ninguém se recusa o direito à vida, à honra, à dignidade, a tudo isso enfim, que, sem possuir valor de troca de economia política, nem por isso deixa de constituir em bem valioso para a humanidade inteira. São direitos que decorrem da própria personalidade humana. São emanações diretas do eu de cada qual, verdadeiros imperativos categóricos da existência humana.

Agora, cabe responder se o pagamento a título de reparação de danos (indenização ou compensação), quando concretamente verificado — portador que é de conteúdo econômico —, seria evento relevante para fins de imposto sobre renda.

5.2 Renda e indenização: conteúdo econômico real e aparente

A capacidade contributiva é princípio consagrado constitucionalmente e está a serviço do princípio da isonomia. É a aplicação, no setor da tributação, da igualdade de tratamento que o Estado deve aos cidadãos. É princípio implícito (BALEIRO: 1999) que exige modulação da tributação conforme a riqueza dos contribuintes (ATALIBA; GIARDINO: 1986). Trata-se de princípio-limite objetivo: é limite-objetivo ao legislador, que deve se ater ao fato presuntivo de riqueza quando for estabelecer o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Prestigia e tem como corolário lógico o princípio-valor da igualdade ou isonomia.

Como vimos no capítulo 2, a idéia subjacente a esse princípio é que todos devem concorrer no suporte das despesas públicas, respeitando-se a capacidade econômica de cada um, qual seja: a possibilidade que alguém tem de ver seu patrimônio diminuído, mas não destruído, de modo que continue a gerar riquezas novas, que, decerto, darão novo lastro à tributação. A lei tributária e a lei tributária do IR têm de garantir o respeito à capacidade econômica de cada pessoa (física ou jurídica) por causa do primado da igualdade; e essa tônica deve estar mesmo nos casos em que o tributo tem o tom da parafiscalidade, pois, ainda assim, nessas hipóteses há de se ter um critério justificador do tratamento parafiscal.

O objeto de um tributo é uma riqueza (LAPATZA, 1998), medida pelos acontecimentos verificados no mundo das realidades tangíveis. Os eventos passíveis de seleção pelo legislador, necessariamente, correspondem a fatos-signo presuntivos de riqueza (BECKER, 1998); diga-se, são reveladores de capacidade contributiva ou econômica. Devem ostentar um conteúdo econômico; e mais: precisam denunciar a potencialidade econômica de se pagar

uma quantia a título de tributo. No IR, a importância tributada é o ponto de apoio para um juízo da capacidade econômica de contribuir. Não respeitar essa capacidade significa ferir a igualdade e revela tributação arbitrária, irracional e confiscatória. E o confisco conflita com as previsões constitucionais como as que garantem a livre iniciativa, a mínima intervenção estatal no domínio econômico e o estímulo à empresa privada. Fere, em última instância, o próprio interesse da coletividade (ATALIBA; GIARDINO, 1986).

Em função do princípio da capacidade contributiva imediatamente e dos demais princípios que iluminam o IR mediamente, a hipótese normativa do IR deve ostentar as notas características de um evento econômico, ou seja, mensurável economicamente. Esse imperativo decorre, normativamente, do fato de que a CF, mediante seu artigo 145 § 2º, prestigiou a função da base de cálculo, conforme expusemos. Tomada em seu matiz objetivo, a capacidade contributiva impõe ao legislador a eleição de fatos que ostentem signos de riqueza; porém, pelo prisma subjetivo, esse princípio prescreve a repartição do impacto tributário, de modo que cada um deve dele participar na exata medida do tamanho econômico do evento que produziu. É o princípio da isonomia, uma vez mais, ditando as regras do jogo.

A igualdade está ligada ao conteúdo econômico dos fatos escolhidos pela lei — fatos pesados pela base de cálculo presente no critério quantitativo da norma padrão de incidência. Sem uma hipótese normativa que ostente conteúdo econômico, não funcionará a fórmula imposta constitucionalmente para mensuração do fato tributável (artigo 145, § 2º), denunciando ofensa à igualdade e inconstitucionalidade da exação. A existência da base de cálculo é exigência constitucional para se ter uma tributação regular: fato sem substância econômica não pode gerar tributação porque não viabiliza o tratamento isonômico.

Ora, a reparação de danos causados ao *patrimônio jurídico* de uma pessoa física ou jurídica não atende, em termos jurídico-tributários, à nota mais característica exigida pela regra matriz de incidência tributária do IR: o acréscimo patrimonial — ou, se preferirmos, a

riqueza nova. Como consequência lógica dessa conclusão, tem-se o não-preenchimento do critério material do imposto — e, como sabemos, se faltar um dos critérios estipulados pela regra-matriz, não se pode falar em sua incidência.

Acreditamos que a controvérsia acerca do tema das indenizações frente ao IR decorre de uma armadilha, qual seja, as indenizações pagas em dinheiro ou em algo que nele se possa exprimir com facilidade revelam, num exame apressado, conteúdo econômico nítido e, por consequência, potencial para incrementar positivamente a apuração da *renda*. Essa nitidez fica mais evidente quando se trata de compensação por danos morais: quando é essa a esfera patrimonial atingida, não há de fato diminuição de algo material, isto é, de conteúdo econômico pronunciado, a ser anulada pela via da reparação de danos. Todavia, fruto de exame apressado, essa nitidez se esvai quando, examinando a fundo a natureza do ingresso de dinheiro nessas hipóteses, percebemos que as reparações de danos — seja em virtude de ofensa à esfera material ou à esfera moral do patrimônio jurídico, decorrente de uma cláusula contratual, legal ou estabelecida por ato judicial — representam, para o direito tributário, eventos com *aparente* conteúdo econômico.

Com efeito, temos de reconhecer que há eventos ou fatos econômicos ou contábeis que revelam — sim — conteúdo econômico e, desde que presente esse conteúdo, podem, ao menos em tese, contribuir para a formação do fato jurídico renda. Mas, como expusemos no capítulo 3, nem todo fato que ostenta conteúdo econômico interessa ao IR, isso em função dos limites constitucionais e legais impostos a essa exação. Desse modo, temos de convir que um evento ou fato econômico ou contábil cujo conteúdo econômico, em termos jurídico-tributários, não é *real* mas *aparente* não terá relevância para a apuração do *fato-jurídico-renda*.

Costa (1993: 25 apud FIGUEIREDO, 2000: 221) enfoca a questão pelo prisma da ética:

O objeto deste estudo é a concepção de capacidade contributiva no plano jurídico-positivo; no entanto, não podemos prescindir de referências, ainda que breves, ao seu sentido ético-econômico. Como salienta Moschetti, no conceito de capacidade contributiva está implícito um elemento de juízo,

uma avaliação, uma estimativa sobre a idoneidade para concorrer à despesa pública. Trata-se, na verdade, de uma apreciação fundamental, um juízo de valor sobre a aptidão para contribuir. O afirmado fez ressaltar o sentido ético do princípio, revelando-o mesmo como o critério ético da imposição tributária, posto que responde aos reclamos da justiça tributária, voltada à minimização das disparidades sociais e econômicas.

Com efeito, o que exige minimamente compostura constitucionalmente formada quanto ao IR é um evento ou fato econômico ou contábil que, em essência, ostente, nesses campos objetivos, conteúdo econômico real, e não aparente. Isso é *condição necessária* à incidência do IR e reveladora do cumprimento do primeiro passo no caminho interpretativo. Tais acontecimentos fáticos devem ser filtrados pelos princípios constitucionais tributários e pela legislação infraconstitucional disciplinadora da temática do IR; logo, não basta ter substância econômica: é preciso apresentar essa característica e ultrapassar as barreiras constitucionais e legais, isto é, tem de ter substância econômica real (e não aparente), também, para o direito tributário. Essa é *condição suficiente* para a incidência do tributo e revela o segundo passo rumo ao ingresso dessa realidade no direito. Se tiver conteúdo econômico e forem ultrapassadas as barreiras sistêmicas, o evento ou fato em questão será relatado em linguagem competente para, na qualidade de *enunciado-acrécimo*, contribuir para a conformação do *fato-jurídico-renda*. Eis o terceiro e derradeiro passo.

Agora, se a substância econômica do fato é aparente, e não real, como considerá-lo na conformação da *renda* em termos jurídicos? Como operaria a base de cálculo do imposto em questão? A resposta é simples: trata-se de um acontecimento neutro para o IR; não gera efeitos na conformação da *renda* nem no *quantum* devido. Por ser neutro, não pode ser constituído para o direito com o fim de conformar o fato jurídico-tributário do imposto sobre a renda. Esse é o caso das reparações de danos recebidas (indenizações/compensações). Embora nos domínios econômicos ou contábeis possam representar uma riqueza — ostentarem ingressos econômicos —, as reparações de danos não preenchem a nota característica exigida constitucionalmente para a hipótese normativa do IR; isto é, não preservam, na tradução para o direito tributário, todas as suas notas características, por isso

inviabilizam sua participação como *enunciado-acrécimo* na confecção do *fato-jurídico-renda*.

Como ingressos que, do ponto de vista jurídico-tributário não representam acréscimos patrimoniais nem conteúdo econômico real, os valores recebidos a título de indenização/compensação não configuram fato jurídico tributário conhecido como *renda*. São fatos meramente permutativos, ou seja, implicam câmbio, troca de grandezas que, para o direito, se equivalem.

5.3 O artigo 110 do Código Tributário Nacional e a desnecessidade de isenções relativas às indenizações na legislação ordinária

Objetivamos neste item refutar a tese sintetizada nas palavras de Lemke (2000: 86) ao sustentar que só casos de reparações de danos materiais não geram a tributação pelo IR:

Não basta, frise-se, dar-se a uma entrada de dinheiro no patrimônio da pessoa o nome de indenização, para que automaticamente deixe de incidir o IR. O importante é verificar se há acréscimo ou recomposição patrimonial, para se concluir acerca da incidência ou não do tributo em tela, porquanto a regra-matriz-de incidência é o acréscimo patrimonial (só se excluindo dela, automaticamente, o que não se constitua como tal), e não o acréscimo patrimonial menos qualquer coisa que possa ser qualificada como indenização, nos termos do direito civil. Nem tudo o que se tem qualificado como indenização para efeitos de direito civil pode ser qualificado como recomposição de patrimônio, por terem os civilistas englobado, sob essa epígrafe, institutos de natureza diversa. Por conseguinte, considerando-se que o que autoriza a não incidência de IR no caso da indenização é a idéia da recomposição do patrimônio, o que afasta o acréscimo patrimonial, não vemos a possibilidade de outra conclusão senão a de que apenas a indenização por dano material na modalidade dano emergente é que afasta a incidência de referido tributo, o que não significa, porém, que a legislação não possa criar isenções.

O dever jurídico consistente no fato de o particular entregar uma quantia em dinheiro ao Poder Público a título de IR se estabelece quando alguém aufere *renda*. Desse modo, qualquer circunstância que não atenda ao critério auferir renda não pode gerar o dever em questão. É esse o caso dos valores recebidos a título de reparação de danos, como ficará claro ao longo deste capítulo.

Como dissemos, o direito é uma realidade construída pela linguagem que corta a realidade social e lhe extrai o que considera como relevante segundo valores prestigiados pela própria sociedade e plasmados na CF. Ao fazer isso, o direito positivo cria suas próprias realidades e, não raro, lançando mão até de ficções, presunções, analogias e equiparações. Contudo, ao criar essas realidades jurídicas, o direito como conjunto de normas válidas deve respeitar aquilo presente em nível constitucional, pois de nada adiantaria uma carta principiológica se o legislador infraconstitucional dela fizesse tábula rasa. A situação que interessa concretamente ao caso com que lidamos é a que diz, com toda a força dos preceitos constitucionais estudados, que o IR deve atingir aquele que *aufere renda*. Por isso, concordamos com Gonçalves (2002) quando diz que a *renda não é faturamento nem receita nem rendimento* etc.

Em sua função complementar à CF, o CTN veicula temática importante em seus artigos 109 e 110. Com efeito, se for certo que o direito cria suas realidades, também o será que o direito tributário deve se apropriar de conceitos preestabelecidos no âmbito do direito privado. O porquê dessa afirmação é simples: o direito é uno e incindível; sua divisão em ramos é um recurso didático que o recorta segundo certos critérios de classificação para diminuir suas complexidades e, assim, tornar seu conhecimento mais acessível. No caso em tela, fica nítido o caráter de sobreposição do direito tributário: não porque é mais ou menos importante que outros ramos, mas porque, por atingir a esfera dos direitos privados da pessoa, deve respeitar os conceitos firmados nesse domínio.

Sobre esse assunto são precisas as palavras Tôrres (2001: 81):

Comparando o teor desse art. 110 com o art. 109 do CTN, temos que “a lei tributária” (não a autoridade administrativa, mediante ato de lançamento) somente poderá alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado quando estes não forem tipos constitucionalmente previstos para a repartição de competências. O art. 146, I, da CF impõe na atualidade esta competência. Pudessem a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios manipular os conceitos que servem à repartição de competências, mediante leis suas, modificando os tipos

prescritos, restaria prejudicada a hierarquia normativa (da Constituição em face das leis), e os princípios garantísticos de certeza e segurança jurídica. Trata-se de reforço ao quanto já se deduz da própria Constituição, mas que é sempre importante. É a mais lídima afirmação das funções de norma geral em matéria legislativa tributária, prescrita pelo art. 146, I, da CF, em favor da eliminação de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária. A Constituição prescreve limites (tipos dos fatos jurídicos tributários, sujeitos passivo etc.) perante os quais o legislador tributário não encontra opções para inovar, devendo conter-se em reenvios, plenos ou parciais, aos conceitos, formas e institutos de outros ramos jurídicos, mormente ao direito privado. Neste caso, a aplicação dos princípios gerais do Direito será de suma importância, mesmo que não sejam determinantes para as consequências tributárias, posto que o ato ou o negócio jurídico é alcançado sempre como “fato”, despido das características típicas do negócio ou ato.

Ao comentar essa passagem, Carrazza (2006: 63–64) reforça a idéia de que a CF usa conceitos de direito privado quando cuida da tributação; logo, não é dado ao legislador infraconstitucional abandoná-los, sob pena de destruição do feixe de competências impositivas determinado na *Lex Mater*. Nesse mesmo sentido, diz Canto (1986: 10):

1.19. Uma conclusão que nos parece possível atingir provisoriamente, pois a matéria será novamente examinada mais adiante, é que o imposto não pode ser cobrado sem que fique satisfeita a condição básica de que lhe é própria, ex-vi do que consta do art. 43 e seus incisos do CTN, de haver acréscimo patrimonial, apurado de modo que se ajuste no conceito que a lei estabeleça; lei essa que, segundo já foi por nós observado, poderia ser a tributária desde que não contrariasse lei reguladora de relações ou situações no plano privado.

Machado (1992: 3.191–92; 3.197–98) reforça essa idéia:

Os conceitos e institutos de direito privado, utilizados pela lei tributária, devem, assim, ser tomados como o mesmo valor semântico que têm no ramo jurídico de que são próprios. Quando o legislador fiscal pretende atribuir-lhes significado diverso, deve fazê-lo expressamente, pois, se assim não for, o direito perderia sua função essencialmente reguladora, e estaria aberta a porta para o arbítrio. Essa exigência que se impõe ao legislador fiscal decorre de uma necessidade que se pode dizer axiomática. Se fosse permitida pelo aplicador da lei tributária a adoção de um critério elástico para fixar os conceitos que lhe pareçam adequados para a nomenclatura legal, o princípio da legalidade na tributação seria coisa sem sentido. [...] A analogia tem função integradora do direito e só pode ser invocada pelo intérprete quando o direito é lacunoso.

Eis por que uma lei federal não poderá equiparar uma *indenização* (em sentido amplo, englobando também as compensações), conceito firmado pelo direito civil, ao conceito de *renda*, pois nada acresce ao patrimônio do lesado do ponto de vista jurídico-tributário.

