

REGIME TRIBUTÁRIO DAS INDENIZAÇÕES

Hugo de Brito Machado*

SUMÁRIO: 1. Introdução 2. O dano e sua classificação 2.1. Noção de dano e distinção entre dano moral e patrimonial 2.2. Dano simplesmente moral, ou dano moral puro 2.3. Dano moral com repercussão econômica 2.4. Lucro cessante 2.5. Distinção entre lucro cessante e repercussão econômica do dano moral 2.6. Demissão sem justa causa e adesão aos PDVs 2.6.1. Demissão sem justa causa 2.6.2. Adesão a um plano de demissão voluntária 2.6.3. Natureza do dano ao empregado, ou funcionário 2.7 Dano moral a pessoa jurídica 3. Indenização 3.1. Conceito 3.2. Fundamento e critério de determinação 3.2.1. Indenização do dano patrimonial 3.2.2. Indenização da repercussão econômica do dano moral 3.2.3. Indenização do dano moral puro 3.2.4. Indenização para o lucro cessante 4. Indenização por dano moral a pessoa jurídica. 4.1. Dano moral e sua repercussão econômica. 4.2. O lucro cessante como objeto do dano. 5. Regime tributário da indenização 5.1. O âmbito constitucional dos tributos 5.1.1. A supremacia constitucional 5.1.2. A discriminação das competências tributárias 5.1.3. Os conceitos de renda e de lucro 5.1.4. As restrições admissíveis 5.2. O imposto de renda e a CSSL 5.2.1. Indenização e acréscimo patrimonial. 5.2.2. Indenização por dano patrimonial 5.2.3. Indenização pela repercussão econômica do dano moral 5.2.4. Indenização pelo dano moral puro 5.2.5. Indenização pelo lucro cessante 5.2.6. Indenização nas desapropriações 5.3. Indenizações e imposto de renda na fonte 5.3.1. Multa ou qualquer outra vantagem 5.3.2. Indenizações contratuais e fraude 5.3.3. Adequação da lei à Constituição 5.4. Indenização como despesa

1. Introdução

O tema é importante, tanto no plano doutrinário como na prática. E na medida em que a consciência jurídica evolui e cada cidadão se sente mais encorajado a cobrar indenizações pelos danos sofridos, cresce a sua importância.

Existe já, é certo, doutrina relativamente farta a respeito das questões relativas à responsabilidade civil, e ao direito à indenização, inclusive em se tratando de dano moral, expressamente assegurada, aliás, pela vigente Constituição. Mesmo assim,

* Professor Titular de Direito Tributário da UFC. Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários. Juiz aposentado do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

algumas questões relacionadas ao dano moral, especialmente quando a vítima é uma pessoa jurídica, estão ainda a carecer de adequada elaboração doutrinária.

Por outro lado, enquanto a jurisprudência tem enfrentado muitas questões relativas à tributação de indenizações, primeiro as relativas às desapropriações e mais recentemente as pertinentes a adesão a planos de demissão voluntária, o regime tributário das indenizações continua sendo um tema ainda praticamente inexplorado pela doutrina, que não se ocupou de elaborar as distinções entre os vários tipos de fatos ensejadores do direito à indenização, e das correspondentes conseqüências de tais distinções no plano tributário.

O conceito de dano moral tem sido elástico, com o objetivo de se justificar a indenização à pessoa jurídica. Afirma-se que a Constituição garante a indenização pelo dano moral e não se pode estabelecer distinção entre pessoa natural e pessoa jurídica, para esse efeito, mas não se cuida de elaborar doutrina que na verdade justifique o direito à indenização por dano moral à pessoa jurídica, superando a afirmativa irresponsável de que esta não possui sentimento.

Sem prejuízo de um melhor exame do assunto que adiante será feito, com o objetivo de justificar o direito da pessoa jurídica, já consagrado pela jurisprudência, à indenização por dano moral, é possível desde logo afirmar-se a existência de distinção essencial entre: a) dano patrimonial ou econômico e dano moral; b) dano moral puro e dano moral que alberga potencial dano econômico. E assim, demonstrar também que uma pessoa jurídica, porque não tem sentimento, não pode sofrer dano moral puro.

Seja como for, nosso objetivo aqui é apenas o de contribuir para o estudo do regime tributário das indenizações. Não com o intuito, que evidentemente não poderíamos realizar, de oferecer soluções prontas para as diversas questões que se apresentam, mas de fazer algumas considerações sobre premissas importantes, e propor à consideração dos doutos as soluções que nos parecem adequadas. Assim, se conseguirmos ao menos suscitar o interesse pelo estudo do assunto, e algumas disputas em torno de nossas colocações, já nos daremos por satisfeitos.

2. O dano e sua classificação

2.1. Noção de dano e distinção entre dano moral e patrimonial

A palavra *dano* designa prejuízo, ou detrimento. Geralmente tem sentido econômico, ou patrimonial. “A noção patrimonialista de dano teve notáveis influências do direito romano, merecendo destaque a definição atribuída ao jurista Paulo, que reduz o dano a uma equação de diminuição patrimonial.”¹ Mas o dano pode atingir elementos não patrimoniais, elementos da personalidade que não são expressos em dinheiro, e neste caso geralmente vem qualificada pelo adjetivo *moral*.

¹ Flori Antonio Tasca, *Responsabilidade Civil – Dano Extrapatrimonial por Abalo de Crédito*, Juruá, Curitiba, 1998, p. 49.

A expressão *dano moral* é empregada quase sempre para designar os prejuízos ou detrimientos ditos *não patrimoniais*. Há, aliás, quem prefira, em vez de dano moral, a expressão *dano extrapatrimonial*.² Mais adequada em certo aspecto, posto que a palavra *moral* parece menos abrangente do que a palavra *extrapatrimonial*. Entretanto, leva a uma outra questão terminológica, qual seja a de saber o significado da palavra *patrimônio*, que pode ser empregada em sentido restrito, para designar o conjunto de bens de valor econômico, ou em sentido amplo, para designar o conjunto de todos os bens e direitos, sejam ou não de conteúdo econômico.

É comum, aliás, o uso da expressão *patrimônio moral*, que de certo modo invalida a distinção entre o que seja *patrimonial*, e *extra patrimonial*. Assim, certos de que nesta, como nas questões jurídicas em geral, não se consegue palavras e expressões incontroversas, preferimos a expressão *dano moral*, à qual atribuímos um sentido amplo, sem prejuízo do emprego de qualificativos destinados a lhe restringir o alcance, quando for o caso.