O tema é tratado, também, por Minatel (2005). Segundo depreendemos de suas lições, o artigo 109 do CTN foi concebido para permitir a fixação de diferentes efeitos tributários aos institutos jurídicos já regulados pelo direito positivo, atribuindo-lhes conseqüências tributárias. O artigo 110 é norma que efetiva o princípio da segurança jurídica, pois preserva a delimitação de competências impositivas. Com efeito, ainda segundo esse autor — com quem concordamos —, essa norma veda expressamente a possibilidade de o legislador tributário estipular, ao seu único critério, *a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado*, objetivando *definir ou limitar competências tributárias*, pois no momento da repartição das competências os conceitos pressupostos foram decisivos. Esse autor se apóia no célebre voto do então ministro do Superior Tribunal Federal (STF) Luiz Gallotti (“[...] se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda”) para concluir ser essa uma questão de respeito aos princípios da segurança jurídica e da Federação (MINATEL, 2005: 93). Além disso, o STF já se pronunciou, por meio de seu órgão Pleno, que, ao se defender a eficácia do CTN,

[...] não se trata, é claro, de submissão da Lei tributária à Lei civil. A Lei tributária só se submete à Constituição. Mas, é da interpretação do emprego, no próprio texto constitucional, do *nomen iures* do instituto de direito privado, que se pode extrair, como no caso, a limitação da Lei tributária pelas conotações essenciais do conceito privalístico, que, assim, a publicizou.¹²⁰

¹²⁰ RE n. 1.221.336–CE, DJU de 26/6/92, Tribunal Pleno, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.

Com base no que expusemos no capítulo 4, podemos dizer que os conceitos relativos à *reparação de danos* estão fixados no direito privado, por isso não podem ser alterados ou equiparados a outras realidades para ensejar a tributação pelo IR. De outro modo, também o legislador federal não pode alargar o conceito de *renda* pressuposto constitucionalmente para nele incluir tais situações que, em termos tributários, nada acrescentam ao patrimônio lesado. Nesse sentido, é arguta a observação de Minatel (2005: 95) quando diz, acerca desse artigo 110 do CTN, que:

Nesse comando proibitivo reconhecemos aptidão para ser tomado em extensão mais abrangente, ou melhor, deve vingar o preceito de que “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas” originalmente pressupostos pela Constituição, e não só os produzidos pelo Direito Privado.

Ora, como vimos, *renda e indenização* são termos expressamente usados na CF e que, como demonstramos, contêm necessariamente conteúdo semântico mínimo que deve ser respeitado. Esclarecemos que goza de plena validade sistêmica tal raciocínio porque, conforme expusemos, a divisão do direito em ramos é expediente didático; noutros termos, não há como ignorar a unidade do sistema posto: um corte metodológico não deve nos impedir de enxergá-lo em sua inteireza, interpretá-lo sistematicamente, enfim, tê-lo como todo. Assim, a divisão entre público e privado é uma ficção criada para se apreendê-lo e reduzi-lo a fim de se permitir seu conhecimento.

Todavia, isso não pode ocasionar uma visão parcial do sistema, quanto mais se dessa visão parcial resultar prejuízo aos direitos e às garantias fundamentais, sempre atingidas em cheio quando está presente uma tributação inconstitucional. Não é, portanto, por outro motivo que, quando o assunto é indenização (qualquer reparação de danos feita em dinheiro ou algo nele mensurável), não há razão para se editarem leis que veiculem isenções. A questão aqui é de *não-incidência* tributária, pois se refere a eventos absolutamente fora dos critérios impostos pela regra-matriz do IR. Assim, quando a lei é editada a pretexto de isentar do IR

uma situação indenizatória, seja qual for, ela o faz com impropriedade técnica. A doutrina costuma chamar isso de hipótese de isenção didática (CARRAZZA, 2006) porque expõe o não-cabimento do IR em situações tais.

Entretanto, quando o legislador evidencia a ineficácia da regra-matriz de incidência tributária do IR via normas de isenção, deixa margem, por meio desse expediente atécnico, a interpretações tendenciosa de que situações (atecnicamente) não previstas em normas de isenção estariam, por isso, no âmbito de incidência do IR, o que não pode ser tomado como raciocínio correto. A casuística mostra essa realidade.

5.4 Da irrelevância da natureza do dano à caracterização da não-incidência do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza: danos emergentes, lucros cessantes e danos morais

Os pontos abordados no capítulo 4, que tratou de temática cível, relevam agora para que não restem dúvidas quanto a ele na esfera tributária. Conforme vimos, os valores recebidos a título de reparação de danos representam um ingresso financeiro cuja causa jurídica é o dano. Entre dano e reparação, tem de haver um nexó causal que deve ser reconhecido por um título jurídico, seja uma decisão judicial, um contrato, um acordo privado ou até um ato do Poder Executivo de menor hierarquia, como um decreto.¹²¹ Basta que tenha sido produzido por agente competente e ter procedimento especificado no direito positivo.

É lugar comum na doutrina e na jurisprudência tributárias que a não-tributação de indenizações recebidas por causa de lesão ao dito patrimônio material da pessoa não geram IR a pagar. Há uma divisão, entretanto, quando a hipótese não é de *dano emergente*, e sim de *lucro cessante*. Há quem sustente que, nessa hipótese, caberia o IR. Quanto à reparação de danos na esfera moral, a doutrina tributária também se divide; há duas teses: uma pela tributação, outra que exclui essa hipótese da mira do IR. Eis nosso posicionamento: seja na reparação de *danos materiais* por dano emergente ou lucros cessantes ou nas reparações por

¹²¹ Como ocorre nos casos de desapropriação.

danos morais, não se fala em incidência do IR. Buscamos justificar essa posição nos itens seguintes.

5.4.1 *Reparação dos danos emergentes*

O capítulo 4 fixou que o *dano emergente* é espécie de dano material; e se este revela uma lesão aos bens e direitos economicamente mensuráveis de seu titular, também assim age o dano emergente. Na verdade, esse é o exemplo clássico de dano material porque mostra o prejuízo concreto verificado pelo lesado. Como exemplo, podemos citar que a avaria causada na carroceria de um automóvel por causa de um acidente automobilístico é um dano emergente.

Quanto à não-tributação dessa espécie de dano material, a doutrina é unânime e a jurisprudência, pacífica: se houve diminuição parcial ou total de algo que pode ser medido em dinheiro, e se o objetivo da indenização é repor exatamente essa perda para tornar indene o referido patrimônio, não há como sustentar a existência do acréscimo patrimonial exigido para legitimar a incidência do IR. Com efeito, não há de se falar em tributação pelo IR se não resta preenchido o critério material de sua regra-matriz de incidência; se a indenização se mede pela extensão do dano, ficam, necessariamente, excluídas verbas adicionais, sob pena de enriquecimento sem causa do lesado, o que, por certo, nosso sistema veda. Portanto, reparar os chamados danos emergentes não gera tributação pelo IR, e essa questão é pacífica na doutrina e jurisprudência, que, aliás, desestimulam qualquer tentativa de tributação pelo fisco.

5.4.2 *Reparação dos lucros cessantes*

Ainda no capítulo 4, dissemos que *lucro cessante* é uma espécie de dano material; e se este revela lesão aos bens e direitos economicamente mensuráveis de seu titular, também assim agem os *lucros cessantes*. Entretanto, diferentemente do *dano emergente* — exemplo

clássico de dano material porque revela o prejuízo concreto verificado pelo lesado —, os *lucros cessantes* terão lugar nas situações em que o lesado deixou de ganhar, auferir, lucrar, enfim, perceber economicamente ingressos em virtude da lesão de ordem material ou mesmo moral. Tendo em vista o exemplo anterior, se o veículo avariado no acidente automobilístico em questão for um táxi, então, além dos *danos emergentes*, os *lucros cessantes* deverão ser reparados, pois, até a conclusão dos serviços de restauração ou até que haja reposição do veículo, haverá inegavelmente privação de rendimentos decorrentes do trabalho.

Quanto a essa espécie de reparação material de danos, a doutrina tributária majoritária advoga a tese de que ela deve ser tributada. O argumento de quem a defende é, unicamente, o de que se não houvesse o dano, a *renda* estimada a título de lucro frustrado (cessante) seria auferida e, como tal, oferecida à tributação regularmente.¹²² Com efeito, se a reparação dos danos emergentes é algo que pode ser feita, na maior parte das vezes, com exatidão aritmética (o critério *extensão do dano* basta para evitar enriquecimento sem causa por parte da vítima), isso não ocorre quando estamos diante da hipótese de lucros cessantes. A exatidão tende a se perder em tais hipóteses, ficando a estipulação de valores a cargo de estimativas, que estão montadas naquilo que, tomado o curso normal das situações fáticas e à luz dos antecedentes próprios ao caso concreto, haveria de se lucrar no futuro não fosse a prática lesiva.

Sobre a estipulação do valor, cabe notar que o termo *razoavelmente* constante do artigo 402 do Código Civil (“Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e os danos devidos ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar.”) deve ser entendido não no sentido de que se deve pagar o que for razoável, mas sim o que *razoavelmente* se puder admitir que houve lucro cessante.

¹²² Nesse sentido, ver Queiroz (2004), Machado (2000), Machado Segundo (2000), Natanael e Tararam (2000), Lemke (2000) e outros.

Mesmo nesse caso, a indenização se paga pelo provado, e não pelo razoável. Daí ser o termo *razoavelmente* referente à prova, e não à quantidade do lucro em questão (ALVIM, 1980).

Com base nos conceitos firmados, discordamos daqueles que têm a hipótese de lucro cessante como enquadrada na regra-matriz de incidência do IR. Em primeiro lugar, a discordância ocorre porque não há um *se* a ser considerado na hipótese; há, sim, um fato concreto e atual: o dano — precisamente a frustração da produção dos rendimentos planejados, de modo que não nos parece apropriado sustentar a incidência do IR num jogo de faz de contas. Nessa primeira linha argumentativa, Carrazza (2006: 188) é decisivo ao dizer, sobre os lucros cessantes, que “[...] sem embargo de respeitáveis opiniões em sentido contrário, pensamos que nem mesmo estas indenizações subsumem-se à regra-matriz constitucional do IR”. Com efeito, segundo sustenta esse autor, os valores que ingressam no patrimônio do indenizado representam o que presumivelmente seria por ele ganho não fosse a ocorrência do dano e que nisso não há acréscimo patrimonial, e sim compensação em dinheiro pela *injusta frustração da expectativa de ganho*, de modo que a tributação desses valores ofenderia os princípios da segurança jurídica e da certeza do direito.

Com base nessas lições, anotamos que a indenização é pela frustração (no sentido de perda da chance) de se auferir *renda* e, como a indenização deve ser medida pela extensão do dano, nada mais coerente que, após um fato concreto (remuneração percebida até então) se chegue a um fato presumível (remuneração projetada). Assim, seria cumprido por completo o critério da extensão do dano como meio de promover a *justa* e legítima *indenização*. Nesse sentido, a indenização aqui se aproxima bastante da indenização dos danos emergentes, por isso devem ter tratamento tributário idêntico.

Contudo, não só esse motivo impede a tributação dos lucros cessantes pelo IR. Numa segunda linha argumentativa, tomemos este fato: o dano deve ser reparado; é imperativo constitucional. A reparação nos casos de danos materiais — categoria que inclui os *lucros*

cessantes — ocorre mediante indenização. O conceito de *lucro cessante*, assim como o de *indenização*, é pré-definido no âmbito do direito civil — tomado como gênero, esse último tem seu conteúdo semântico mínimo estipulado, também, pela CF. Por exigência do artigo 110 do CTN, esses pré-conceitos devem ser respeitados no âmbito tributário, conforme expusemos no item anterior. Assim, podemos construir este raciocínio: se *lucro cessante* é, para o direito civil, uma espécie de reparação de danos e se essa reparação é feita mediante indenização; e ainda: se indenização não gera tributação porque o sistema constitucional vigente, interpretado sistematicamente, prefere valores que a dispensam desse gravame, então há de se concluir pela não-incidência do IR sobre tais hipóteses.

Com efeito, aproximando-nos da questão pelo prisma da *indenização* na acepção de quantia em dinheiro, é lícito sustentar que só pelo fato de os lucros cessantes serem caracterizados como *indenização por danos materiais*, os valores recebidos a esse título configuram verdadeira hipótese de não-incidência tributária, pois revela situação externa ao sistema do direito positivo. E se o ponto de vista for a *renda*, a conclusão será rigorosamente a mesma, visto que não é dado ao legislador federal alargar o conceito pressuposto constitucionalmente de *renda* para nele abarcar tais situações, que, em termos tributários, nada crescem (apenas recompõem) ao patrimônio lesado.

Como mostramos no item 5.3, tal argumentação goza de validade sistêmica, pois o direito é uno e incindível.

A ela adicionamos a seguinte: o ingresso de um valor recebido a título de indenização por *lucros cessantes*, por sua natureza indenizatória, não é *renda*, mas sim a recomposição de um patrimônio. Eis uma lição clássica da doutrina e da jurisprudência. No caso de lucros cessantes, o patrimônio é patrimônio futuro, que, em condições normais, seria superior àquele existente no presente, mas que, dada a ocorrência de um fato anormal — o dano —, não se concretizou.

A situação, portanto, revela que o patrimônio esperado para o futuro não existirá em função do dano causado ao patrimônio presente. Ora, como o imposto é sobre a *renda*, e não sobre o *patrimônio*, não se fala em tributar tais ingressos, que, embora pareçam *renda*, são *patrimônio* e, como tal, uma grandeza fora do âmbito de incidência do IR.

5.4.3 *Reparação dos danos morais*

Não são poucos os tributaristas que defendem a idéia de que, quando a lesão se dá na esfera moral do patrimônio jurídico de uma pessoa, a compensação recebida em dinheiro ou em algo que nela se possa exprimir revelaria acréscimo patrimonial, portanto é relevante à composição do *fato-renda*.¹²³ Mas a jurisprudência é contraditória.¹²⁴ A defesa dessa tese se baseia no fato de que tal esfera do patrimônio não poderia ser avaliada economicamente nem reposta, e sim compensada; portanto, o ingresso de uma quantia em dinheiro nesses casos afetaria, para mais, o dito patrimônio material da vítima de dano moral.

Machado (2000: 109) sustenta que são tributáveis indenizações por danos morais nas seguintes palavras:

Também aqui a distinção entre o patrimônio econômico e o patrimônio moral é decisiva. 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.

Quanto à reparação por danos morais, Lemke (2000: 75) afirma: “difícil deixar-se de reconhecer a existência de acréscimo patrimonial. É que, ainda que se fale em indenização, ingressa no patrimônio montante (normalmente em dinheiro) que nele não existia”.

Também Marins (2000: 144) se filia àqueles que vêem na reparação de danos morais a possibilidade de incidência do IR:

¹²³ Machado (2000: 109), Lemke (2000: 86), Marins (2000: 144), Queiroz (2000: 270) e Martins (2000: 288),

¹²⁴ Para ilustrar, anotamos que no REsp n. 782646-PR decidiu-se pela incidência e no REsp n. 402035 decidiu-se pela não-incidência.

Isso porque neste tipo de indenização o que ocorre é a compensação pelo prejuízo extrapatrimonial sofrido. Antes do evento danoso existia um patrimônio insuscetível de apreciação pecuniária (patrimônio moral), portanto não tributável. Quando da lesão deste patrimônio moral, imperando a reparação do dano sofrido, a ele é atribuído valor monetário correspondente, como forma de valoração do prejuízo. A partir do momento que o patrimônio moral é atingido passa a representar patrimônio financeiro, através do pagamento da indenização, não há como negar o acréscimo patrimonial daí proveniente. Desta forma, é de se entender que as parcelas indenizatórias provenientes de dano moral sofrido também estão submetidas à tributação pelo imposto de renda.

Queiroz (2000: 270), também, posiciona-se pela tributação:

Situação inversa à tributação do dano patrimonial ocorre quando a indenização referir-se à reparação de dano moral (bem imaterial, extra ou não-patrimonial), tendo em vista que, no tocante ao IR, os conceitos de patrimônio e de renda, como alcançados pela legislação, são econômicos e de natureza material. Assim, qualquer valor resultante de indenização que venha a incorporar-se ao patrimônio já existente da vítima caracteriza-se como riqueza nova e, portanto, é passível de sobre ele incidir a tributação do citado imposto, por configurar “acrécimo patrimonial” e revelar capacidade contributiva, salvo na hipótese de lei expressa que a isente.

Martins e Tararam (2000: 288) sustentam que:

[...] a indenização por dano moral diz respeito à lesão de bem sem caráter econômico. Sendo o patrimônio um conceito rigorosamente econômico, ao contrário do que acontece na indenização por danos materiais, os valores que objetivam indenizar a pessoa física ou jurídica de dano moral sofrido não tem o condão de repará-lo e, por isso, constituem verdadeiro acréscimo patrimonial, tributável portanto pelo imposto de renda.

Convergem os doutrinadores citados no entendimento de que *patrimônio* se refere à esfera de bens e direitos economicamente mensuráveis, ou seja, passíveis de valoração em pecúnia apenas e tão-somente. Nesse sentido, mostram-se coerentes ao defender a incidência do imposto sobre a renda nos casos de indenizações recebidas para reparação de danos morais.

Entretanto, não vemos como sustentar a premissa que embasa o raciocínio empregado para defender a tributação nesses casos. Isso porque, interpretando

sistematicamente o direito positivo com base na CF, com a força de toda a carga principiológica nela prescrita e por nós exposta ao longo deste trabalho, há de se entender o termo *patrimônio* de forma diversa, tal como mostramos no capítulo 4. Além disso, tais autores defendem a tese da tributação sem refletirem sobre a distinção necessária entre acréscimos patrimoniais em termos econômicos ou contábeis e acréscimos patrimoniais em termos jurídicos — distinção que fizemos no capítulo 3, com toda a força dos princípios constitucionais, quer os genéricos quer os específicos que governam o IR. Portanto, estamos tranquilos para apresentar a defesa de nossa tese de que, também nos eventos de reparação de danos morais, não há que incidir o IR. Ingressemos, então, em questões relevantes para apontarmos a improcedência da exposta há pouco.

Com efeito, as indenizações (compensações) por danos morais — reconhecemos — se revelam mais complexas quando a questão é sua fixação, seja pela falta de parâmetro legal expresso ou pela contingência fática de que a extensão de um dano moral (critério legal por excelência para se fixar a indenização) varia de pessoa para pessoa. Nesse sentido, enuncia Lotufo (2002: 316):

Cumprе frisar que cada um de nós é um ser único, com sua carga genética específica, e com sua personalidade individuada. Portanto, os danos que são causados à intimidade de cada ser são diversos entre si. Cabe, portanto, ao lesado moralmente demonstrar a extensão do seu dano, que pode ser muito maior, ou muito menor do que a que ocorre com seu vizinho, ou mesmo seu irmão, eis que seres que sofrem de forma diversa da sua. Nem todos os pais, ou mães, provocam a mesma dor aos filhos, tanto quanto conforme os filhos, igualmente não provoquem a mesma dor aos pais. Há pais e pais, como há filhos e filhos, e no caso de lesão à intimidade, à moral, a indenização deve reparar a cada um, não obedecer um padrão único, porque graças a Deus somos diferentes.

Todavia, tais contingências devem ser moderadas no próprio sistema jurídico. A coesão do sistema reclama harmonia ao seu ordenamento a fim de que os operadores do direito possam correta e concretamente materializar as pretensões e estabilizar os conflitos, mas sempre com referência no próprio sistema. Nessa linha, cada caso concreto determinará

uma solução particular, em que as peculiaridades do evento danoso serão avaliadas e a compensação será estipulada conforme essa avaliação. De fato, quando a indenização advém de dano moral, a nitidez presente na hipótese de reparação dos danos emergentes quanto ao não cabimento do IR desaparece por completo, e a primeira idéia que vem à mente é a de que o valor recebido — o ingresso financeiro auferido — se soma ao dito patrimônio econômico até então existente, pelo que estaria sujeito à tributação.

Shoueri e Jardim Neto (2000: 234) expõem essa polêmica:

Quando a indenização é decorrente de danos morais, a questão ganha uma complexidade muitíssimo maior. Isso porque o dano moral não afeta o patrimônio do indivíduo enquanto conjunto de direitos reais e pessoais sobre bens que não sejam ligados à personalidade da pessoa, mas exige uma indenização que se acrescenta a ele. Em outras palavras, o dano moral, em si mesmo, não corresponde a decréscimo algum de capital, nem significa perda monetária por parte do ofendido, mas a indenização se dá pelo pagamento de quantia em dinheiro. Para algumas autoridades fiscais essa característica especial é o motivo pelo qual seriam tributáveis as indenizações de tal índole.

Esse entendimento — que é de parte dos órgãos fiscais e dos tribunais administrativos e judiciais, assim como da doutrina — não se sustenta. Conforme expusemos, o patrimônio é formado pelo *patrimônio econômico* e o *patrimônio moral*, interessando ao direito tributário (e não ao direito como um todo) apenas o primeiro. E por que isso? Justamente porque é só com nessa parcela do patrimônio que se pode aferir a capacidade contributiva e, por conseguinte, adimplir a todos os princípios constitucionais informadores do imposto, seja os genéricos ou os específicos.

Entretanto, quando se recebe um valor a título de indenização por dano moral, o tratamento desse ingresso deve ser o mesmo atribuído na hipótese de se receberem valores a título de *indenização por danos materiais*, pois o bem jurídico tutelado lesado é uno e incindível — justamente o *patrimônio jurídico* da vítima.

Convém retomarmos a idéia de que a *reparação de danos* é gênero que comporta espécies. Quanto às ofensas à esfera moral do patrimônio, a *reparação* (gênero) ocorre mediante *compensação* (espécie), na medida em que o bem da vida atingido (bens e direitos de ordem moral) não é suscetível de ser *recomposto*, mas sim *compensado* pelo dinheiro. A seu turno, a *indenização* se apresenta como espécie de *reparação* que serve ao dano causado à esfera material dos bens e direitos da pessoa. O que ocorre é que a prestação *in natura* em casos de dano moral não se faz possível, dessa forma o direito abre caminho à valoração econômica do que não aparecia ao comércio, à mercancia; e ao fazê-lo permite uma forma de compensação para anular os efeitos do dano à esfera material do patrimônio jurídico da vítima. Nesses termos, a prescrição legal do artigo 944 do Código Civil (a indenização deve ser fixada segundo a extensão do dano) veda a fixação de indenizações desproporcionais e, por conseqüência, o enriquecimento sem causa — nesse caso, o acréscimo patrimonial indevido, de modo que o próprio sistema fornece o parâmetro para a fixação de valores. Eis a evidência empírica de que o próprio sistema se incumbe de resolver aquilo que, *in natura*, não se faz possível.

Nanni (2004) indica um parâmetro a ser seguido na fixação de uma compensação por dano moral: é o de que ela não pode ser tida como fonte de enriquecimento do lesado, diga-se, não pode ser tamanha que altere seu padrão de vida. “[...] a verba ressarcitória não é uma forma de enriquecer o lesado, razão pela qual não pode servir de meio para mudança de padrão econômico de vida, sob pena de gerar um enriquecimento sem causa.” (NANNI, 2004: 357).¹²⁵ Essa compensação não implica tributação porque, conforme dissemos, trata-se de uma espécie de *reparação de danos*, e — já sabemos — as indenizações e compensações não importam ao IR, por isso não configuram o seu *fato gerador*.

¹²⁵ O termo enriquecimento utilizado deve ser entendido sob o aspecto econômico, porque sabemos que qualquer ingresso a título de reparação de danos não enriquece o patrimônio do lesado para fins de incidência do IR.

No dizer de Melo e Melo (2000: 208): “[...] 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”. O que estamos dizendo é que, embora o chamado patrimônio moral não apresente conteúdo econômico, esse conteúdo, em razão de uma decisão judicial que reconheça ocorrido o ilícito ou mesmo um acordo particular, por exemplo, viabiliza a indenização (compensação), pois *não há outro modo* no direito de essa espécie de desagravo ser efetivada. Nesses termos, o direito resolve o dilema entre necessidade de resolução — atendimento ao valor constitucional que exige a reparação — e da impossibilidade fática de se fazê-lo *in natura*.

Como o direito só regula condutas possíveis, ele cria meios que viabilizam atender aos valores que a sociedade prestigia e se consolidaram na CF. Nesse caso, o valor é o não-dano (integridade do patrimônio jurídico), assim como a garantia do direito à reparação quando há ofensa a esse valor. Criador de suas próprias realidades, o direito, ante a impossibilidade da reparação natural do dano moral sofrido, encontra como única forma de promover tal reparação a dita compensação em dinheiro: uma *recomposição formal*, pois ocorre no sistema jurídico. No momento do recebimento da quantia em dinheiro, a ordem jurídica considera como extinta a relação jurídica decorrente do dano causado, e o ofendido fica *juridicamente* compensado, isto é, patrimonialmente indene (SHOUERI; JARDIM NETO, 2000).

Para Carrazza (2005: 177), “[...] a indenização não passa da solução possível que o Direito concebeu como forma de contrapor, em moeda, irremediáveis perdas, sofrimentos ou danos experimentados”. Assim, se não há como cumprir o dever de reparar senão por meio de algo que tenham conteúdo econômico pronunciado, ostensivo, na maior parte representado por uma quantia em dinheiro, e se esse dever é informado por valores prestigiados por certos princípios

constitucionais, então não há como sustentar que a reparação deve sofrer outra lesão, agora do IR. Não seria coerente, e a coerência é um pilar do sistema jurídico, como de qualquer outro.

Como não poderia deixar de ser, a forma encontrada pelo direito para atender à proteção do patrimônio jurídico da pessoa foi pragmática, finalística, pois prescreveu que, quando é a esfera moral do patrimônio o objeto do dano, sua reparação será em dinheiro. Esse entendimento tem como premissa o fato de o patrimônio jurídico ser bem jurídico tutelado pelo direito — patrimônio como conjunto de bens materiais e morais de um ser. Tal premissa se apóia em autores de projeção, aos quais se soma Alvim (2002: 80):

Já com a idéia de dano moral, o próprio conceito de dano há de ser reconstruído, e, a partir mesmo de duas *realidades heterogêneas*, vale dizer, o dano material e o moral. Daí é que a idéia de dano moral há de *transcender da materialidade ou da patrimonialidade*, objetivando incluir dentro de um universo mais amplo e totalizante os valores que são a circunstância da vida do homem, ao lado dos bens materiais. Dentre tais bens imateriais, através de um critério objetivo, existem bens prezados pelo homem, pelas sociedades, e, por isso, prestigiados pelas ordens jurídicas e protegidos contra ilícitos. Tais bens são: o corpo, a vida, a saúde, o bem-estar, a beleza, a honra, o bom nome, a privacidade, o prestígio social. Vale dizer, tais bens, na esfera do que diz respeito ao dano moral, são protegidos contra a *angústia* e a *dor*, decorrentes de morte, lesões, doença, mal-estar, desonra, difamação/calúnia, invasão à privacidade, degradação social [...]. Ocorrido um ilícito, lesivo a tais bens, que haja provocado angústia e dor, indenizam-se estes sentimentos.

Segundo diz Nanni (2004: 58):

Os elementos autônomos a serem observados na reparação dos danos extrapatrimoniais são inerentes à dignidade da pessoa humana, que é um princípio fundamental da República Federativa do Brasil, dotado de oponibilidade *erga omnes*, verdadeira cláusula geral, digna de tutela indeclinável pelo ordenamento jurídico pátrio.

Moraes (2003) adere a essa linha de pensamento ao dizer que mudar de perspectiva rumo à adoção da dignidade humana como fundamento do dano moral influencia o critério da reparação integral por causa do peso dado às condições pessoais da vítima.

Além de viabilizar a proteção do *patrimônio jurídico* da pessoa e a reação em caso de agressão, o ordenamento apontou quem poderia estipular esse valor, atribuindo competência

legislativa ampla ao poder público (sentença, decreto) e ao particular (contrato, acordo). Conforme expusemos, quanto à possibilidade de celebração de contratos estipulando danos morais, não vemos impedimento, pois a produção de normas privadas é guiada pelos princípios da autonomia da vontade e da boa-fé objetiva e está sujeita ao crivo da fiscalização tributária; essa tarefa encontra limites no próprio sistema (como veremos avante).

Por fim, a exegese que se deve ter é que, quando o sistema do direito positivo reconhece um dado valor como compensação do dano moral sofrido, também reconhece que tal valor não representa acréscimo patrimonial — ao menos não aquele apontado constitucionalmente como *condição suficiente* à incidência do imposto sobre a *renda*. O fundamento desse raciocínio é constitucional. Como dissemos, é assente na doutrina especializada que, desde a CF/88, impera um conceito amplo de patrimônio que garante a proteção do patrimônio economicamente mensurável e dos bens e direitos carentes dessa valoração, porque de ordem moral. O constitucionalismo contemporâneo “[...] prioriza os princípios fundamentais ligados à pessoa humana como centro de gravidade de todo o ordenamento jurídico, reconhecendo as garantias do indivíduo, como cidadão, como fim último do Estado” (MINATEL, 2005: 87). Portanto, vemos como insustentável a incidência do imposto sobre a renda nas hipóteses de reparações de danos morais.

5.4.4 *Considerações comuns aos danos emergentes, lucros cessantes e danos morais*

O argumento de que a esfera moral de bens e direitos não seria passível de indenização foi sufragado pela doutrina civilista atual, que reconhece a possibilidade de haver compensação financeira ou — nos termos da CF — *indenização*. Resta agora sedimentar a idéia de que os valores recebidos a título de *indenização* por danos morais (ou mesmo em virtude de lucros cessantes), também, não devem ser oferecidos à tributação do IR. Esse problema dever ser resolvido no âmbito do direito público, ou seja, do direito tributário.

Como vimos, para fins tributários, a resolução dessa questão não passa pela natureza do dano sofrido — se material ou moral. Assim, tendo em vista o conceito mais abrangente de patrimônio (*não por opção metodológica, mas sim por verdadeira imposição constitucional que exige essa adequação conceitual*) conclui-se: a reparação dos danos a ele causados não pode ser tributada pelo IR; não importa se a lesão foi material ou moral.

O patrimônio é uma universalidade de bens e direitos; representa uma unidade incindível de ativos de uma pessoa. Por isso não há mais espaço para se tratá-lo com restrição ou como se fosse divisível. Como é o conjunto de *todos* os bens e direitos de uma pessoa tutelados pela ordem jurídica — sejam materiais ou morais, econômicos ou não. Nesse sentido, resta-nos concluir que o dano é sempre patrimonial.

A CF prescreve o direito à *indenização* por danos morais, tal como faz com os chamados danos materiais. Então por que do ponto de vista tributário tais situações deveriam ser tratadas diferentemente daquelas relativas aos bens materiais? Por que a indenização por danos emergentes deve ser integral, a indenização por lucros cessantes deve ser parcial, e a indenização por dano moral, igualmente, deve ser parcial, na medida em que diminuídas pela incidência de um imposto? Nesses termos, é difícil sustentar a tributação de valores recebidos a título de indenização por dano moral, tendo em vista que o direito cria suas realidades, que estas devem ser criadas nos limites impostos constitucionalmente, que o conhecimento de tais limites só ocorre mediante uma interpretação sistemática das normas postas e, enfim, que homem — e não a coisa — é o bem jurídico tutelado de maior valor em nosso ordenamento: o direito serve a ele em primeiro lugar.

Melo (2000: 208) é esclarecedor ao dizer que “[...] 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.)”. Portanto, para nós, uma vez afetado o *patrimônio jurídico* de uma pessoa,

seja ela física ou jurídica, seja a esfera atingida material ou moral, há o direito à indenização justa, o que impõe a não-tributação pelo IR dos valores recebidos a título de reparação de danos.

5.5 Ação das normas superiores na determinação da não-incidência do IR sobre as indenizações

A questão em tela pode ser enfrentada com base em Carvalho (2007b) e Ávila (2007): se este — como expusemos no capítulo 2 — fornece elementos que, manejados com correção, atendem aos padrões necessários à composição normativa frente a um caso concreto; aquele ajudou a esclarecer a questão na medida em que estipula que a produção normativa é trabalho hermenêutico e, como tal, deve ser feito segundo certos padrões que permitam fixar valores, sob pena de carecerem da necessária fundamentação constitucional; desse modo, o percurso de construção de sentidos há de ser desenvolvido pelo intérprete sob essa perspectiva.