O *dano moral* consiste em um detrimento, uma agressão, a elementos relacionados a uma pessoa, física ou jurídica, que não afeta imediatamente o patrimônio da vítima, considerado este como o conjunto de bens de valor econômico, e que, em se tratando de pessoas jurídicas, geralmente é objeto de registros e demonstrações contábeis. O dano moral pode afetar o patrimônio de forma indireta ou futura, e pode até não afetá-lo. Quando afeta, diz-se que há dano moral com repercussão econômica, e quando não afeta diz-se que há dano moral puro, ou dano simplesmente moral.

A idéia de dano moral, todavia, não se limita à questão de honra. Abrange aspectos físicos, especialmente em se tratando de pessoas naturais, que nada dizem com a honra, ou honorabilidade, mas simplesmente com a estética, ou beleza. Muitos, então, referem-se ao dano estético, como algo diverso do dano moral. Preferimos, porém, considerá-lo incluído no conceito de dano moral, mesmo sem desconhecer que em certos casos a distinção pode ser relevante.

Para o adequado exame da questão de saber se a pessoa jurídica pode sofrer dano moral, e se o imposto de renda incide sobre a indenização acaso devida, relevante é a distinção entre *dano moral com repercussão econômica*, e *dano moral puro*, bem como a distinção entre dano moral e lucro cessante.

2.2. Dano simplesmente moral, ou dano moral puro

O dano moral é sempre de natureza subjetiva. Afeta sempre elementos imateriais que embora possam ter valor econômico não são objetivamente avaliáveis. Pode ter, e pode não ter repercussão econômica. Quando não tem, diz-se que se trata de um dano simplesmente moral, ou dano moral puro.

² Cf. Flori Antonio Tasca, *Responsabilidade Civil – Dano Extrapatrimonial por Abalo de Crédito*, Juruá, Curitiba, 1998.

Distingue-se do dano moral com repercussão econômica porque não implica diminuição do patrimônio da vítima, nem atual nem futura. Afeta somente o patrimônio moral, a honra, o bom nome, o conceito de que a vítima desfruta no meio social em que vive. Atinge apenas sentimentos.

Dizer-se que se trata de dano simplesmente moral, ou dano moral puro, depende das circunstâncias de cada caso concreto. Uma ofensa que em determinadas circunstâncias pode ser simplesmente moral, em outras pode ter repercussão econômica negativa, e em certos casos, excepcionalmente, até pode ter repercussão econômica positiva.

Seja como for, importante é a certeza de que ocorrendo o dano, ainda que simplesmente moral, há direito a indenização.³

2.3. Dano moral com repercussão econômica

O dano moral pode ter, e pode não ter repercussão econômica. Mesmo quando tenha tal repercussão, todavia, não se confunde com o denominado lucro cessante, como adiante será explicado. Tem caráter subjetivo, e a repercussão econômica é uma potencialidade, que não se confunde com o próprio dano.

Assim, se alguém publica um fato que evidencia a falta de higiene de um hospital, ou de um restaurante, tal publicação pode ferir o bom nome, o bom conceito, e por isto mesmo constituir um dano moral de que é vítima a pessoa, física ou jurídica, proprietária do hospital, ou do restaurante. É provável que algumas pessoas deixem de ir ao hospital, ou ao restaurante, em consequência da referida publicação. Trata-se, pois, de um dano moral com repercussão econômica, que é sempre presumida em face das circunstâncias qualificadoras do dano moral, e de sua vítima.

Se alguém noticia prática desonesta de um determinado profissional, a notícia pode consubstanciar um dano moral de que é vítima o referido profissional. Dano moral que pode ter, ou não ter, repercussão econômica negativa, e em certos casos pode ter até repercussão econômica positiva. Se a notícia mostra o profissional de modo indesejável para sua clientela, certamente poderá ter repercussão econômica negativa, mas pode ocorrer que uma notícia, não obstante moralmente negativa, aumente a clientela do profissional.⁴ É clara, portanto, a diferença entre o dano moral e sua repercussão econômica.

Diferença também existe entre o dano patrimonial, ou econômico, e o dano moral com repercussão econômica. No primeiro, a diminuição do valor econômico do patrimônio é atual e pode ser demonstrada, enquanto no segundo é futura e há de ser presumida.

Há quem se refira a dano *material* como sinônimo de dano *econômico*, ou *patrimonial*, e a dano *moral* como sinônimo de dano *imaterial*. Pode parecer que o

³ Constituição Federal, art. 5º, incisos V e X.

⁴ Uma notícia que aponte um advogado como pessoa de grande habilidade para ganhar causas perdidas, porque lida muito bem com armas escusas, pode ser moralmente detrimetosa mas lhe trazer um aumento de clientela.

dano material é aquele que atinge um bem de existência *física*, enquanto o dano moral seria aquele que atinge os bens de existência *imaterial*. Também aqui a questão da terminologia pode causar dificuldades. Na verdade existem bens *imateriais* com valor *patrimonial* ou *econômico*, como o nome comercial, a marca de fabrica, o bom conceito de um profissional, entre outros, e o dano a esses bens certamente é um dano *imaterial*, se por materialidade entendermos a existência física. Não é a materialidade do bem, no sentido de sua existência física, de sua corporalidade, que importa, mas ter ou não ter o bem uma expressão econômica.

2.4. Lucro cessante

Lucro cessante é a privação de um aumento patrimonial esperado em razão do patrimônio ou da atividade de quem dele é vítima. O taxista que tem o seu automóvel abalroado, ou de qualquer outra forma danificado, e por isto deixa de trabalhar durante algum tempo, deixa de auferir a remuneração pelos serviços que ficou impedido de prestar. Sofre, assim, dois tipos de perdas, o prejuízo material, correspondente ao valor dos reparos de que o veículo necessita para voltar a ser utilizado, e o lucro cessante, consubstanciado no valor dos serviços que deixou de prestar durante o tempo em que o veículo teve de ficar parado para a realização dos reparos.

Inúmeras são as situações nas quais se pode caracterizar o lucro cessante. Basta que se tenha a possibilidade efetiva, em virtude do desempenho de uma atividade econômica, de obter incrementos patrimoniais, e estes deixem de ocorrer em virtude da ação de outrem.

Diversamente da repercussão econômica do dano moral, que em muitos casos é presumida, como acima se disse, o lucro cessante tem caráter objetivo e carece de demonstração. É sempre quantificável, ainda que não se exija nessa quantificação uma exatidão matemática.

Como contabilista, participamos de uma comissão que apurou o lucro cessante de uma indústria, cujas máquinas foram danificadas em virtude da queda de um avião da FAB. Não participamos da determinação dos danos materiais, ocorridos nas edificações e nas máquinas e equipamentos, que foi efetuada por uma equipe de engenheiros e economistas. Fizemos apenas a apuração do lucro cessante. Verificamos qual era o volume da produção diária daquela indústria e a margem de lucro líquido que a mesma auferia sobre os seus produtos. Com esses dados, e considerado o número de dias que a empresa deixou de funcionar até que fossem feitos os reparos em suas máquinas e equipamentos, indicamos o valor do lucro cessante.