A tributação ou não dos valores recebidos a título de reparação de danos revela a relação tensa entre os princípios, em especial os que protegem os cidadãos e os que atribuem poderes ao Estado. Nesse caso, deve-se buscar um equilíbrio entre eles. Ao aplicarmos a doutrina desses estudiosos, temos que, ante a tensão (de um lado, a orientação constitucional que determina a garantia dos direitos fundamentais das pessoas físicas e jurídicas; de outro, a obrigatoriedade de se concorrer com as despesas públicas por meio do pagamento de impostos), há de se ter uma ponderação, sem que isso implique invalidar qualquer um dos princípios tencionados.

Com efeito, a exigência de realização de diversos fins, todos constitucionalmente legitimados, implica adotar medidas adequadas, necessárias e proporcionais (*postulado da proporcionalidade*). Como dissemos, um meio é adequado quando promove minimamente o fim; um meio é necessário quando não houver outros meios alternativos que promovam igualmente o fim sem restringir, na mesma intensidade, os direitos fundamentais afetados; e um meio é

proporcional quando o valor da promoção do fim não for proporcional ao desvalor da restrição dos direitos fundamentais — diga-se, o meio não será proporcional se a importância do fim não justificar a intensidade da restrição dos direitos fundamentais (ÁVILA, 2007).

Parece-nos adequado prestigiar a gama de princípios que estabelece como fim a preservação das esferas material e moral do patrimônio jurídico das pessoas; assim como nos parece necessária a não-incidência da regra-matriz do IR porque não há outro meio de se atingir plenamente o fim buscado pelo direito (não-dano/reparação) — afinal, a incidência do imposto nesses casos inviabilizaria a indenização/compensação integral do dano. Também nos parece proporcional esse entendimento, pois não atenta contra os direitos fundamentais constitucionalmente garantidos. Assim, enxergando-se o direito como sistema uno e coerente (*postulado da unidade e da coerência do ordenamento*), é possível concluir que: no caso em tela, o evento econômico de se receber uma quantia em dinheiro a título de indenização por dano material (dano emergente e lucro cessante) ou a título de compensação por dano moral não se traduz como evento que incrementa a capacidade contributiva do lesado. Por isso, não cabe a aplicação da regra-matriz de incidência do IR sobre esse evento. A tributação nesses casos não seria razoável (*postulado da razoabilidade*) — entendido esse termo numa de suas acepções jurídicas, qual seja: reclamar a existência de um suporte empírico e adequado à prática de qualquer ato jurídico (por exemplo, lançamento e autolancamento). Isso porque um fato que não revela capacidade contributiva não pode ser tido como base para a tributação.

Enfim, a obrigatoriedade de se aplicar a regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda estabelecida pelo princípio de que todos devem contribuir para custear as despesas públicas segundo sua capacidade econômica (isonomia) não pode conduzir à restrição a um direito fundamental que lhe retire um mínimo de eficácia (*postulado da proibição de excesso*). Prestigiar a incidência do IR nesses casos implica, necessariamente, aceitar que princípios como igualdade, dignidade humana, não-confisco e outros sejam

atingidos em seu núcleo, e isso não pode ocorrer. Portanto, embora haja uma regra-matriz de incidência tributária válida para o IR, esta não pode ser indistintamente aplicada a todos os eventos que denotem conteúdo econômico. Ao contrário, deve ter sua incidência ponderada à luz de normas superiores para viabilizar a seleção correta de eventos relevantes para o imposto e, assim, realizar os valores prestigiados constitucionalmente.

O pensamento de Ávila (2007: 100) cabe aqui. Para ele, a decisão sobre qual evento é pertinaz requer do intérprete uso de parâmetros axiológicos dos princípios constitucionais e seleção dos eventos localizados no centro dos interesses protegidos pelas normas jurídicas. Nesse caso, serão pertinentes eventos cuja representação factual seja imprescindível para se identificar um bem jurídico que um desses princípios protege — a exemplo de “ações, estados ou situações cuja manutenção ou busca é devida” — e possibilitem avaliar quais elementos lhe são importantes. Noutros termos, fala-se de um procedimento “retrooperativo” porque os princípios determinam os fatos pertinentes mediante uma “releitura axiológica” do material fático. Assim, mais que escolher os fatos, o direito oferece critérios que podem ser projetados depois aos eventos para se construir os fatos.

Em virtude do que dissemos, afirmamos que as ponderações feitas têm aplicação plena aos casos de compensações financeiras por danos morais porque esta foi a forma única que o direito encontrou para prestigiar o fim perseguido: proteger a esfera moral do patrimônio jurídico da pessoa. Por isso, a ele nada acresce em termos tributários. É o direito que se encarrega de prescrever tal neutralidade fiscal. Parece-nos mais proporcional, razoável e coerente com a Carta de 88 sustentar que os valores recebidos a título de reparação de danos (tanto os materiais quanto os morais) não estão no âmbito de abrangência de regras-matrizes de incidência do imposto sobre a renda; portanto, não podem ser vertidos em linguagem competente, para, na qualidade de enunciados-acrécimos, comporem o *fato-renda*.

5.6 Indenizações frente ao conceito de *renda* tributável

Tomado o conceito de renda fixado no capítulo 3 com base na relação entre tais normas jurídicas e entendido o tema da responsabilidade civil conforme o capítulo 4, os valores recebidos a título de reparação de danos (emergentes, lucros cessantes, morais) não podem conformar o fato *renda*, isto é, não podem ser vertidos em linguagem competente para compor *enunciados-acréscimos*, porque as reparações integrais (sem a incidência do IR):

- prestigiam o *patrimônio jurídico* das pessoas, pois o direito deve priorizar os “[...] princípios fundamentais ligados à pessoa humana como centro de gravidade de todo o ordenamento jurídico, reconhecendo as garantias do indivíduo, como cidadão, como fim último do Estado” (MINATEL, 2005: 87); desse modo, é vedado o avanço além do estipulado constitucionalmente ao *patrimônio jurídico* da pessoa, assim entendido o conjunto de bens jurídicos tutelados, sejam materiais ou imateriais;
- nada agregam, em termos jurídico-tributários, ao patrimônio, por isso não revelam a nota mais característica da *renda*;
- respeitam *a manutenção de uma vida digna para pessoas físicas ou a manutenção da fonte produtora dos enunciados-acréscimos para as pessoas jurídicas*;
- *denunciam e têm lugar em função de uma lesão anterior ao patrimônio jurídico das pessoas*;
- *prestigiam o interesse público que, nesses casos, é a preservação e reparação do patrimônio jurídico das pessoas lesadas, e não a aplicação indistinta da regra-matriz de incidência do IR como entidade autônoma no subsistema constitucional tributário e no sistema constitucional como um todo.*

Entendemos, portanto, que as reparações de danos materiais (indenizações) e morais (compensações) em dinheiro ou em algo que nele se exprima se apresentam como *condição necessária*, mas não *suficiente*, à incidência do IR. Embora ostentem conteúdo econômico pronunciado (condição necessária) e revelem ingressos a um dado patrimônio, elas não aparecem, no enfoque jurídico-tributário (filtradas pelo regime constitucional do imposto), como fatos-signo presuntivos de riqueza (condição suficiente) para, uma vez constituídos em linguagem, interferirem — como *enunciados-acrécimos* — na conformação do *fato-jurídico-renda* e do *fato-base de cálculo-renda*.

5.7 Indenizações, simulações e teoria das provas

A manutenção do Estado depende do ingresso de recursos financeiros, e a arrecadação de tributos se destaca como a mais importante fonte desses recursos. Na dinâmica da vida, pessoas físicas e jurídicas desempenham atividades diversas, e, desde que ostentem conteúdo econômico, tais atividades são teoricamente passíveis de seleção pelo legislador (sentido amplo) para, quando verificadas de forma concreta, desencadearem a tributação. Certas vezes, a administração é quem identifica a ocorrência de determinados fatos e, com base neles, promove a tributação. Na maioria dos casos, cabe à pessoa física ou jurídica informar ao Estado a ocorrência dos fatos relevantes para fins tributários. Em ambos os casos, porém, caberá ao sujeito passivo da imposição o pagamento do tributo, diga-se, promover a entrega compulsória de dinheiro ao Estado.

Essa dinâmica deve ser acompanhada de perto pelas fazendas públicas, pois desses recursos depende o funcionamento do Estado. Nesse contexto, apresenta-se a fiscalização: atividade desenvolvida pela administração tributária, empenhada pelos agentes fiscais sob um feixe normativo que deve ser observado e cumprido com rigor e que terá lugar sempre que se pretender investigar a regularidade fiscal de dado contribuinte. Visa, basicamente, checar se

os fatos jurídicos tributários estão sendo correta e integralmente identificados, constituídos e informados, bem como se os pagamentos têm sido promovidos com exatidão. Essa atividade, cujo início e término são demarcados pelo direito, tem limites — impostos pela CF — que visam garantir o equilíbrio entre tributação, liberdade e propriedade. Só haverá fiscalização válida e apta a provocar conseqüências no mundo jurídico se forem respeitados os limites previstos na Lei das Leis.

Dos princípios aqui estudados, sobressai-se o da tipicidade, que, conforme Carvalho (1998b), pode ser visto pelo ângulo legislativo (ou seja, a lei instituidora do tributo tem de trazer os elementos descritores do fato e prescritores da relação jurídica) e pelo enfoque da *aplicação* das normas instituidoras do tributo. Aqui nós o vemos nessa segunda ótica. Com efeito, o crédito tributário nasce da incidência da norma geral e abstrata sobre o acontecimento previsto em seu antecedente; trata-se de operação lógica de subsunção do fato à norma. Em atenção ao princípio da tipicidade fechada em matéria tributária, só haverá incidência quando o acontecimento fático verificado se encaixar em todos os critérios da regra-matriz de incidência aqui delineados. Assim, o crédito tributário do imposto de renda terá origem quando alguém auferir renda. Entretanto, o *evento* de alguém auferir renda não basta: esse acontecimento deve ser vertido em linguagem competente (exigida pelo direito) para, ao se tornar *fato*, gerar o crédito.

Conforme vimos, a CF promoveu a repartição da competência tributária, ou seja, o poder para criar, mediante lei, tributos. Entretanto, a competência impositiva dos entes políticos não se restringe à instituição de tributos; dessa forma, a aptidão para tributar envolve a aptidão para editar regras complementares que viabilizarão a incidência do tributo (os chamados deveres instrumentais) e aptidão para editar normas que permitam a fiscalização dessa incidência, ou seja, o controle efetivo sobre o nascimento, a vida e a extinção da relação jurídico-tributária. Nesses termos, percebe-se que o ente competente para instituir dado tributo

também o é para fiscalizar os contribuintes dessa exação. É dessa atividade de fiscalização que tratamos neste tópico.

No âmbito infraconstitucional, encontramos diversos dispositivos regrado a atividade fiscalizadora. Essas regras variam conforme o ente envolvido e cada um dos tributos isoladamente considerados em respeito à natureza de cada qual e do conseqüente regime jurídico a eles atribuído. Entretanto, é na CF que essas normas encontram seu fundamento de validade, pois a fiscalização decorre do dever de gestão que o Estado tem sobre a coisa pública, e a arrecadação tributária é uma fonte de ingresso necessária a essa gestão. O artigo 37, caput e seu inciso XVIII, são incisivos:

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] XVIII – a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei.

Igualmente, o Código Tributário Nacional veicula, em seus artigos 194 a 200, normas para atividade de fiscalização. Vejamos o teor do artigo 194:

Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação. Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

Em razão dos quatro subsistemas normativos existentes no Brasil, União, Estados, Distrito Federal e Municípios editam normas reguladoras da atividade fiscalizatória que exercem com autonomia, segundo a peculiaridade de cada tributo que lhes coube instituir e administrar na conformidade da divisão de competências plasmada na CF.

No âmbito do imposto sobre a renda, impera a sistemática conhecida como lançamento por homologação, na qual cabe ao sujeito passivo cumprir os deveres instrumentais que dão operatividade à regra-matriz de incidência do imposto. Impõem ao sujeito passivo do tributo o dever de constituir, informar e pagar o crédito tributário e, ao fisco, o de fiscalizar essa atividade — mediante investigação dos fatos ocorridos segundo regras pertinentes ao direito das provas. Se, por um lado, sustentamos serem competentes para editar a norma que obriga à reparação de danos (indenização ou compensação) os poderes Judiciário (sentença) e Executivo (decreto), bem como o próprio particular (contrato/acordo), e que esse evento é neutro para fins de IR; por outro lado entendemos que essa atividade legislativa em sentido amplo se sujeita à fiscalização. Em outros termos, se o contribuinte tem liberdade para classificar um ingresso financeiro com uma *indenização*; em contrapartida há mecanismos legais que legitimam o fisco a examinar a correspondência dessa classificação com a realidade fática.

São precisas as palavras de Hoffmann (1999: 205):

À administração pública cabe fiscalizar o sujeito passivo, a fim de verificar se ele está cumprindo o dever legal que lhe é determinado e se está constituindo o crédito tributário, por meio da relação jurídica tributária. [...] Contudo, nesse processo fiscalizatório, a Administração Pública, por seus agentes, tem o poder de requerer os documentos relativos ao tributo, realizar diligências, fazer levantamentos, tudo com o intuito de verificar se o sujeito passivo está cumprindo os deveres que lhe são impostos. [...] Entretanto, se ao final desse procedimento fiscalizatório, o agente administrativo concluir que o sujeito passivo deixou de enunciar todos os fatos jurídicos tributários que efetivamente ocorreram ou que não os enunciou devidamente e, por consequência, deixou de instituir as relações jurídicas tributárias competentes, tudo segundo o que lhe indicam as provas que foram obtidas, ele irá editar o ato administrativo do lançamento tributário e a prova já estará feita.

Com efeito, se uma indenização ou compensação é forjada apenas para evitar a incidência do IR, caberá ao fisco desconstituí-la segundo a linguagem das provas. Em termos mais diretos, se o contribuinte indica, em sua declaração de rendimentos, que dado valor foi

recebido a título de indenização, escapando da incidência do IR quanto a essa parcela, a veracidade dessa informação poderá, legitimamente, ser checada pela autoridade fiscal, que, ao provar ser ela falsa, lançará o tributo que deixou de ser recolhido sem prejuízo das penalidades cabíveis, inclusive na esfera penal. Essa tese se ampara nas palavras de Ávila (2007: 152–53): “[...] é razoável presumir que as pessoas dizem a verdade e agem de boa-fé, em vez de mentir ou agir de má-fé. Na aplicação do Direito deve-se presumir o que normalmente acontece, e não o contrário”. Assim, se o direito é linguagem e se a constituição do evento em fato se dá por meio dela, então a realidade do direito só pode ser modificada por outro fato; logo, a linguagem das provas é que determinará a validade da informação, examinando seu fundamento. Se for baseada em contrato simulado ou mesmo em demanda judicial fajuta, a desconstituição do fato indenização terá lugar no âmbito de um procedimento fiscal, abrindo-se caminho para a constituição de um fato jurídico tributário, bem como para a imposição de uma sanção pela sua ocultação.

Marins (2000: 187) observa que “[...] a exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica econômica e o registro formal de sua existência”. Aqui se denota a necessidade de o fisco demonstrar que a realidade material examinada converge à realidade considerada para aplicação da norma impositiva tributária, tornando-a, nesse ponto, uma realidade formal, sob pena de essa última não prevalecer.

O princípio da verdade material deve iluminar o procedimento de fiscalização para permitir a correlação lógica entre hipótese normativa e realidade fática considerada, sob pena de o ato administrativo de lançamento se quedar sem o necessário *motivo*. Segundo Mello (1999: 277), *motivo* é o pressuposto de fato que autoriza ou exige a prática do ato; é, pois, a situação do mundo empírico que deve ser considerada para a prática do ato. Assim, a correlação lógica de que tratamos é verificada quando um acontecimento real se identifica

com um evento hipotética e abstratamente previsto no antecedente da norma — fato que ensejará a regulação de conduta prescrita em seu conseqüente.