2.5. Distinção entre lucro cessante e repercussão econômica do dano moral

Embora seja sutil, é inegável a distinção que há entre lucro cessante e repercussão econômica do dano moral.

O lucro cessante está ligado a um dano patrimonial,⁵ do qual decorre a privação dos meios para produção do lucro, ou a essa privação, ainda que não decorrente de qualquer tipo de dano, seja patrimonial ou moral. Caracteriza-se, em qualquer hipótese, por sua objetividade. E em consequência, pela possibilidade de seu dimensionamento econômico. É sempre uma decorrência certa da privação dos meios de produção do lucro. Privação que pode decorrer de um dano patrimonial, como acontece ao taxista que tem o seu automóvel abalroado e por isto fica sem poder utilizado enquanto está na oficina para reparos. Ou pode decorrer de um ilícito qualquer, que não consubstancia por si mesmo um dano patrimonial, como acontece com o taxista que tem o seu automóvel ilegalmente apreendido por uma autoridade do Departamento de Trânsito.

A repercussão econômica do dano moral, por seu turno, está sempre ligada a um dano moral. Dano que é subjetivo e, em consequência, de dimensionamento econômico impossível. É sempre uma decorrência apenas provável, embora tal probabilidade seja de tal ordem que afasta a necessidade de prova, autorizando a presunção da ocorrência. A repercussão econômica do dano moral presume-se em virtude das circunstâncias. É indubitosa mas não pode ser quantificada. Melhor dizendo, a sua quantificação é impraticável.

2.6. Demissão sem justa causa e adesão aos PDVs

2.6.1. Demissão sem justa causa

Há quem diga que na demissão sem justa causa não ocorre dano para o empregado, porque o empregador não pratica ato ilícito, mas apenas exercita um direito seu. O fundamento da indenização seria a perda do emprego.⁶ Há também quem afirme que os valores pagos ao empregado nesse hipótese não são verdadeira indenização, mas pelo fato de serem tarifados, seriam penalidades ao empregador.⁷

A ocorrência de dano nas demissões sem justa causa é evidente. Esse dano consiste precisamente na perda do emprego. Por outro lado, nem a ausência de ilicitude, nem a tarifação legal, retiram dos valores pagos ao empregado em tais casos caráter de indenização. A caracterização do dano independe da ilicitude do fato que o tenha causado. O direito à indenização contra seu causador nem sempre depende de culpa deste. Basta, muita vez, que exista relação de causalidade.

Seja como for, nos limites deste estudo a questão é desprovida de interesse prático porque já está adequadamente resolvida pelo legislador. A lei trabalhista fixou

⁵ Poder-se-ia dizer que o lucro cessante é, em si mesmo, um dano patrimonial. Penso, porém, que é mais adequado considerar dano patrimonial apenas aquele que afeta o patrimônio presente. Não o patrimônio vindouro, em formação, porque preferimos distinguir patrimônio de renda, considerando patrimônio a riqueza vista em sua realidade atual, estática, e renda a riqueza em sua formação, como expressão dinâmica.

⁶ Sérgio Pinto Martins, *Direito do Trabalho*, 8ª edição, Atlas, São Paulo, 1999, p.359.

⁷ Amauri Mascaro Nascimento, *Curso de Direito do Trabalho*, 15ª edição, Saraiva, São Paulo, 1998, p.561.

a indenização devida ao empregado nos casos de demissão sem justa causa, e a lei tributária isentou do imposto de renda o valor dessa indenização.

Pode-se, mesmo assim, suscitar a questão de saber se incide o imposto de renda na hipótese de indenização superior àquela garantida pela lei trabalhista, especialmente em se tratando de adesão a plano de demissão voluntária.

Na segunda parte deste estudo, ao cuidarmos das indenizações e dos respectivos regimes tributários voltaremos ao assunto.

2.6.2. Adesão a um plano de demissão voluntária

Em se tratando de adesão a um plano de demissão voluntária, há quem afirme não ser adequado falar-se de indenização. Em se tratando de empregado não estaria presente a figura da dispensa imotivada, da rescisão unilateral do contrato de trabalho, pois não é o patrão que solitariamente decide prescindir do empregado. A situação configuraria, isto sim, um distrato, uma rescisão bilateral do contrato. Já em se tratando de servidor público estatutário obviamente não se poderia falar em distrato, mas em oferta pública para realização de negócio jurídico, ou em solicitação de proposta para realização de negócio jurídico inominado, cujo conteúdo obrigacional consistiria “em o servidor pedir demissão e a Administração pagar uma dada quantia.”⁸

Penso, porém, que em qualquer caso, seja em se tratando de empregado, seja em se tratando de servidor público estatutário, a quantia paga em razão da adesão ao plano de demissão voluntária, ao empregado, ou ao funcionário, é na verdade uma indenização.

O equívoco dos que sustentam tese diversa consiste em colocar como pressuposto da indenização a rescisão unilateral do contrato de trabalho, ou a demissão arbitrária do funcionário. Não se pode confundir a indenização, com o fundamento jurídico do dever de indenizar, ou o direito subjetivo de exigí-la.

O que caracteriza a indenização, nos casos em tela, é o destinar-se a quantia paga a compensar perdas que o recebedor sofreu. É inegável que o empregado, como o funcionário, sofre perdas com o término do vínculo empregatício, ou funcional, e por isto mesmo é que lhe é oferecida uma compensação, que tem inegável natureza indenizatória.

É irrelevante, para que a compensação recebida tenha natureza indenizatória, que o recebedor a ela tenha direito, vale dizer, que o recebedor possa exigí-la simplesmente porque sofreu o dano. Assim é que o funcionário público, diante de demissão arbitrária, não tem direito a uma indenização, embora tenha indiscutível direito à reintegração. Entretanto, é inegável também que o funcionário, titular desse direito a

⁸ Cf. Gustavo Amaral, Incidência do Imposto de Renda nos Programas de Demissão Voluntária, em Revista Dialética de Direito Tributário, Dialética, São Paulo, vol. 19, p. 12.

reintegração, pode transacionar com a Administração Pública a conversão de seu direito em indenização⁹, de sorte que a indenização, em casos tais, tem fundamento contratual.

2.6.3. Natureza do dano ao empregado, ou funcionário

O empregado, ou funcionário público, que adere a um plano de demissão voluntária, perde a estabilidade que o emprego, ou o cargo lhe propicia. Perde a garantia de uma remuneração certa, decorrente do prosseguimento da relação empregatícia, ou funcional.

Pode-se dizer que essa perda equipara-se ao dano moral, em certos casos, na medida em que repercute no ânimo, ou no sentimento do empregado, ou funcionário. É razoável, também, considerar-se que ocorre situação equiparável à do lucro cessante, na medida em que o empregado, ou funcionário, tem interrompida a relação na qual auferia remuneração.