A fiscalização partirá de uma suposição para a concreção, que poderá ter duas variantes: o fato jurídico tributário não ocorreu; ou o fato jurídico tributário ocorreu. Nessa última hipótese, portanto, a administração deverá se escorar nas provas, pois só por meio delas é possível justificar aplicação da norma geral e abstrata ao caso concreto; só por meio delas haverá expedição de uma norma individual e concreta válida. Quando estamos diante de uma reparação de danos simulada, tenha sido ela introduzida no sistema por meio de uma sentença, um decreto ou um contrato (quanto a essa última hipótese, imperam os princípios da autonomia da vontade e da boa-fé objetiva), tem o fisco o dever de manejar as regras que estipulam a desconsideração dos atos simulados, para, então, lançar mão do ato de lançamento e penalidade.

Nesse sentido seguem os artigos 149, VII, e 116, parágrafo único, do CTN e o artigo 167, parágrafo primeiro, do Código Civil. Tais dispositivos estão à disposição do fisco para a caracterização do ato ilícito do contribuinte conhecido como evasão fiscal, que consiste no “[...] agir com malícia no intuito de prejudicar o Erário, mediante a prática de ações não autorizadas juridicamente” (TOMÉ, 2005: 303). Ainda segundo essa autora:

Para que seja possível a desconsideração, pelo fisco, dos negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, nos termos dos arts. 116, parágrafo único e 149, VII, do Código Tributário Nacional, é imprescindível a prova de que este agiu de forma simulatória, fingindo um negócio que na realidade não desejava, com a única finalidade de ludibriar a Administração. É mediante o emprego da linguagem das provas que se desconstitui o fato simulado, constituindo, em seu lugar, o fato que se pretendeu dissimular, servindo como motivação dos atos de lançamento tributário e de aplicação das penalidades correspondentes. (TOMÉ, 2005: 328).

Não podemos nos esquecer de que, além do princípio autonomia da vontade e do princípio da boa-fé objetiva — que dirigem as relações no âmbito do direito privado —, nosso ordenamento prescreve obediência ao princípio da presunção de inocência, por estarmos

inseridos no contexto de um Estado Democrático de Direito, onde são garantidas, dentre outras, a liberdade e a propriedade. Com base no artigo 5º, LVII, da CF, o princípio em tela estabelece que os cidadãos (classe na qual estão inseridos os contribuintes) só podem ser considerados como violadores do ordenamento jurídico em que estão inseridos (nesse caso, o sistema constitucional tributário) se contra eles existirem fatos consistentes que demonstrem, de forma incontroversa, a ofensa praticada.

Enfim, cabem de novo as palavras de Ávila (2007: 153):

[...] a razoabilidade atua como instrumento para determinar que as circunstâncias de fato devem ser consideradas com a presunção de estarem dentro da normalidade. A razoabilidade atua na interpretação dos fatos descritos em regras jurídicas. A razoabilidade exige determinada interpretação como meio de preservar a eficácia de princípios axiologicamente subjacentes. Interpretação diversa das circunstâncias de fato levaria à restrição de algum princípio constitucional, como o princípio do devido processo legal, nos casos analisados.

Portanto, vemos que o próprio sistema põe à disposição do fisco meios suficientes para combater os desvios de conduta dos contribuintes — eventos afortunadamente excepcionais.

CONCLUSÕES

Por opção metodológica, apresentamos as conclusões deste trabalho por capítulos.

Capítulo 1 — Pressupostos metodológicos

1. O estudo científico exige corte metodológico e, fundamentalmente, delineamento claro do objeto de estudo — delimitar o objeto não significa ignorar a realidade que o cerca, mas tê-la sempre presente como referência e fonte de iluminação à investigação científica. O discurso científico deve guardar coerência com as premissas adotadas e se desenvolver segundo um método. O método que empregamos é o analítico-normativo.

2. O conceito fundamental do presente trabalho é compreender o direito como sistema comunicacional vazado em linguagem.

3. O direito é um sistema lingüístico formado pelo sistema do direito positivo e pelo sistema da Ciência do Direito. Ambos os sistemas se manifestam pela linguagem e, por meio dela, tornam-se conhecidos pelos e para os seres cognoscentes.

4. O sistema do direito positivo é composto pelo conjunto das normas válidas em determinados tempo e espaço, apresenta-se como camada de linguagem prescritiva e visa regular as condutas humanas nas suas relações intersubjetivas para implantar valores prestigiados.

5. O sistema da Ciência do Direito se apresenta como corpo de linguagem descritiva, precisa, cuja função é estudar a linguagem prescritiva própria do sistema do direito positivo. Linguagem incide sobre linguagem (metalinguagem).

6. O conteúdo do direito positivo, cujo suporte são enunciados lingüísticos prescritivos, é atingido em sua integralidade quando percorremos o processo gerativo de

sentido, em que se parte do suporte físico — dado material — rumo à formação de um juízo chamado norma jurídica.

7. O juízo estruturado em hipótese e conseqüente equivale à norma jurídica em sentido estrito, e os enunciados prescritivos já interpretados, ou seja, as proposições que viabilizam a construção de um juízo hipotético condicional, equivalem à norma jurídica em sentido amplo.

8. A norma jurídica em sentido estrito é construída por meio da interpretação dos textos do direito positivo, e sua estrutura lógico-sintática é universal: sua aplicação não se restringe ao âmbito do direito tributário.

9. A *regra-matriz de incidência tributária* é a locução que representa dada norma jurídica em sentido estrito que institui o tributo.

10. Não há trânsito automático e infalível entre os planos geral e abstrato e individual e concreto; logo, as normas jurídicas não incidem automática e infalivelmente: carecem dos atos de aplicação do direito, próprio de seu processo de positivação.

11. A fenomenologia da incidência tributária ou processo de positivação do direito se dá por meio de atividade psicofísica do homem. Este é o procedimento pelo qual é operada a incidência — para nós, sinônimo de aplicação — são estipulados no tecido lingüístico do próprio direito positivo e implica subsunção do fato à norma.

12. A subsunção é operação lógica que ocorre entre níveis de linguagens diferentes. Se houver conduta prevista no antecedente da norma jurídica geral e abstrata, então estará aberta a via para a produção de nova linguagem — agora individual e concreta — necessária à constituição do fato jurídico e a conseqüente — agora automática e infalível — instauração da relação jurídica.

13. Na regra-matriz de incidência tributária, como em qualquer outra norma jurídica habitante do plano geral e abstrato, não há fatos, e sim critérios para identificá-los visando à

construção de relações. Na norma individual e concreta, seja ela tributária ou não, não falamos mais em previsão hipotética, e sim em fato, pressupondo, portanto, seu ingresso na realidade do direito mediante linguagem.

14. O fato jurídico que habita o antecedente de uma individual e concreta tributária chama-se fato jurídico tributário e, quando existente, implica a instauração da relação jurídica tributária própria do conseqüente normativo.

Capítulo 2 — Imposto sobre a renda no Sistema Constitucional Tributário

1. O subsistema constitucional tributário é disciplinado por regras próprias, mas é iluminado pela Constituição Federal.

2. Competência tributária é a aptidão que uma pessoa jurídica de direito público interno tem para criar tributos em abstrato.

3. A atividade legislativa estatal infraconstitucional, tendente a inserir regras no sistema do direito positivo sobre imposto sobre a renda, obedece a mecanismos que garantem sincronia e harmonia entre os demais entes tributantes e a mandamentos constitucionais que convergem ao atendimento de valores objetivados por meio de princípios.

5. Princípios são normas jurídicas de hierarquia superior que determinam e subordinam as demais normas jurídicas.

6. Três podem ser as categorias normativas: os princípios (dimensão finalística), as regras (dimensão comportamental) e os postulados (dimensão metódica). Todas são importantes ao processo de interpretação e aplicação do direito, sobretudo quando há conflitos entre princípios e regras ou entre princípios e princípios e regras e regras.

7. As normas que versam acerca do imposto sobre a renda obedecem aos princípios constitucionais genéricos e aos princípios específicos que iluminam o subsistema constitucional tributário, além dos princípios diretamente relacionados com esse imposto.

8. O imposto sobre a renda deve ser instituído por meio de lei (princípio da legalidade). A lei que o institui deve trazer todos os elementos identificadores da situação que ensejará sua incidência e, ainda, a quem caberá exigir o tributo, quem deverá pagá-lo e quanto será devido (princípio da tipicidade). A incidência do imposto só terá lugar no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei que o institui ou o majorou (princípio da anterioridade). Os fatos que vão interessar ao imposto são fatos futuros à sua criação (princípio da irretroatividade). Os contribuintes deverão ter tratamento isonômico, de forma que todos que estão numa mesma situação deverão suportar o imposto de forma igualitária (princípio da igualdade ou isonomia). A incidência do imposto deve recair sobre fatos que denotem riqueza (princípio da capacidade contributiva). As características das pessoas deverão ser consideradas quando da fixação de alíquotas e possibilidade de serem feitas deduções (princípio da pessoalidade). O imposto devido será maior à medida que maior for sua base de cálculo (princípio da progressividade). O IR deve incidir sobre o saldo positivo havido do confronto entre todos os fatores positivos e negativos relevantes para o direito num dado período (princípio da universalidade). Como regra, não se sujeita a condições e discriminações pessoais de qualquer natureza (princípio da generalidade). Deve preservar a fonte produtora da riqueza tributada (princípio da vedação de confisco). Deve preservar as condições mínimas de sobrevivência de quem sofre a tributação (princípio do mínimo vital). Por fim, deve prestigiar vida, a dignidade da pessoa humana, a propriedade e preservar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos.

9. O imposto sobre a renda está positivado em nosso sistema mediante numerosos veículos normativos: dos constitucionais aos legais e infralegais, tais como os artigos 153, III, e 146 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), dos artigos 43, 44 e 45 da lei n. 5.172/66 do

Código Tributário Nacional (CTN), das leis ordinárias federais 7.713/88, 8.981/95 e 9.430/96 e do decreto 3.000/99 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

10. Ao versar acerca do imposto sobre renda, o legislador terá de se atentar para cada disciplina constitucional do imposto, de modo atender a todos os princípios referidos no capítulo 2, pois ferir um deles significa ferir a todos (princípio hermenêutico da unidade da CF) e, como consequência, o próprio ordenamento, o que ensejará uma tributação inconstitucional.

11. A regra-matriz de incidência tributária do IR, construída com base na CF e complementada pelo CTN, pode ser enunciada assim: se uma pessoa física ou jurídica auferir renda no último dia do exercício financeiro e tenham os fatos que contribuíram para a conformação da renda ocorrido em território nacional ou estrangeiro e, nesse caso, desde que preenchidos os critérios de conexão, então deve ser obrigação de quem auferiu renda na qualidade de sujeito passivo entregar à União, na qualidade de sujeito ativo, a parcela da renda determinada pela alíquota aplicável a título de imposto sobre a renda.

Capítulo 3 — Conceito de renda

1. O verbo a ser complementado na hipótese normativa do IR é *auferir* — ou qualquer outro que permita significar a idéia de algo que se agrega, algo que antes inexistia e passou a existir livre de condições a seu titular.

2. O complemento do verbo é *renda e proventos de qualquer natureza*, cujo significado, como base tributável, deve ser construído à luz do texto constitucional complementado pela prescrição complementar constante do CTN.

3. A conceituação de *renda e proventos*, ou *renda em sentido amplo*, ou, ainda, simplesmente *renda*, é tarefa que ocorre eminentemente no plano semântico da linguagem do direito.

4. Há diversos métodos para se conceituar *renda*; todos são válidos, desde que respeitem a limitação constitucional dada ao conceito em questão, o que afasta de vez a validade do conceito legalista de *renda*, qual seja: *renda* é o que a lei disser que é.

5. A teoria *renda-produto* não fere os limites impostos constitucionalmente para a materialidade do IR; ao contrário, revela conceito incompleto, pois sustenta, sem base normativa, que renda só poderia advir do próprio patrimônio. Com isso, hipóteses de doações e heranças estariam seguramente fora do conceito.

6. A teoria *renda-acrécimo* é a que melhor se enquadra na previsão constitucional do IR, complementada pelo CTN, ao preconizar que, para que se considere *renda*, basta existir acréscimo patrimonial disponível a seu titular, independentemente de sua fonte de produção e sua origem, de modo que engloba a teoria *renda-produto*.

7. O Código Tributário Nacional, em sua função complementar à Constituição Federal, por meio de seu artigo 43, contempla ambas as teorias e exige, fundamentalmente, o acréscimo patrimonial como base de tributação.

8. A doutrina pátria é uníssona quanto à noção de que o conceito de renda implica, necessariamente, acréscimo patrimonial, disponível e havido em certo tempo.

9. Como conceito preliminar, *renda*, enquanto grandeza tributável, é o acréscimo patrimonial verificado num período de tempo, disponível ao seu titular e resultante do *confronto* entre os *ingressos* provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou, ainda, de quaisquer outros acréscimos, e as *saídas* necessárias à produção dos ingressos.

10. Dada a ambigüidade e vagueza dos termos lingüísticos, convém elucidar os termos comumente empregados quando tratamos da espécie *renda*:

- *imposto* é uma espécie do gênero tributo;

- *proventos de qualquer natureza* são espécies do gênero *renda* que representam qualquer situação de acréscimo patrimonial não decorrente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;
- *lucro* deve ser considerado, ao lado da expressão *proventos de qualquer natureza*, como uma espécie do gênero *renda* — signo que se refere ao resultado positivo apurado pelas pessoas jurídicas em dado período, ou seja, é a *renda* das pessoas jurídicas;
- *aquisição* significa recebimento a título de propriedade ou de posse;
- *disponibilidade* deve ser entendida como a situação em que a pessoa é senhora da coisa, ou seja, dela pode dispor livremente: consumir, poupar ou investir;
- *disponibilidade jurídica* se refere à situação em que um fato lícito juridicamente qualificado resulte *renda* incorporada ao seu *patrimônio*;
- *disponibilidade econômica* se refere à situação de efetiva percepção da renda, ou seja, independentemente de um título jurídico ou mesmo da licitude ou não do fato econômico considerado;
- *disponibilidade financeira* tem lugar quando há da posse da renda, o que ocorre com o seu ingresso físico — para o direito, interessa apenas a disponibilidade jurídica, estando, as três espécies de disponibilidade (jurídica, econômica ou financeira) abarcadas sistematicamente como capazes de incluir a hipótese normativa do IR;
- *capital* significa qualquer recurso capaz de produzir riqueza sem ser consumido no ciclo dessa produção;
- *trabalho* significa esforço humano dirigido a determinado resultado;
- *acréscimo patrimonial* significa um *plus* ao *patrimônio*, daí se poder falar em *riqueza nova*, que necessariamente ocorre, para fins de IR, na esfera econômica

do patrimônio, cabendo a advertência que a expressão *acréscimo patrimonial* deve ser vista à luz dos princípios constitucionais tributários que direta ou indiretamente iluminam o IR, noutros termos, deve ser lida sob o enfoque jurídico-tributário.

- *patrimônio* pode ser entendido como universalidade incindível de bens e direitos tutelados juridicamente de uma pessoa;
- *tempo* é uma medida indispensável ao conceito de renda, pois esta só ocorre em função daquele.

11. A verificação da *renda* no mundo empírico depende da ocorrência de uma série de fatores que terão lugar em dado tempo; são, por isso, sob o aspecto lingüístico, fatos complexos; em outras palavras, dependem da conjugação de numerosos enunciados para sua correta conformação.

12. Esses acontecimentos do mundo empírico — sejam eventos ou fatos econômicos ou contábeis —, vertidos em linguagem competente para o direito, passam a conformar o fato *jurídico-tributário* conhecido como *renda* e a base de cálculo do imposto. Essa é a nota peculiar do imposto sobre a *renda*, pois o fato jurídico *renda* depende da conexão, para sua conformação, de enunciados prescritivos denominados *enunciados-acréscimos* e *enunciados-decréscimos*.

13. Há eventos ou fatos que, embora do ponto de vista econômico ou contábil possam traduzir ganho ou perda, têm, para fins de IR, efeito neutro, diga-se, não compõem o resultado *renda* ou *prejuízo*: gozam de neutralidade fiscal quanto ao IR; são fatos transparentes ao IR; não são passíveis de ter sua versão em linguagem competente em termos jurídicos — seja porque estão acobertados por normas de imunidades e isenções, seja porque não há norma geral e abstrata que os considere como relevantes para fins de IR.

14. A conformação do *fato-renda* ocorre de um só turno, e isso se dá pela seleção de propriedades à luz do texto constitucional, onde, surpreendendo-se a linguagem da realidade social, parte dessa realidade é desprezada e parte é considerada. Noutras palavras, é fenômeno que se opera no plano das significações visando a edição da norma individual e concreta do imposto.

15. *Renda* encerra uma categoria jurídico-positiva obtida a *posteriori*, ou seja, não é um conceito lógico-jurídico comum a todos os ordenamentos, e deve ser construído mediante o direito posto brasileiro.

16. A conceituação do termo *renda* como componente essencial da regra-matriz de incidência tributária do IR visa estabelecer o conteúdo semântico mínimo presente no subsistema constitucional tributário quanto a essa realidade e, por consequência, permitir a seleção dos acontecimentos que apresentem tais características de forma legítima, diga-se, constitucional.

17. As balizas fundamentais para se conceituar renda são: a divisão rígida de competências impositivas e os princípios — dentre os quais, os específicos ao IR (generalidade, universalidade e pessoalidade), os aplicáveis diretamente ao subsistema constitucional tributário (capacidade contributiva, não-confisco, mínimo existencial) e os genéricos (igualdade, inviolabilidade da dignidade humana e os que buscam a garantia dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, livre iniciativa etc).

18. O artigo 43 do CTN atende a essas balizas ao objetivar que a *renda* corresponde a um acréscimo patrimonial, entendida a expressão em termos jurídico-tributários.

19. Nessa perspectiva jurídico-normativa, *pode ser considerado como renda tudo aquilo que, respeitando o patrimônio jurídico das pessoas, corresponde a um resultado positivo líquido que se agrega ao patrimônio originado do confronto, num lapso temporal, de enunciados-acréscimos que relatam fatores positivos auferidos a título gratuito ou pela*

aplicação de recursos materiais ou imateriais, correntes ou passados, ou em virtude de simples aumento no valor do patrimônio e de enunciados-decréscimos incorridos na produção dos enunciados-acréscimos (sejam os necessários à manutenção de uma vida digna para as pessoas físicas ou à manutenção da fonte produtora dos enunciados-acréscimos para as pessoas jurídicas), bem como aqueles realizados pelo particular em substituição ao Estado, ou, ainda, decorrente de simples diminuição no valor do patrimônio, excluindo-se qualquer tipo de recomposição patrimonial.

Capítulo 4 — Dano e indenização

1. *Responsabilidade civil* pressupõe uma atividade danosa violadora de norma jurídica legal ou contratual que tutela interesses privados e que, uma vez configurada, impõe o dever jurídico da *reparação de danos*.

2. A *responsabilidade civil* está constitucionalmente prevista na medida em que é o contraponto da liberdade de agir, também assegurada em nível constitucional.

3. O dever de reparar danos representa um meio juridicamente regulado de se restabelecer o equilíbrio às relações privadas. Isso pode ocorrer mediante uma ação com ou sem caráter econômico.

4. A *responsabilidade civil subjetiva* decorre de dano causado em função de ato doloso ou culposos; a *responsabilidade civil objetiva* despreza a culpa ou dolo como elemento caracterizador da obrigação de reparar. Pode ser *responsabilidade civil*, pode ser *contratual* (ofensa a um contrato) ou *extracontratual ou aquiliana* (ofensa à lei) e tem função dupla: reparadora — provoca a reparação do dano — e sancionadora — visa desestimular a conduta danosa. Tem natureza jurídica de sanção.

5. Os elementos essenciais à responsabilização civil são a *conduta humana*, o *dano* e o *nexo de causalidade* entre a conduta e o dano.

6. Como regra geral, a *conduta humana* deve representar uma infração a uma regra.

7. O *dano* é a lesão ao patrimônio jurídico; e patrimônio jurídico ou patrimônio em sentido amplo expressa a universalidade incindível dos bens e direitos materiais e morais; fundamenta-se no fato de que é o homem — e não o patrimônio econômico — o que mais importa ao direito.

8. A reparação dos danos visa restabelecer o *status quo ante* pela restituição *in natura* do prejuízo causado; nos casos em que não se faz possível a reparação *in natura*, o direito estipula, como alternativa possível, ou a entrega de algo equivalente ou, simplesmente, a entrega de uma quantia em dinheiro ao lesado. Todas essas formas de reparação são feitas a título de indenização para tornar juridicamente indene/compensado o patrimônio lesado.

9. A reparação de danos se coloca quando presentes a violação de um direito patrimonial, a certeza (fato concreto) e a subsistência (pendência de reparação) do dano.

10. O dano pode ser de ordem material e moral. Os danos materiais atingem a esfera economicamente mensurável do patrimônio e podem ser de duas espécies: *emergentes* — referem-se ao dano concreto sofrido — e *lucros cessantes* — referem-se àquilo que presumidamente se deixou de auferir. Os danos morais atingem a esfera patrimonial não exposta à valoração econômica ou ao comércio, e podem ser puros, impuros, diretos e indiretos.

11. A reparação por danos morais está constitucionalmente assegurada: a dificuldade de sua valoração econômica não pode servir como pretexto para sua não-concretização.

12. A reparação de danos é gênero que comporta as espécies *indenização* — referente à recomposição da esfera material do patrimônio — e *compensação* — relativa à recomposição da esfera moral do patrimônio. Entretanto, tem sido consagrado na legislação o termo indenização como gênero.

13. Pessoa jurídica pode sofrer danos morais em sua acepção objetiva.

14. O *nexo causal* ou *nexo de causalidade* é o terceiro elemento essencial da *responsabilidade civil* e representa liame entre a conduta humana e o dano.

15. Aquele que causar dano deve indenizar (ou compensar) segundo estipulação constitucionalmente prevista, significando a restituição do *status quo ante*.

16. As indenizações, como regra, ostentam conteúdo econômico e revelam o trânsito de riqueza do patrimônio do ofensor para o patrimônio do ofendido.

17. A indenização como realidade jurídica pode ser constituída tanto pelo Estado, por meio do Poder Judiciário, quanto pelo particular, mediante um negócio jurídico privado (contrato/acordo).

Capítulo 5 — Imposto sobre a renda e verbas indenizatórias

1. *Renda* é uma realidade abstratamente prevista na hipótese e no conseqüente (base de cálculo) da regra-matriz de incidência tributária.

2. A *indenização* pode ser entendida como relação jurídica estipulada no conseqüente de uma norma jurídica primária sancionadora, que tem lugar quando uma obrigação estipulada numa norma primária dispositiva é descumprida ou como estipulação de uma norma secundária ou, ainda, como um soma em dinheiro.

3. A capacidade contributiva deve ser vista como princípio-limite objetivo: é limite-objetivo ao legislador, que deve se ater ao fato-signo presuntivo de riqueza quando for estabelecer o critério material da regra-matriz de incidência tributária. Prestigia e tem como corolário lógico o princípio-valor da igualdade ou isonomia.

4. O objeto de um tributo é uma riqueza, e esta é medida à luz dos acontecimentos verificados no mundo das realidades tangíveis. Os eventos passíveis de seleção pelo legislador, necessariamente, correspondem a fatos-signo presuntivos de riqueza.

5. Em seu matiz objetivo, a capacidade contributiva impõe ao legislador a eleição de fatos que ostentem signos de riqueza. Entretanto, pelo prisma subjetivo, esse princípio prescreve a repartição do impacto tributário, de modo que cada um deve dele participar na exata medida do tamanho econômico do evento que produziu.

6. Por definição, a reparação de danos causados ao *patrimônio jurídico* de uma pessoa, seja física ou jurídica, não atende, em termos jurídico-tributários, à nota mais característica exigida pela regra matriz de incidência tributária do IR: o acréscimo patrimonial, ou — se preferirmos — riqueza nova.

7. Os conceitos relativos à *reparação de danos* estão fixados no direito privado, por isso não podem ser alterados ou equiparados a outras realidades a fim de se ensejar a tributação pelo IR. De outro modo, também o legislador federal não pode alargar o conceito pressuposto constitucionalmente de *renda* para nele abarcar situações tais que, em termos tributários, nada acrescentem ao patrimônio lesado.

8. Não há necessidade de normas de isenção para casos de indenização, pois a hipótese é de *não-incidência* tributária, por se referir a eventos que estão absolutamente fora dos critérios impostos pela regra-matriz do IR, tais quais são definidos na CF.

9. Uma vez afetado o *patrimônio jurídico* de uma pessoa (entendida essa expressão numa concepção constitucional contemporânea, ou seja, para abranger a universalidade incindível de bens e direitos juridicamente tutelados, sejam materiais ou morais), há o direito à indenização justa, isto é, integral, o que impõe a não-tributação pelo IR dos valores recebidos a título de reparação de danos.

10. A tributação ou não dos valores recebidos a título de reparação de danos revela a relação de tensão entre princípios, sobretudo os que protegem os cidadãos e os que atribuem poderes ao Estado. Nesse caso, deve ser buscado um equilíbrio entre eles.

11. A exigência de realização de diversos fins constitucionalmente legitimados implica a necessidade de ponderação das normas envolvidas, o que se deve fazer mediante postulados hermenêuticos e aplicativos, sob pena de não se seguirem os padrões estipulados para a construção válida de sentidos da norma jurídica.

12. Revela-se mais proporcional, razoável e coerente com a Carta de 88 sustentar que os valores recebidos a título de reparação de danos não estão no âmbito de abrangência de regras-matrizes de incidência do imposto sobre a renda; por isso não poderão ser relatados por meio de *enunciados-acréscimos* para fins da composição do *fato-renda*.

13. O tema das indenizações para fins tributários fica sujeito à linguagem das provas, de modo que indenizações forjadas serão desconstituídas, e os efeitos tributários terão lugar (tributação e penalidade).

REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 4. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- ALVIM, Agostinho. *Da Inexecução das obrigações e suas conseqüências*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 1980.
- ALVIM, Arruda. Dano moral. In: _____. *Direito privado*. (Direito Civil: transação: prescrição — direito comercial: direito societário; contratos; título de crédito; falência). São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 2, 2002.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário Brasileiro*. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- APEL, Karl-Otto. *Transformação da filosofia 2: o a priori da comunidade de comunicação*. São Paulo: Loyola, 2000.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. *Semiótica de Direito*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cléber. Imposto de renda — capacidade contributiva — aparência de riqueza — riqueza fictícia — “renda” escritural — intributabilidade de correções monetárias. *Revista de direito tributário*, Revista dos Tribunais, n. 38, 1986.
- ATALIBA, Geraldo; SARTIN, Agostinho. Imposto de renda — não incidência sobre indenizações por desapropriação. *Revista de Direito Tributário*, Revista dos Tribunais, n. 36, 1986.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. Regime tributário e estado de direito — igualdade e anterioridade em matéria tributária. 1998. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª Ed., 4ª tir, São Paulo, Malheiros, 2003.
- ATALIBA, Geraldo. *Regime tributário e estado de direito — igualdade e anterioridade em matéria tributária*. 1998. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 20 fev. 2008
- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios — da definição á aplicação dos princípios jurídicos*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BALERA, Wagner. Cadernos de pesquisas tributárias. *Resenha Tributária*, 1986, v. 11.
- BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. Rio de Janeiro: Casa de Ruy Barbosa, 1949.
- BARRETO, Paulo Ayres. A base de cálculo — componente deste fato relacional — é também um fato. *Dialética*, São Paulo, 2001.

- BARRETO, Paulo Ayres. *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. Rio de Janeiro: Lejus, 1998.
- BELLUCCI, Maurício. Cofins — retenção e prestadores de serviços imunes ou isentos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octávio Campos. (Coord.) *Pis-Cofins — questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria geral da isenção tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.
- BRAGHETTA, Daniela de Andrade. *Pressupostos da tributação do comércio eletrônico à luz da teoria constitucional do direito*. 2002. Dissertação (Mestrado em Direito) — Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.
- BRASIL. Lei Ordinária Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em 10 jan. 2008.
- BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 7 jan. 2008.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza. In: GANDRA, Ives (Coord.). *Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Resenha Tributária : Centro de Estudos de Extensão Universitária, 1986.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e temas específicos)*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Imposto sobre a renda (perfil constitucional e questões específicas)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Regras gerais de interpretação da tabela NDN/SH (TIP/TAB). *Revista de Direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 12, 1980.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os “regimes especiais”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, n. 8. 1996.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por homologação — decadência e pedido de restituição. *Repertório de Jurisprudência IOB*, 1^a quinzena, fev. 1997, n. 3/97, Caderno 1.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Base de Cálculo como Fato Jurídico e a Taxa de Classificação dos Produtos Vegetais. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 37, 1998a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. A prova no procedimento administrativo tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, Dialética, n. 34, 1998b.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 3. ed. São Paulo: Max Limonad, 1998c.

- CARVALHO, Paulo de Barros. *Apostila de filosofia do direito I. Lógica Jurídica*. São Paulo: PUC, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros Carvalho. *Direito Tributário I*. São Paulo: Faculdade de Direito da PUC-SP, 2004. Notas de aula.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. Saraiva: São Paulo, 2007a.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007b.
- CERQUEIRA, Marcelo Fortes de. *Repetição do indébito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. São Paulo. Malheiros, 1993.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário Jurídico*. 27. ed. 2008.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Correção monetária e demonstrações financeiras — conceito de renda — imposto sobre patrimônio — lucros fictícios — direito adquirido a deduções e correções — lei 8.200/91. *Revista de Direito Tributário*, n. 59, p. 145.
- DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro — responsabilidade Civil*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ECHAVE, Delia Tereza; URQUIJO, Maria Eugenia; GUIBOURG, Ricardo. *Lógica posposición y norma*, 2002, capítulo 4.
- FACHIN, Luiz Edson. *Estatuto jurídico do patrimônio mínimo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2001.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Apresentação. In: LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: ed da Universidade de Brasília, 1980.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Interpretação e estudos da Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1990.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio Ferraz. *Introdução ao estudo do direito*. São Paulo: Atlas, 1993.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Disponibilidade: CTN ART. 43. *Revista de Direito Tributário*, Malheiros, n. 91, 2004.
- FIGUEIREDO, Lucia Valle. Indenizações e seu Regime Tributário. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 213–25.
- FLÜSSER, Vilém. *Língua e realidade*. 2. ed. São Paulo: Annablume, 2005.

- GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil — responsabilidade civil*. 4. ed. São Paulo: 2006, v. III.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Isonomia na norma tributária*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- GONÇALVES, José Artur. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 1997.
- GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda — pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. *Responsabilidade civil*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.
- GUIBOURG, Ricardo; GHIGLIANI, Alejandro; GUARINONI, Ricardo. *Introducción al conocimiento científico*. Buenos Aires: Eudeba, 1985. Capítulo 1.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Campinas: Copolla, 1999.
- HORVARTH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2002.
- IHERING, Rudolf Von. *A luta pelo direito*. 4. ed. São Paulo: editora Revista do Tribunais, 2004.
- JAKOBSON, Roman. *Lingüística e comunicação*. São Paulo, Cultrix, 1991.
- JARACH, Dino. *Finanzas públicas y derecho tributario*. 2. ed. Buenos Aires: Abelardo-Perrot, 1996.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Lisboa: Armênio Amado, 1984.
- KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Curso de derecho financiero español*. 20. ed. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- LAPATZA, Jose Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. Barueri: Manole; Espanha: Marcial Pons, 2007.
- LEMKE, Gisele. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 77-91.
- LOTUFO, Renan. *Curso avançado de direito civil: parte geral*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002, v. 1.
- LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: ed da Universidade de Brasília, 1980.
- LUHMANN, Niklas. *El derecho de la sociedad*. México: Universidad Iberoamericana, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Occidente, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 2002.
- MACHADO, Brandão. *Direito tributário atual — vol. 11/12. Imposto de renda. Ganhos de capital. Promessa de venda de ações Decreto-lei n. 1510, de 1976*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

- MACHADO, Hugo de Brito. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; RAMOS, Paulo de Tarso Viera. Regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000.
- MARINS, James. Regime Tributário das Indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva/CEU, 1982.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1.
- MARTINS, Natanael; TARARAM, Ana Paula Bonini. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 281–89.
- MARQUES, Marcio Severo *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11ª ed. 1999.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.
- MELO, José Eduardo S.; MELO, Márcia S. O regime tributário das indenizações. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 191–212.
- MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 191–212.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.
- MORAES, Alexandre de. *Direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Editora Atlas, 2004
- MORAES, Maria Celina B. *Danos à pessoa humana: uma leitura civil-constitucional dos danos morais*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Revogação em matéria tributária*. São Paulo: Noeses, 2005.
- NANNI, Giovanni Ettore. *Enriquecimento sem causa*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- NORONHA, Fernando. *Direito das obrigações*. 2. ed São Paulo: Saraiva, 2007.
- OLIVEIRA, Ricardo M. Direito tributário. In: SHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETTI, Fernando A. (Coord.). *Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de renda*. Rio de Janeiro: Justec, 1979.