Não se deve, porém, tratar a indenização recebida como indenização de dano moral, ou indenização por lucro cessante. O sentido social do Direito, a proteção que há de ter o trabalhador faz com que essa indenização mereça um tratamento jurídico específico, que aliás lhe tem sido dado pelo Superior Tribunal de Justiça, como veremos adiante.

2.7. Dano moral a pessoa jurídica

A questão de saber se uma pessoa jurídica pode sofrer dano moral já está hoje respondida afirmativamente pelo Superior Tribunal de Justiça, que sumulou sua jurisprudência no sentido de que *a pessoa jurídica pode sofrer dano moral*.¹⁰

Importante, porém, neste contexto, é a distinção entre dano moral puro, e dano moral com repercussão econômica, pois na verdade a pessoa jurídica não sofre jamais um dano moral puro, podendo sofrer, isto sim, repercussão econômica de dano moral. Aliás, a análise dos julgados dos quais resultou a jurisprudência sumulada no Superior Tribunal de Justiça revela claramente que nos mesmos cuidava-se de repercussão econômica de dano moral, e não de dano moral puro. No Recurso Especial nº 161.913-MG, por exemplo, cuidava-se de um protesto indevido de título de crédito, levado a efeito por um Banco, contra o qual a pessoa jurídica, vítima do dano, promovera ação cobrando indenização por danos morais, que foi julgada procedente em ambas as instâncias ordinárias, e o recurso especial não foi conhecido. Foi levado em conta a repercussão patrimonial ou econômica do fato que configura dano moral.

⁹ Cf. Benedito Calheiros Bonfim, Reintegração e conversão em indenização, jornal Correio Brasiliense – Direito & Justiça, dia 21.06.99.

¹⁰ STJ, Súmula 227.

A questão de saber se a pessoa jurídica tem, ou não, direito a indenização por dano moral realmente exige que se estabeleça a distinção entre o dano simplesmente moral, ou dano moral puro e a repercussão econômica do dano moral.

Quem sustenta a tese afirmativa geralmente está a se referir à repercussão econômica do dano moral. Na verdade, uma pessoa jurídica pode ser atingida em seu bom conceito, em sua credibilidade, mas não se pode falar em dano simplesmente moral, ou dano moral puro, em se tratando de uma pessoa jurídica, posto que esta não tem sentimento, não sofre a dor moral, e por isto mesmo não tem direito a indenização. Terá direito a indenização, isto sim, se houver repercussão econômica.

Uma pessoa jurídica não pode ser vítima de um dano simplesmente moral, ou dano moral puro. Por isto mesmo o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, com acerto, que o dano moral resultante do protesto indevido de título não se caracteriza, se a empresa apontada como devedora estava desativada.”¹¹

Para designar a repercussão econômica do dano moral diz-se que existe uma honra objetiva. A distinção entre honra objetiva e honra subjetiva tem sido rejeitada por alguns. O Ministro Carlos Alberto Menezes Direito, do STJ, por exemplo, afirma que

“O conceito de honra objetiva, opondo-se ao conceito de honra subjetiva, utilizado pela doutrina para justificar o deferimento de indenização por dano moral em favor da pessoa jurídica, com todo respeito, é, apenas, um artifício para o fim colimado.”¹²

Seja como for, o importante é que se tenha em mente a distinção entre o dano moral puro, e o dano moral com repercussão econômica que se presume em face das circunstâncias. Não seria justo negar o direito das pessoas jurídicas de haverem indenização pelos prejuízos, que são presumidos em face de certas circunstâncias, quando são vítimas de danos morais.

3. Indenização

3.1. Conceito

Em sentido literal, indenizar é tornar indene, vale dizer, sem dano.

Indene é inteiro, é aquilo que não sofreu danos, ou que teve restabelecido os danos acaso sofridos. Indenizar é precisamente tornar indene, inteiro. É compensar, ou reparar prejuízos.

Não obstante a palavra indenização possa ser utilizada com diversos significados, no contexto do presente estudo, quando se cogita do regime tributário das indenização, é

¹¹ Resp 121.746 – RJ, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 24.08.99, DJU I de 04.10.99, p. 53 e Repertório IOB Jurisprudência, nº 22/99, p. 503.

¹² STJ – Resp nº 147.702-MA, Relator o Ministro Eduardo Ribeiro.

razoável admitir-se que ela expressa a idéia de quantia em dinheiro recebida por alguém a título de reparação, ou de compensação por um dano sofrido, seja no patrimônio, em sentido amplo abrangente dos direitos sem expressão econômica, mas em sua expressão atual, ou estática, seja no patrimônio em sua expressão futura, ou dinâmica, vale dizer, em seu vir a ser, que é a renda provável.

Realmente, indenizável não é apenas o patrimônio em seu sentido estrito, ou econômico. Também são indenizáveis os direitos sem expressão econômica, e ainda os lucros ou ganhos prováveis, que ainda não passam de uma expectativa de patrimônio.

Em qualquer caso, a indenização traz consigo a idéia de reparação ou recompensa. E não deve ser confundida com os elementos que restaura, ou compensa, nem com o fundamento do direito a seu recebimento.

3.2. Fundamento e critério de determinação

Como todo direito subjetivo tem duplo fundamento, porque nasce sempre da norma e do fato, podemos dizer que o direito à indenização tem fundamento fático, e fundamento normativo. Seu fundamento fático é sempre um dano, um detrimento, um prejuízo, e seu fundamento normativo pode ser a lei ou o contrato.

A lei pode estabelecer, e estabelece, hipóteses cuja concretização faz nascer o direito subjetivo à indenização. Também o contrato pode fazê-lo. Além disto, pode o contrato resolver situação em que o direito é de outra forma garantido. É o que ocorre, por exemplo, quanto ao funcionário público, como adiante se verá.

O critério para determinação do valor da indenização pode também ser estabelecido em lei, ou no contrato. Se não há previsão, deve prevalecer o do dimensionamento do dano a que se refere, mediante perícia técnica, o acordo entre o titular do direito à indenização e o titular do dever de indenizar, e o arbitramento.

A prevalência de um desses critérios depende, em princípio, da previsão na norma em que tem fundamento o direito à indenização, e pode decorrer da natureza do dano a ser indenizado, como a seguir se verá.

3.2.1. Indenização do dano patrimonial

Todo dano patrimonial pode, em princípio, ser economicamente dimensionado. A indenização, portanto, pode ser determinada por qualquer dos critérios acima referidos. Prevalecerá o critério definido em lei, ou no contrato, e na falta de previsão deve ser feita a avaliação econômica do dano, mediante perícia técnica.

O contrato, ou acordo de vontades, pode também fixar diretamente a indenização, como acontece em todos os casos nos quais o devedor e o credor da indenização assim decidem.

Seja como for, a utilização de um ou de outro critério para fixação da indenização pode terminar alterando a natureza jurídica desta. O único critério rigorosamente adequado a manter a natureza jurídica da indenização do dano patrimonial é na verdade a avaliação econômica do dano, e quando se tenha em vista a questão do regime tributário da indenização, isto é da maior importância, como adiante se verá.

3.2.2. Indenização da repercussão econômica do dano moral

A repercussão econômica do dano moral é, por natureza, de determinação praticamente impossível. Nisto reside sua identificação com o próprio dano moral, que tem levado muitos a confundi-los, afirmando que a pessoa jurídica pode sofrer dano moral, quando na verdade o que a pessoa jurídica pode sofrer não é propriamente o dano moral, mas a repercussão econômica deste.

A repercussão econômica do dano moral distingue-se também do lucro cessante, especialmente por ser de valor indeterminável. Resulta de uma probabilidade indubitosa, que por isto mesmo basta para fundamentar o direito à indenização, que é devida em razão do próprio dano moral, do qual automaticamente decorre.

Tal como ocorre em relação ao dano moral, não existem critérios técnicos para a determinação de seu montante, vale dizer, para a determinação do montante da indenização correspondente. Assim, deve este ser determinado por arbitramento, no qual devem ser levadas em conta todas as circunstâncias do caso concreto.

3.2.3. Indenização do dano moral puro

A determinação do valor da indenização do dano moral puro sempre foi uma questão muito problemática. Muitos chegaram a afirmar não ser devida a indenização nesses casos exatamente por sem impraticável a determinação de seu valor.

Talvez para eliminar tal obstáculo a lei em alguns casos fixa desde logo o valor da indenização. A validade dos dispositivos legais em que isto se faz, porém, é discutível. Muitos sustentam que somente em face das circunstâncias de cada caso concreto é possível estabelecer com justiça o montante da indenização do dano simplesmente moral. Ficam, então, os padrões legais como simples indicações para o julgador.

Nessa linha de entendimento, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu que “na fixação dos danos morais o magistrado não está obrigado a utilizar-se de parâmetros fixados em leis especiais, como o Código Brasileiro de Telecomunicações. Ao arbitrar o valor da indenização deve levar em consideração a condição econômica das partes, as circunstâncias em que ocorreu o evento e outros aspectos do caso concreto.”¹³

¹³ STJ, 3ª Turma, unânime, Resp 208.795-MG, Rel. Min. Eduardo Ribeiro, julgado em 13.05.99, DJU I de 23.08.99, p. 123, e Repertório IOB Jurisprudência, nº 22/99, p. 503

Na determinação do montante da indenização pelo dano moral puro devem ser levadas em conta as circunstâncias do caso concreto. Não circunstâncias relativas à possível repercussão econômica do dano, posto que isto só se faz em relação à indenização devida a pessoas jurídicas, que dizem respeito precisamente a tal repercussão.

A repercussão econômica do dano moral é sem dúvida da maior relevância, sobretudo quando a vítima do dano é uma pessoa jurídica, porque em relação a estas não importa o dano moral puro. Em outras palavras, o *patrimônio moral* da pessoa jurídica só vale na medida em que para esta representa um patrimônio econômico em estado potencial. Na medida em que se pode converter em valores econômicos. Por isto mesmo é que, para a pessoa jurídica, não importa o dano moral em si mesmo, mas a repercussão econômica deste. Por tal razão, repetimos o argumento, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu, com acerto, que o dano moral resultante do protesto indevido de título não se caracteriza, se a empresa apontada como devedora estava desativada.”¹⁴

3.2.4. Indenização para o lucro cessante

A indenização para o lucro cessante é indenização do patrimônio econômico potencial. O dano, no caso, não afeta o patrimônio atual, mas a sua perspectiva de crescimento. Atinge o lucro que, em face das circunstâncias, se podia ter como certo. Faz cessar o lucro que vinha sendo obtido, ou cuja obtenção era prevista com razoável grau de certeza.

Tal como ocorre com a indenização do dano patrimonial, a indenização do lucro cessante há de ser fixada por critérios objetivos. Pode resultar sua fixação de regra legal, ou contratual. Pode também ser o seu valor ser fixado mediante acordo entre o obrigado e o credor da indenização, ou ser objeto de efetiva demonstração, através de perícia técnica, ou, finalmente, ser objeto de arbitramento judicial.

Ordinariamente, deve ser apurado mediante perícia técnica, posto que em se tratando de um dano efetivo, real, a elemento patrimonial previsível objetivamente, sua determinação mediante perícia técnica é perfeitamente possível, sendo este, portanto, o critério mais adequado à natureza do dano e do objeto atingido.

3.3. A natureza do dano e os critérios da indenização

Em princípio, a determinação da indenização, em qualquer caso, pode ser feita pelo critério previsto em lei ou no contrato. Quando se cogita, aqui, do critério de indenização em face da natureza do dano presume-se a ausência de critério legal, ou contratual. Busca-se, então, um critério adequado para suprir essa ausência.

Certamente a natureza do dano, ou mais exatamente, a natureza do objeto atingido pelo dano, é decisiva na definição do critério mais adequado para a fixação da indenização respectiva.

¹⁴ Resp 121.746 – RJ, Rel. Min. Ari Pargendler, julgado em 24.08.99, DJU I de 04.10.99, p. 53 e Repertório IOB Jurisprudência, nº 22/99, p. 503.

3.4. Indenização assegurada pela lei trabalhista

A indenização assegurada pela lei trabalhista pode ser considerada de natureza peculiar, porque o dano a que se refere não é propriamente um dano patrimonial, nem dano moral, nem lucro cessante, embora mais se aproxime deste último.

Realmente, com a rescisão unilateral, pelo empregador, do contrato de trabalho, o empregado perde salários futuros. Por isto se diz que o dano sofrido mais se aproxima do lucro cessante, embora a este a rigor não se equipare. Em certos casos pode haver dano moral para o empregado, mas isto é uma circunstância eventual.

Seja como for, a questão perde interesse prático em face da garantia de indenização, cujo valor é legalmente fixado, sem qualquer perquirição sobre a ocorrência efetiva de dano, ou da natureza deste.

3.5. Indenização por adesão a PDV

Questão relevante, porém, é suscitada em se tratando de adesão a um Plano de Demissão Voluntária. Neste caso, tem-se que a natureza da indenização é contratual, e a fixação de seu valor decorre também do contrato.

Leva problema, porém, a questão da natureza do dano indenizado, para que se possa definir o regime tributário da indenização respectiva. De todo modo, resta desde logo definida a natureza indenizatória da quantia paga ao empregado em tais casos, afastando-se definitivamente as teses que negam essa natureza indenizatória, como já neste estudo examinado.