- PEREIRA, Caio Mário da Silva. Responsabilidade civil — teoria & prática. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 1990.
- QUEIROZ, Luiz César Souza. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 2000.
- QUEIROZ, Luiz César Souza de. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda*. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000.
- QUEIROZ, Mary Elbe. *Impostos sobre a renda e proventos de qualquer natureza*. São Paulo: Manole, 2004.
- ROBLES, Gregório. *Fundamentos de la teoría comunicacional del derecho*. Madrid: Civitas, 1998, v. 1.
- SANTAELLA, Lúcia. *A percepção: uma teoria semiótica*. 2. ed. São Paulo: Experimento, 1998.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 1996.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *As classificações no sistema tributário brasileiro. Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SCAVINO, Dardo. *La filosofía actual: pensar sin certezas*. Buenos Aires: Paidós, 1999.
- SCHOUERI, Luis Eduardo; JARDIM NETO, José Gomes. *A indenização por dano moral e o imposto de renda*. In: MACHADO, Hugo de Brito. (Coord.). *Regime tributário das indenizações*. São Paulo: co-edição Dialética e ICET, 2000, p. 226–37.
- SILVA, Joana Lins. *Fundamentos da norma tributária*. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SÜSSEKIND, Arnaldo et al. *Instituições de direito do trabalho*. 19. ed. São Paulo: LTr, 2000.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre Tomé. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. 2000. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) — Pontifícia Universidade Católica, São Paulo.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a seguridade social: aspectos constitucionais*. Curitiba: Juruá, 2003.
- TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: RT, 2001.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Autonomia privada e simulação no direito tributário*. São Paulo: RT, 2003.
- VILANOVA, Lourival. *Sobre o conceito do direito*. Recife: Imprensa Oficial, 1947.
- VILANOVA, Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1977.

VILANOVA Lourival. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo, Max Limonad, 1997.

VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*, 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

WITTGENSTEIN, Ludwig. *Tractatus lógico philosophicus*. São Paulo: ed. da Edusp, 1994.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

ZILVETI, Fernando Aurélio. O princípio da realização da renda. In: SHOUERI, Luis Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 1 e 2.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

APÊNDICE — CASUÍSTICA

Este apêndice traz algumas decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal (STF), Superior Tribunal de Justiça (STJ) e Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda (CCMF). Não pretendemos esgotar a temática relativa ao tratamento tributário das indenizações dado pelos referidos tribunais, mas sim acusar a polêmica que cerca o tema. Separamos por assunto as seguintes decisões que são brevemente comentadas à luz do que até aqui expusemos.

Demissão imotivada

Em julgamento no mês de dezembro de 2005, o STJ, por meio de sua Primeira Turma da Primeira Seção, decidiu, à unanimidade e invocando precedentes robustamente aceitos naquela Corte quanto à matéria, pelo afastamento do imposto sobre a renda sobre os valores recebidos por ocasião de demissão imotivada e não faz qualquer distinção em situações de programas incentivados,¹²⁶ mesmo que os valores em questão tenham superado o montante previsto em regra de isenção prevista no inciso v, do artigo 6º da lei ordinária federal 7.713/88.¹²⁷

A decisão mostra-se coerente com o tratamento constitucional que deve ser dado à matéria, pois reconhece, nas indenizações, casos verdadeiros de não-incidência tributária. O Quadro 1 mostra como ementada.

¹²⁶ Os programas de demissão voluntária (PDVs) fizeram numerosos questionamentos administrativos e judiciais sobre a incidência ou não do imposto sobre a renda nas quantias recebidas a título de indenização pela dispensa. O entendimento que prevaleceu foi de que não há, nessas hipóteses, a materialidade do imposto; portanto, revela-se a hipóteses de não-incidência tributária. Hoje esse entendimento está expresso na Súmula 215 do STJ: “A indenização recebida pela adesão a programa de incentivo à demissão voluntária não está sujeita a incidência do imposto de renda”.

¹²⁷ “Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguinte rendimentos percebidos por pessoas físicas: [...] v – a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido por lei, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores, ou respectivos beneficiários, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço.” Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 22 mar. 2008.

QUADRO 1
Ementa

Acórdão	Origem: STJ — SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP – RECURSO ESPECIAL – 675639 Processo: 200401168462 UF: SE Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA Data da decisão: 6/12/2005 Documento: STJ000665061
Fonte	DJ DATA: 13/2/2006 PÁGINA: 678
Relator(a)	LUIZ FUX
Decisão	Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, prosseguindo no julgamento, após o voto-vista do Sr. Ministro José Delgado, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki (voto-vista), Denise Arruda e José Delgado (voto-vista) votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, ocasionalmente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.
Ementa	<p>TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS JUROS MORATÓRIOS. VERBAS INDENIZATÓRIAS. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. ARTIGO 43 DO CTN. ALCANCE.</p> <p>1. O fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica e jurídica sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Na definição de cada um destes não se comporta a indenização, ou reparação pecuniária.</p> <p>2. É assente no E. STJ o entendimento segundo o qual verbas recebidas de natureza indenizatória não sofrem a incidência do imposto de renda. Nesse sentido é cediço que, as verbas não previstas em lei pagas a ex-empregado, quando de sua demissão, possuem caráter estritamente indenizatório, constituindo mera reposição patrimonial pela perda do vínculo laboral, bem economicamente concreto, de sorte que indevida é a incidência do Imposto de Renda, por ausência do fato gerador previsto no art. 43, I e II, do Código Tributário Nacional. (REsp nº 651899/RJ, 2ª Turma, Ministro Relator Castro Meira, DJU 03/11/2004)</p> <p>3. O valor pago em pecúnia, a título de juros moratórios, tem por finalidade a recomposição do patrimônio e, por isso, natureza indenizatória, por força de dívida não foi quitada, não incidindo o imposto de renda.</p> <p>4. Deveras, os juros de mora são acessórios e seguem a sorte da importância principal, situados na hipótese da não incidência, porquanto caracterizada sua natureza igualmente indenizatória.</p> <p>5. A jurisprudência do STJ já firmou o entendimento de que não incide sobre as verbas decorrentes da rescisão do contrato de trabalho, incentivada ou não, consentida ou não, imposto de renda. "De acordo com o disposto no artigo 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial. As indenizações percebidas pelo empregado, em virtude de rescisão contratual, tem a natureza jurídica de repor o patrimônio ao <i>status quo</i> ante, uma vez que a rescisão contratual traduz-se em um dano, tendo em vista a perda do emprego, que, invariavelmente, provoca desequilíbrio na vida do trabalhador. A indenização, nesse caso, visa a proporcionar condições mínimas necessárias para que o empregado disponha dos meios financeiros para o seu sustento e de sua família, enquanto, em acréscimo patrimonial, uma vez que a indenização torna o patrimônio indene, mas não maior do que era antes da perda do emprego. Dessa forma, as verbas em questão não se enquadram na percepção de renda expressa no artigo 43 do CTN e, portanto, estão desoneradas do recolhimento do imposto de renda, diante do seu nítido caráter indenizatório." (Precedente relatado pelo eminente Ministro Franciulli Netto, AG n. 644382, publicado no DJU de 15/2/2005)</p> <p>6. Recurso especial provido, para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de 1º grau.</p>
Indexação	NÃO-INCIDÊNCIA, IMPOSTO DE RENDA, SOBRE, JUROS DE MORA, REFERÊNCIA, VALOR TOTAL, VERBAS RESCISÓRIAS, DESPEDIDA SEM JUSTA CAUSA / HIPÓTESE, EMPRESA, ATRASO, PAGAMENTO, VALOR, OBJETO, CONDENAÇÃO, JUSTIÇA DO TRABALHO / DECORRÊNCIA, JUROS DE MORA, NATUREZA JURÍDICA, INDENIZAÇÃO; NÃO CARACTERIZAÇÃO, ACRÉSCIMO PATRIMONIAL; NÃO OCORRÊNCIA, FATO GERADOR, OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA; OBSERVÂNCIA, INDENIZAÇÃO TRABALHISTA, OBJETIVO, REPARAÇÃO DE DANOS, TRABALHADOR, PELA, PERDA, EMPREGO; OBSERVÂNCIA, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E, JURISPRUDÊNCIA, STJ. (VOTO VISTA) (MIN. TEORI ALBINO ZAVASCKI) NÃO-INCIDÊNCIA, IMPOSTO DE RENDA, SOBRE, JUROS DE MORA, APENAS, REFERÊNCIA, PAGAMENTO, FGTS, E, INDENIZAÇÃO, 40%, PELA, DESPEDIDA SEM JUSTA CAUSA, EMPREGADO / HIPÓTESE, EMPRESA, ATRASO, PAGAMENTO, VERBAS RESCISÓRIAS, OBJETO, CONDENAÇÃO, JUSTIÇA DO TRABALHO / DECORRÊNCIA, JUROS DE MORA, NATUREZA JURÍDICA, OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA; IRRELEVÂNCIA, OCORRÊNCIA, OU, NÃO OCORRÊNCIA, FATO GERADOR, OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DECORRÊNCIA, REGULAMENTO, IMPOSTO DE RENDA, 1999, PREVISÃO EXPRESSA, ISENÇÃO TRIBUTÁRIA.
Data Publicação	13/2/2006
Doutrina	OBRA : IR - INDENIZAÇÃO - IN RDT 52/90. AUTOR : ROQUE ANTONIO CARRAZZA
Referência Legislativa	CTN-66 CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL LEG_FED LEI_5172 ANO_1966 ART_43 INC_1 INC_2 PAR_1 PAR_2 CF-88 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 LEG_FED CFB_ ANO_1988 ART_146 INC_3 LET_A ART_153 INC_3 RIR-99 REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE 1999 LEG_FED DEC_3000 ANO_1999 ART_39 INC_20 LEG_FED LEI_8541 ANO_1992 ART_46

Fonte: <http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

No Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, a questão também já foi enfrentada e resolvida de maneira semelhante (veja-se a ementa no Quadro 2). Entretanto, esse entendimento parece ter sido sufragado recentemente, como mostra a ementa de julgado havido em dezembro de 2007 (QUADRO 3), proferido pela Segunda Turma da Primeira Seção do STJ.

QUADRO 2
Ementa

NÚMERO DO RECURSO:	143919
Câmara:	SEXTA CÂMARA
Número do processo:	11080.001724/2003-03
Tipo do recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	IRPF
Recorrente:	ROSAURA DESIMON
Recorrida/interessado:	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Data da Sessão:	17/3/2005 00:00:00
Relator:	José Ribamar Barros Penha
Decisão:	Acórdão 106-14506
Resultado:	DPM - DAR PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da decisão:	Por maioria de votos, DAR provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Ribamar Barros Penha (Relator), Luiz Antonio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.
Inteiro teor do acórdão	
Ementa:	IRPF – INDENIZAÇÃO MOTIVADA POR RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO – RESTITUIÇÃO — A indenização recebida pela rescisão do contrato de trabalho sem justa causa, têm por objetivo repor o patrimônio ao <i>status quo</i> ante, uma vez que a rescisão contratual, incentivada ou não, se traduz em dano, tendo em vista a perda do emprego, que, invariavelmente, provoca desequilíbrio na vida do trabalhador. Em sede de imposto de renda, toda e qualquer indenização realiza hipótese de não-incidência, à luz da definição de renda insculpida no art. 43, incisos I e II, do Código Tributário Nacional. Recurso provido.

Fonte: <http://www.fazenda.conselhos.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

Não nos parece ser a maneira mais condizente com o regime constitucional do IR e das indenizações, pois desprestigia valores constitucionais que, segundo nossa visão, impõem a não-incidência do IR (por exemplo: dignidade humana, justiça, despatrimonialização do direito etc.). Hoje prevalece, portanto, entendimento que pode ser sintetizado pela ementa no Quadro 3, a seguir.

QUADRO 3
Ementa

Acórdão	Origem: STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: AGRESP – AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 916292 Processo: 200700069422 UF: SP Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA Data da decisão: 18/10/2007 Documento: STJ000783413
Fonte	DJ DATA: 5/11/2007 PÁGINA: 253
Relator(a)	ELIANA CALMON
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 “A Turma, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a).” Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Castro Meira (Presidente), Humberto Martins e Herman Benjamin votaram com a Sra. Ministra Relatora.
Ementa	TRIBUTÁRIO – RECURSO ESPECIAL – INDENIZAÇÃO PAGA POR LIBERALIDADE DO EMPREGADOR – ART. 43 DO CTN – INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. 1. O fato gerador do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial (art. 43 do CTN). Dentro deste conceito se enquadra a denominada “indenização especial”, verba recebida pelo empregado quando da rescisão do contrato de trabalho por iniciativa do empregador. 2. A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento de que deve incidir o Imposto de Renda sobre as verbas pagas por liberalidade do empregador. 3. Agravo regimental não provido.
Indexação	VEJA A EMENTA E DEMAIS INFORMAÇÕES.
Data Publicação	5/11/2007
Referência Legislativa	CTN-66 CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL LEG_FED LEI_5172 ANO_1966 ART_43
Sucessivos	AgRg no REsp 881875 SP 2006/0196222-2 DECISÃO:18/10/2007 DJ DATA:31/10/2007 PG:00310

Fonte: <http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

Parece-nos interessante relacionar mais um caso. Quanto a este, vale destacar dois pontos com que discordamos, com base nos argumentos que até aqui expusemos:

- não há indenizações não reparatórias;
- não há de se falar em isenções para casos de indenizações.

Assim, entendemos que não procedem os argumentos ementados no Quadro 4, a seguir.

QUADRO 4
Ementa

Acórdão	Origem: STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP – RECURSO ESPECIAL – 574181 Processo: 200301520650 UF: RS Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA Data da decisão: 14/6/2005 Documento: STJ000631948
Fonte	DJ DATA:29/08/2005 PÁGINA:150 RDDT VOL.:00123 PÁGINA:229
Relator(a)	JOSÉ DELGADO
Decisão	Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.
Ementa	TRIBUTÁRIO. VALORES PAGOS A TÍTULO DE SALÁRIOS E VANTAGENS. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA. 1. Sentença que concede ao autor o direito de receber, a título de indenização por ilicitamente não ter sido nomeado para determinado cargo, todos os salários e vantagens a que tenha direito durante ferido apurado em juízo. 2. Indenização que não tem o caráter reparatório do patrimônio por provocar aumento do mesmo. 3. A indenização não reparatória, isto é, a que provoca aumento patrimonial, está sujeita à incidência do imposto de renda (art. 39 do RIR, Decreto 309 de 26.03.99), salvo expressa isenção em lei. 4. Recurso provido para determinar o recolhimento na fonte do Imposto de Renda devido.
Indexação	INCIDÊNCIA, IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE, SOBRE, VALOR, INDENIZAÇÃO, DANO MATERIAL, EQUIVALÊNCIA, SALÁRIO, E, VANTAGEM PECUNIÁRIA, EMPREGADO / HIPÓTESE, RÉU, CEF, CONDENADO, PAGAMENTO, INDENIZAÇÃO, MOTIVO, ATO ILÍCITO, NÃO, ADMISSÃO, CANDIDATO, APÓS, APROVAÇÃO, CONCURSO PÚBLICO / CARACTERIZAÇÃO, ACRÉSCIMO PATRIMONIAL, RENDA, NATUREZA REMUNERATÓRIA; NÃO CARACTERIZAÇÃO, NATUREZA JURÍDICA, REPARAÇÃO DE DANOS, MOTIVO, NÃO OCORRÊNCIA, PERDA, BEM, CARÁTER MATERIAL; OCORRÊNCIA, FATO GERADOR, TRIBUTO, PREVISÃO, CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, E, REGULAMENTO, IMPOSTO DE RENDA.
Data Publicação	29/8/2005
Referência Legislativa	CTN-66 CÓDIGO TRIBUTARIO NACIONAL LEG_FED LEI_5172 ANO_1966 ART_43 INC_1 INC_2 RIR-99 REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE 1999 LEG_FED DEC_3000 ANO_1999 ART_39 INC_16

Fonte: <http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

Dano moral e lucro cessante

Há decisões no STJ que conferem a não-tributação pelo IR dos valores recebidos a título de indenização por danos morais. Julgamos importante citar o julgado abaixo ementado, porque em seu voto o Eminentíssimo Relator se socorre de argumentos de ordem constitucional, aproximando-se bastante de nossa linha de para sustentar a não-incidência do IR nos casos de reparações de danos morais. Nesse sentido, invoca princípios e direitos fundamentais que prestigiam a pessoa humana e a tributação justa e ética. Deixando para trás a literalidade da legislação infraconstitucional, sustenta

se tratar de hipótese de não-incidência e abona a tese da desnecessidade de leis isentivas para os casos de indenizações, conforme mostra sua ementa no Quadro a seguir.

QUADRO 5
Ementa

Acórdão	Origem: STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP – RECURSO ESPECIAL – 402035 Processo: 200101329440 UF: RN Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA Data da decisão: 9/3/2004 Documento: STJ000544586
Fonte	DJ DATA:17/05/2004 PÁGINA:171 RDDT VOL.:00106 PÁGINA:167
Relator(a)	FRANCIULLI NETTO
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.
Ementa	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.
Indexação	NÃO-INCIDÊNCIA, IMPOSTO DE RENDA, VALOR, INDENIZAÇÃO, DANO MORAL, CONCESSÃO, AMBITO, AÇÃO JUDICIAL, REPARAÇÃO DE DANOS, DECORRENCIA, NÃO CARACTERIZAÇÃO, RENDA, ACRESCIMO PATRIMONIAL, TRABALHADOR, CARACTERIZAÇÃO, NATUREZA JURIDICA, INDENIZAÇÃO, INAPLICABILIDADE, REGULAMENTO, IMPOSTO DE RENDA, 1999.
Data Publicação	17/5/2004
Doutrina	OBRA : PROGRAMA DE RESPONSABILIDADE CIVIL, P. 85. AUTOR : SÉRGIO CAVALIERI FILHO OBRA : ELEMENTOS DA RESPONSABILIDADE CIVIL, P. 104. AUTOR : LUIZ ROLDÃO DE FREITAS GOMES
Referência Legislativa	CF-88 CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988 LEG_FED CFD_ ANO_1988 ART_1 ART_5 INC_5 INC_10 ART_150 INC_1 ART_153 INC_3 ADCT-88 ATO DAS DISPOSIÇÕES CONSTITUCIONAIS TRANSITORIAS LEG_FED CFD_ ANO_1988 ART_34 PAR_5 CTN-66 CODIGO TRIBUTARIO NACIONAL LEG_FED LEI_5172 ANO_1966 ART_43 INC_1 INC_2 LEG_FED LEI_7713 ANO_1988 ART_6 INC_4 INC_5 RIR-99 REGULAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA DE 1999 LEG_FED DEC_3000 ANO_1999 ART_718

Fonte: <http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

Entretanto, mais recentemente, o STJ tem encampado tese diversa, ou seja, tem defendido a tributação sobre indenizações, a depender da natureza da ofensa a ser reparada, com o que — conforme expusemos — não podemos concordar. Trata-se, em nossa visão quanto ao tema, de retrocesso frente ao constitucionalismo contemporâneo. Seja como for, a tese que hoje vem ganhando força no STJ pode ser resumida como no Quadro a seguir.

QUADRO 6
Ementa

Acordão	Origem: STJ – SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA Classe: RESP – RECURSO ESPECIAL 870350 Processo: 200601609454 UF: SP Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA Data da decisão: 6/11/2007 Documento: STJ000792896
Fonte	DJ DATA:13/12/2007 PÁGINA:327
Relator(a)	TEORI ALBINO ZAVASCKI
Decisão	Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar parcial provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Denise Arruda, José Delgado e Francisco Falcão votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux.
Ementa	<p>TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. PAGAMENTO DE INDENIZAÇÃO POR ROMPIMENTO DO CONTRATO DE TRABALHO NO PERÍODO DE ESTABILIDADE PROVISÓRIA. GRATIFICAÇÃO ESPECIAL. FÉRIAS VENCIDAS E NÃO-GOZADAS. TERÇO CONSTITUCIONAL. NATUREZA. REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES. PRECEDENTES.</p> <p>1. O imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador, nos termos do art. 43 e seus parágrafos do CTN, os "acréscimos patrimoniais", assim entendidos os acréscimos ao patrimônio material do contribuinte.</p> <p>2. 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).</p> <p>3. O direito a estabilidade temporária no emprego é bem do patrimônio imaterial do empregado. Assim, a indenização paga em decorrência do rompimento imotivado do contrato de trabalho, em valor correspondente ao dos salários do período de estabilidade, acarreta acréscimo ao patrimônio material, constituindo, por isso mesmo, fato gerador do imposto de renda. Todavia, tal pagamento não se dá por liberalidade do empregador, mas por imposição da ordem jurídica. Trata-se, assim, de indenização abrigada pela norma de isenção do inciso XX do art. 39 do RIR/99 (Decreto 3.000, de 31.3.99), cujo valor, por isso, não está sujeito à tributação do imposto de renda. Precedente da 1ª Turma: EDcl no Ag 861.889/SP.</p> <p>4. O pagamento feito pelo empregador a seu empregado, a título de adicional de 1/3 sobre férias tem natureza salarial, conforme previsto nos arts. 7º, XVII, da Constituição e 148 da CLT, sujeitando-se, como tal, à incidência de imposto de renda. Todavia, o pagamento a título de férias vencidas e não gozadas, bem como de férias proporcionais, convertidas em pecúnia, inclusive os respectivos acréscimos de 1/3, quando decorrente de rescisão do contrato de trabalho, está beneficiado por isenção (art. 39, XX do RIR, aprovado pelo Decreto 3.000/99 e art. 6º, v, da Lei 7.713/88). Precedentes: REsp 782.646/PR, AgRg no</p>

	Ag 672.779/SP e Resp 671.583/SE. 5. O pagamento feito por liberalidade do empregador, por ocasião da rescisão de contrato de trabalho, não tem natureza indenizatória. E, mesmo que tivesse, estaria sujeito à tributação do imposto de renda, já que (a) importou acréscimo patrimonial e (b) não está beneficiado por isenção. Precedentes da 1ª Seção: EREsp 770.078, EREsp 686.109, EREsp 515.148. 6. Recurso especial parcialmente provido.
Indexação	Aguardando análise.
Data Publicação	13/12/2007

Fonte: <http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

O Conselho de Contribuintes também tem seguido a mesma linha:

QUADRO 7 Ementa

Número do Recurso:	144454
Câmara:	QUARTA CÂMARA
Número do Processo:	11080.004200/00-05
Tipo do Recurso:	VOLUNTÁRIO
Matéria:	IRPF
Recorrente:	NODÁRIO RAIMUNDO SANTOS DE AZEREDO
Recorrida/Interessado:	4ª TURMA/DRJ-PORTO ALEGRE/RS
Data da Sessão:	26/04/2006 00:00:00
Relator:	Oscar Luiz Mendonça de Aguiar
Decisão:	Acórdão 104-21541
Resultado:	DPPU – DAR PROVIMENTO PARCIAL POR UNANIMIDADE
Texto da Decisão:	Por unanimidade de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso para reduzir a base de cálculo ao valor de R\$....
Inteiro Teor do Acórdão	
Ementa:	IRPF – INDENIZAÇÃO POR DANO MATERIAL – NÃO OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO IR — A indenização por dano material não está sujeita à incidência do Imposto de Renda Pessoa Física, uma vez que tal conduta caracteriza tão-somente uma reparação patrimonial, fato este que não se subsume a hipótese de incidência do IRPF. IRPF – INDENIZAÇÃO POR DANO MORAL – INCIDÊNCIA DO IR – A indenização por dano moral está sujeita à exação do Imposto de Renda, haja vista que tal verba não decorre de uma reparação patrimonial. Recurso parcialmente provido.

Fonte: <http://www.fazenda.conselhos.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

Vemos, portanto, que o STJ (e o CCMF) tem caminhado firmemente no sentido de admitir tributação sobre indenizações, livrando do IR apenas os valores recebidos em função de reparações por danos emergentes. Não sobeja repetirmos nossa discordância desse

entendimento, pois, uma vez configurada a natureza indenizatória de um pagamento, independentemente da esfera do patrimônio jurídico atingida, não há lugar para o IR.

Desapropriação

Sobre o tema ora objetivado, a questão se encontra favorável aos contribuintes no âmbito dos tribunais superiores. Entretanto, isso não significa dizer que o fisco tenha desistido de alcançar os valores recebidos nas hipóteses em que as indenizações são pagas em valor superior àquele constante da declaração de renda da pessoa física ou jurídica; seu argumento é de que, nesses casos, há ganho de capital, ou seja, acréscimo patrimonial tributável. No âmbito de vigência da CF anterior, o STF enfrentou essa temática da seguinte forma:

QUADRO 8 Ementa

	Origem: STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL Classe: RE – RECURSO EXTRAORDINÁRIO Processo: 92253 UF: null Órgão Julgador: Data da decisão: Documento:
Fonte	DJ 30-05-1980 PP-03952 EMENT VOL-01173-02 PP-00627 RTJ VOL-00095-03 PP-01354
Relator(a)	CUNHA PEIXOTO
Descrição	RE 79.431 ANO:** AUD:30-05-1980
Ementa	IMPOSTO DE RENDA INCIDENTE SOBRE A DIFERENÇA ENTRE O VALOR DO CUSTO E O DA INDENIZAÇÃO, POR DESAPROPRIAÇÃO, DE IMÓVEL DE PROPRIEDADE DE PESSOA JURÍDICA. O VALOR DA INDENIZAÇÃO RECEBIDA POR PESSOA JURÍDICA, EM DESAPROPRIAÇÃO, NÃO SE COMPREENDE NO CONCEITO DE “TRANSAÇÃO EVENTUAL”, SENDO INVIAVEL A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA, NOS TERMOS DO ART. 150, PAR 22 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL E ART.27, PAR 2 DA LEI DE DESAPROPRIAÇÕES. PRECEDENTES DO STF. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO PELA LETRA D E PROVIDO, PARA RESTABELECEER A SENTENÇA DE PRIMEIRA INSTÂNCIA, CONCESSIVA DA SEGURANÇA.

Acórdão	Origem: STF – SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL Classe: Rp – REPRESENTAÇÃO Processo: 1260 UF: DF - DISTRITO FEDERAL Órgão Julgador: Data da decisão: Documento:
Fonte	DJ 18-11-1988 PP-30023 EMENT VOL-01524-01 PP-00112
Relator(a)	NÉRI DA SILVEIRA
Descrição	VOTAÇÃO: UNÂNIME. RESULTADO: PROCEDENTE. VEJA RE-99698, RE-99705, RTJ-107/403, RE-99715, RE-99790, RE-100068, RE-100050, RE-100051, RE-100063, RE-100076, RE-72014, RTJ-74/703, RE-77431, RTJ-73/500, RE-92253, RTJ-95/1354. REC13PP. ANO: 1988

	AUD:18-11-1988
Ementa	REPRESENTAÇÃO. ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL DO INCISO II, DO PARAGRAFO 2., DO ART. 1., DO DECRETO-LEI FEDERAL N. 1641, DE 7.12.1978, QUE INCLUI A DESAPROPRIAÇÃO ENTRE AS MODALIDADES DE ALIENAÇÃO DE IMÓVEIS, SUSCETIVEIS DE GERAR LUCRO A PESSOA FÍSICA E, ASSIM, RENDIMENTO TRIBUTAVEL PELO IMPOSTO DE RENDA. NÃO HÁ, NA DESAPROPRIAÇÃO, TRANSFERENCIA DA PROPRIEDADE, POR QUALQUER NEGÓCIO JURÍDICO DE DIREITO PRIVADO. NÃO SUCEDE, AI, VENDA DO BEM AO PODER EXPROPRIANTE. NÃO SE CONFIGURA, OUTROSSIM, A NOÇÃO DE PREÇO, COMO CONTRAPRESTAÇÃO PRETENDIDA PELO PROPRIETARIO, 'MODO PRIVATO'. O 'QUANTUM' AUFERIDO PELO TITULAR DA PROPRIEDADE EXPROPRIADA E, TÃO-SÓ, FORMA DE REPOSIÇÃO, EM SEU PATRIMÔNIO, DO JUSTO VALOR DO BEM, QUE PERDEU, POR NECESSIDADE OU UTILIDADE PÚBLICA OU POR INTERESSE SOCIAL. TAL O SENTIDO DA 'JUSTA INDENIZAÇÃO' PREVISTA NA CONSTITUIÇÃO (ART. 153, PARAGRAFO 22). NÃO PODE, ASSIM, SER REDUZIDA A JUSTA INDENIZAÇÃO PELA INCIDENCIA DO IMPOSTO DE RENDA. REPRESENTAÇÃO PROCEDENTE, PARA DECLARAR A INCONSTITUCIONALIDADE DA EXPRESSÃO "DESAPROPRIAÇÃO", CONTIDA NO ART. 1., PARAGRAFO 2., INCISO II, DO DECRETO-LEI N. 1641/78.
Referência Legislativa	LEG-FED CF ANO-1946 ART-00141 PAR-00016 CF-1946 CONSTITUIÇÃO FEDERAL LEG-FED EMC-000001 ANO-1969 ART-00153 PAR-00022 ART-00153 PAR-00029 CF-1969 CONSTITUIÇÃO FEDERAL LEG-FED LEI-002786 ANO-1956 ART-00004 LEG-FED DEL-009330 ANO-1946 LEG-FED DEL-001641 ANO-1978 ART-00001 PAR-00002 INC-00002 INCONSTITUCIONALIDADE PARCIAL. LEG-FED DEC-003365 ANO-1941 ART-00026 ART-00027 PAR-00002 LEG-FED DEC-024239 ANO-1947 LEG-FED SUM-000039 (TFR).

Fonte: <http://www.cjf.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.

A mesma linha tem sido adotada no âmbito administrativo, conforme evidencia a ementa a seguir.

QUADRO 9 Ementa

Número do Recurso:	104-129612
Turma:	PRIMEIRA TURMA
Número do Processo:	10410.000303/00-73
Tipo do Recurso:	RECURSO DE DIVERGÊNCIA
Matéria:	IRPF
Recorrente:	FAZENDA NACIONAL
Interessado(a):	LAÉRCIO MADSON DE AMORIM MONTEIRO
Data da Sessão:	12/4/2004 09:30:00
Relator(a):	Wilfrido Augusto Marques
Acórdão:	CSRF/01-04.918
Decisão:	NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA
Texto da Decisão:	IRPF. Decisão: Por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro José Ribamar Barros Penha que deu provimento ao recurso. Acórdão n.º CSRF/01-04.918.
Inteiro Teor do Acórdão	
Ementa:	IRPF – GANHO DE CAPITAL – DESAPROPRIAÇÃO POR UTILIDADE PÚBLICA – A desapropriação é ato coativo do Estado, que, na satisfação do interesse público, expropria bem privado, mediante justa e prévia indenização (art. 5º, XXIV da CF). Assim sendo, o valor recebido não está sujeito a incidência de imposto de renda e conseqüentemente apuração de ganho de capital, eis que não se cogita de negócio jurídico, mas simples indenização pela perda involuntária do patrimônio. Recurso improvido.

Fonte: <http://www.fazenda.conselhos.gov.br>>. Acesso em: 20 mar. 2008.