4. Indenização por dano moral a pessoa jurídica

4.1. Dano moral e sua repercussão econômica

Já neste estudo dissemos não ser admissível cogitar de dano moral puro a pessoa jurídica, posto que esta não tem sentimentos. É inegável, porém, o direito da pessoa jurídica à indenização do dano moral, em face de sua presumida repercussão econômica.

Por isto, é de grande importância a questão de saber qual o regime tributário da indenização eventualmente recebida por uma pessoa jurídica em face de dano moral, vale dizer, da presumida repercussão econômica desse dano moral.

Não se trata propriamente de lucro cessante, posto que este não se presume. Trata-se de indenização de dano moral, que se faz relevante por sua repercussão econômica.

4.2. O lucro cessante como objeto do dano

Igualmente importante é a questão de saber qual o regime tributário da indenização recebida por uma pessoa jurídica em face de lucro cessante. Seria o lucro cessante, para fins tributários, equivalente à repercussão econômica do dano moral? Seria tal indenização um acréscimo patrimonial, e estaria, assim, sujeita ao imposto sobre a renda, e à contribuição social sobre o lucro?

Importa também examinar se a indenização em tais casos consubstancia receita, para que se possa resolver a questão de saber se enseja ou não a incidência de tributos que têm nesta o seu fato gerador.

Em outras palavras, é importante definir-se o objeto do dano quando se fala de lucro cessante. É importante considerar-se que é precisamente o lucro que é tornado indene, ou inteiro, pela indenização correspondente.

5. Regime tributário da indenização

5.1. O âmbito constitucional dos tributos

5.1.1. A supremacia constitucional

Com inteira propriedade assevera o Ministro CELSO DE MELLO, do Supremo Tribunal Federal:

“O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica - dos Tribunais, especialmente - porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. - A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfígurada.”¹⁵

As freqüentes impugnações de exigências tributárias, fundadas na inconstitucionalidade de leis, bem revelam que a supremacia constitucional não tem sido respeitada. Mas revelam, por outro lado, que a supremacia constitucional é a única garantia que o Direito pode oferecer contra o arbítrio do Estado, quando este se expressa através de lei. E demonstram, ainda, que o contribuinte está aprendendo a defender-se contra essa forma de arbítrio.

5.1.2. A discriminação das competências tributárias

Em sistemas jurídicos como o nosso, nos quais a Constituição Federal reporta-se às várias espécies de tributos, e no concernente aos impostos atribui competências

¹⁵ Da Ementa do Ac un do STF Pleno - ADIn 293-7600-DF - medida liminar - Rel. Min. Celso de Mello - julgada em 06.06.90, DJU de 16.04.93, p. 6.429 e IOB nº 10/93, p. 193, texto 1/6203.

tributárias específicas à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, tem-se desenhado na Constituição o âmbito de cada tributo, de sorte que se tem desde logo limitada a liberdade do legislador ordinário para a definição das respectivas hipóteses de incidência.

Ao atribuir à União competência para instituir imposto sobre *renda e proventos de qualquer natureza*,¹⁶ demarcou o âmbito constitucional desse imposto, limitando a liberdade do legislador na definição de sua hipótese de incidência. A lei ordinária não pode, de nenhum modo, dispor de forma tal que esse imposto recaia sobre algo que renda não é, nem proventos.

De igual modo, reportando-se ao financiamento da seguridade social mediante contribuição dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o *lucro*¹⁷, definiu o âmbito de incidência dessa contribuição.

Importa-nos, portanto, aqui, o exame das expressões utilizadas pelo constituinte na definição do âmbito de incidência desses dois tributos.

5.1.3. Os conceitos de renda e de lucro.

Renda, nos termos do art. 43, do Código Tributário Nacional, é o produto do capital, do trabalho, ou da combinação de ambos, e proventos são *os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda*. Define, assim, como âmbito de incidência do imposto em tela, o acréscimo patrimonial. Tanto a renda, como os proventos, constituem acréscimos do patrimônio, e a ocorrência de tais acréscimos é que enseja a cobrança do imposto.

O *lucro* é uma forma de expressão da *renda*. A palavra *lucro* significa o resultado positivo obtido na atividade empresarial. Na linguagem da legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas a palavra *lucro* aparece seguida de qualificativos. São usuais as expressões *lucro real*, *lucro operacional*, *lucro líquido*, *lucro da exploração*, *lucro do exercício*, entre outras.

Em contabilidade, a palavra *resultado* significa a variação patrimonial verificada em determinado período. Pode ser *positivo*, que é o *lucro*, ou *negativo*, que é o *prejuízo*. Se vem desacompanhada de qualificações, a palavra resultado é entendida como *lucro líquido*.

O lucro líquido do exercício é o acréscimo patrimonial verificado no período, geralmente utilizado como base de cálculo do imposto sobre a renda, e da contribuição social sobre o lucro das empresas.

¹⁶ Constituição Federal, art. 153, inciso III.

¹⁷ Constituição Federal, art. 195, inciso I.

O conceito de renda, e o conceito de lucro, para compor o âmbito constitucional, tanto do imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza, como da contribuição social instituída pela Lei nº 7.689/88, correspondem, indubitavelmente, a acréscimo patrimonial.

O legislador não pode alterar o conceito de renda, estabelecendo ficções. “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. Mas o legislador ordinário não pode criar *ficções jurídicas* de renda-lucro. Se pudesse fazê-lo estaria falseada a discriminação constitucional de competência tributária, porque ele converteria o que é renda em patrimônio ou capital e vice-versa.”¹⁸

A jurisprudência predominante acolhe a tese segundo a qual o fato gerador do imposto de renda e proventos de qualquer natureza é um acréscimo patrimonial.

Entre os julgados dos Tribunais Regionais Federais sobre o tema, é muito elucidativo e por isto mesmo merece destaque o proferido pelo da 3ª Região, cuja ementa está redigida com absoluta propriedade, assim:

“6.) Em sede de imposto de renda, salvo comprovação de fraude a acionistas ou de distribuição disfarçada de lucros, toda e qualquer indenização realiza hipótese de não incidência, à luz da definição de renda insculpida no art. 43, incs. I e II, do Código Tributário Nacional.

7) Ao legislador ordinário nessa matéria falta poder, seja para tributar seja para isentar, sendo inoperante a pretensa normatividade isentiva contida no inciso V do art. 6º da Lei nº 7.713, de 22/12/88.”¹⁹

No Superior Tribunal de Justiça a jurisprudência é hoje absolutamente tranqüila no sentido da não incidência do imposto de renda sobre o valor de indenizações. Os julgados a seguir transcritos, proferidos por unanimidade, tanto pela Primeira, como pela Segunda Turma, bem o demonstram, inclusive pela referência feita no primeiro deles à *multiplicidade de precedentes jurisprudenciais*:

“TRIBUTÁRIO. DESAPROPRIAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA. LEI 7.713/88 (ARTS. 3., § 2º, e 22, PAR. UNICO).

1. O imposto incidente sobre “renda e proventos de qualquer natureza” alcança a “disponibilidade nova”, fato inexistente na desapropriação causadora da obrigação de indenizar pela diminuição patrimonial (propriedade), reparando

¹⁸ Misabel Abreu Machado Derzi, Correção Monetária e Demonstrações Financeiras – Conceito de Renda – Imposto sobre Patrimônio – Lucros Fictícios – Direito Adquirido a Deduções e Correções – Lei 8.200/91, em Revista de Direito Tributário, nº 59, p.145.

¹⁹ TRF da 3ª Região, na REO e AMS 263.249, DJU de 25/02/97, p. 9332, citado por Alberto Tebechrani e outros, em Regulamento do Imposto de Renda para 1998, Resenha, São Paulo, 1998, p. 105

ou compensando pecuniariamente os danos sofridos, sem aumentar o patrimônio anterior ao gravame expropriatório. Na desapropriação não ocorre a transferência de propriedade por qualquer forma de negócio jurídico amoldado ao direito privado e não se configura o aumento da capacidade contributiva. O imposto de renda não incide sobre o valor indenizatório

2. Multiplicidade de precedentes jurisprudenciais.

3. Recurso improvido.”²⁰

Também o Supremo Tribunal Federal tem acolhido essa tese, afirmando:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI. 64, art. 38, C.F./46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43

I - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. C.F., 1946, art.15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43

II - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos.

III - R.E. conhecido e provido”²¹

Em síntese, não pode o legislador, diretamente ou por via oblíqua, criar ou aumentar imposto de renda, instituindo hipóteses de incidência que alberguem algo diverso da renda, ou dos proventos de qualquer natureza, entendidos sempre como acréscimos efetivos do patrimônio.

5.1.4. As restrições admissíveis

Por questão de ordem prática, algumas restrições pode o legislador instituir na apuração da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social. Tais restrições são apenas aquelas tendentes a evitar práticas fraudulentas que terminariam por ocultar parcelas significativas do lucro.

Admitir possa a lei ordinária dispor sobre a determinação da base de cálculo de tributos que incidem sobre a renda, ou sobre o lucro, de modo a que o tributo termine por incidir sobre o que não configura um acréscimo patrimonial, é aceitar a ausência de efetividade do princípio da supremacia constitucional.

Como assevera, com inteira propriedade, João Dácio Rolim, “é renda ou lucro tributável o que a Constituição Federal como Lei Suprema estipulou e o Código

²⁰ STJ, 1ª Turma, REsp nº 118534/RS, unânime, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 19/12/97, p.67455

²¹ STF, Pleno, unânime, RE nº117.887/SP, Rel. Min. Carlos Velloso, DJU de 23/04/93, p. 6923

Tributário Nacional como lei complementar explicitou e não o que a lei ordinária, principalmente quando sob pretextos ou pressupostos não jurídicos, tentou estabelecer em descompasso com os princípios e regras constitucionais.”²²

5.2. O imposto de renda e a CSSL

5.2.1. *Indenização e acréscimo patrimonial*

É possível, portanto, afirmar-se que a indenização, quando não consubstancie um acréscimo patrimonial, não enseja a incidência do imposto de renda, nem da contribuição social sobre o lucro.

Certamente a incidência, ou não, desses tributos, depende da natureza do dano a ser reparado, pois é a partir da natureza desse dano que se pode concluir pela ocorrência, ou não, de acréscimo patrimonial.

Repassemos, então, em síntese, as idéias já expendidas neste estudo, definindo quais as indenizações que ensejam, e quais as que não ensejam a incidência desses impostos.

5.2.2. *Indenização por dano patrimonial*

A indenização por dano patrimonial pode ensejar, ou não, um acréscimo patrimonial. Isto depende do critério de sua fixação. Se fixada a indenização mediante a avaliação do dano, evidentemente não se pode falar em acréscimo patrimonial. A indenização neste caso apenas repara, restabelece a integridade do patrimônio.

É possível, porém, que em se tratando de indenização cujo valor seja previamente fixado em lei, ou em contrato, ou resulte de acordo de vontades, ou de arbitramento, termine por implicar um acréscimo patrimonial. Neste caso, sobre o que seja efetivamente um acréscimo patrimonial incidirão os tributos que tenha neste o respectivo fato gerador.

Certamente em face da possibilidade de serem pagas multas ou outras vantagens, a título de indenização por rescisão contratual, sem que na verdade consubstanciem reparações de danos patrimoniais, a lei determinou a incidência, nesses casos, do imposto de renda na fonte. Reconhecendo, porém, que o imposto não pode incidir sobre as indenizações que na verdade consubstanciem reparações patrimoniais, a ressalva foi feita expressamente.

²² João Dácio Rolim, A compensação de prejuízos fiscais - Condições de juridicidade e necessidade - O Direito comparado e o direito brasileiro, em Imposto de Renda e ICMS - Problemas Jurídicos, Coordenação de Valdir de Oliveira Rocha, Dialética, São Paulo, 1995, p. 27.

Mais adiante voltaremos tema, para analisar os dispositivos da lei e demonstrar que esta, não obstante a inadequada forma em que se expressa, está em conformidade com os princípios constitucionais.

5.2.3. Indenização pela repercussão econômica do dano moral

Embora a repercussão econômica do dano moral e o lucro cessante não sejam a mesma coisa, em ambos os casos a indenização implica aumento patrimonial.

Realmente, como já neste estudo foi dito, a distinção resulta apenas de que a repercussão econômica do dano moral é presumida, enquanto o lucro cessante há de ser necessariamente demonstrado. A repercussão econômica do dano moral é, por assim dizer-se, uma forma de lucro cessante presumido.

Basta, aliás, recordar a distinção entre patrimônio moral e patrimônio econômico, para ter-se claro o acréscimo do patrimônio econômico pelo recebimento da indenização decorrente da repercussão econômica de dano moral.

5.2.4. Indenização pelo dano moral puro

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 tenha como fato gerador esse acréscimo patrimonial.

Recorde-se que, para os fins tributários, relevante é somente o patrimônio econômico. Ninguém é tributado em função de seu patrimônio moral, que pode crescer, e cresce em muitas pessoas, sem qualquer repercussão tributária.

Assim, na medida em que se opera, pelo recebimento de uma indenização, a compensação de elementos morais por elemento econômico, tem-se um crescimento do patrimônio econômico e ocorrem, no campo tributário, as repercussões daí decorrentes.

Neste sentido manifesta-se Gustavo Martini de Matos, em excelente estudo sobre o assunto.²³

5.2.5. Indenização pelo lucro cessante

Também em se tratando de indenização por lucro cessante é inegável a ocorrência do crescimento patrimonial. Os lucros são acréscimos patrimoniais, e como tais são tributáveis. Na medida em que sejam substituídos por indenizações, evidentemente estas assumem a posição daqueles. Estamos de acordo, também neste ponto,

²³ Gustavo Martini de Matos, A tributação de indenizações por danos morais pelo imposto de renda, em Revista Dialética de Direito Tributário, n° 62, pág. 47.

com as conclusões a que chegou Gustavo Martini de Matos, no excelente a que acima nos referimos.²⁴

A indenização por lucro cessante é a hipótese mais comum de multa ou vantagens outras, devidas em virtude de rescisão contratual. Daí haver o legislador previsto a incidência do imposto nesses casos, ressaltando apenas a hipótese de reparação por danos patrimoniais.

Para os que qualificam o lucro cessante como dano patrimonial pode parecer que a ressalva estabelecida pelo legislador²⁵ exclui o imposto de renda na fonte sobre a indenização de lucros cessantes.

5.2.6. Indenização nas desapropriações

A indenização para reparar danos patrimoniais, em princípio, não configura acréscimo patrimonial. Apenas torna inteiro, ou indene, o que desfalcado havia sido pelo dano, ou prejuízo. Apenas repõe o patrimônio em sua situação anterior ao dano.

Em certos casos, porém, a indenização consubstancia acréscimo patrimonial, e nestes casos o acréscimo efetivamente verificado pode constituir fato gerador do imposto de renda e da CSSL

Nas indenizações pagas em face da desapropriação de bens, todavia, mesmo havendo acréscimo patrimonial nenhum tributo é devido, porque a Constituição garante como indenização o justo preço do bem, e tal garantia constitucional estaria desfigurada se admitida a incidência de tributos sobre o valor das indenizações.

Este aspecto merece destaque especialmente em se tratando de pessoas jurídicas cujo patrimônio é objeto de registros contábeis que terminam por indicar claramente a ocorrência de acréscimo patrimonial resultante do recebimento de indenizações fixadas em valor superior ao custo dos bens desapropriados.

Mesmo ocorrendo indiscutível acréscimo patrimonial, e não obstante dispositivos legais determinando a incidência do imposto de renda sobre a diferença entre a indenização e o custo dos bens desapropriados, a jurisprudência tem considerado inconstitucional a exigência do imposto. Neste sentido é a jurisprudência, já antiga, do Supremo Tribunal Federal,²⁶ que tem predominado nos demais órgãos do Judiciário.

²⁴ Gustavo Martini de Matos, A tributação de indenizações por danos morais pelo imposto de renda, em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 62, pág. 47.

²⁵ Lei nº 9.430, art. 70, § 5º.

²⁶ Com efeito, já em 1980 decidiu o Supremo Tribunal Federal:

“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 inviável a incidência do imposto de renda, nos termos do art. 150, §22, da Constituição Federal e art. 27, §2.º da Lei de desapropriações. Precedentes do STF. Recurso Extraordinário conhecido pela letra ‘d’ e provido, para restabelecer a sentença de primeira instância, concessiva da segurança.” (Ac da 1.ª T do STF – Rel. Min. Cunha Peixoto – RE n.º 92253 – DJ 30.05.80, p. 3952)

5.3. Indenizações e imposto de renda na fonte

5.3.1. Multa ou qualquer outra vantagem

A lei estabeleceu que incide o imposto de renda na fonte sobre a multa ou qualquer outra vantagem, paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, em virtude de rescisão de contrato.²⁷

A referência abrangente pode parecer de má técnica legislativa, mas na verdade quis o legislador alcançar, e alcançou, os pagamentos ou créditos de quaisquer quantias cujo fundamento seja uma rescisão contratual. E isto se justifica pelo propósito de evitar práticas fraudulentas.

Em se tratando de multas contratuais, como tal identificadas por quem paga e por quem recebe, não há nenhum problema. Quem paga tem uma despesa, ou decréscimo patrimonial, e quem recebe tem uma receita, um acréscimo patrimonial. A questão na verdade reside nos casos em que à multa é atribuído o título de indenização. Daí a explicitação, na lei, “ainda que a título de indenização.”

5.3.2. Indenizações contratuais e fraude

À primeira vista pode parecer inconstitucional o dispositivo que estabelece a incidência do imposto de renda sobre o valor da multa contratual, quando esta é paga a título de indenização. Na verdade, porém, nele não há inconstitucionalidade, pois a incidência no mesmo determinada não alcança as indenizações de danos patrimoniais, como se vê da ressalva expressamente formulada.²⁸ Além disto, a ressalva em referência excluiu, também, da tributação na fonte, as indenizações trabalhistas.

A norma que institui a incidência do imposto de renda na fonte, no caso, visa evitar práticas fraudulentas. Duas empresas com interesses comuns bem podem celebrar contrato que já sabem será rescindido unilateralmente, cabendo àquela que tomou a iniciativa da rescisão pagar à outra, a título de indenização, quantia elevada, como simples forma de gerar para a que paga uma despesa, e para a que recebe uma receita que, por ser qualificada como indenização, não seria tributada.

Como neste estudo já afirmamos, o legislador pode, legitimamente, estabelecer limites para a apuração da base de cálculo do imposto de renda, desde que tais limites sejam meios para coibir a fraude. É o caso.

5.3.3. Adequação da lei à Constituição

Vê-se que a lei, neste caso, está adequada à Constituição, porque determina a incidência do tributo sobre as quantias pagas a título de indenização, sem que exista dano a ser indenizado, bem como sobre as indenizações que não digam respeito aos danos patrimoniais.

²⁷ Lei nº 9.430/96, art. 70

²⁸ Lei nº 9.430/96, art. 70, § 5º

São tributadas, assim: a) as quantias pagas a título de indenização sem que exista efetivo dano a ser indenizado; b) as indenizações por danos morais, vale dizer, pelas conseqüências econômicas destes; c) as indenizações por lucros cessantes. Estas últimas, aliás, as mais freqüentes em rescisões contratuais.

Não são tributadas, entretanto: a) as indenizações correspondentes a danos patrimoniais; e b) as indenizações asseguradas pela legislação trabalhista.

Assim interpretados, os dispositivos em referência estão em perfeita consonância com a Constituição Federal.

5.4. Indenização como despesa

Quando se trata de saber se as indenizações recebidas ensejam a incidência do imposto de renda são cabíveis as distinções que fazemos neste estudo. Não ensejam a incidência do imposto aquelas que correspondem à efetiva reparação de danos patrimoniais, na medida desses danos, bem como aquelas relativas a desapropriação, estas últimas ainda que ultrapassem o custo dos bens desapropriados. Ensejam, porém, a incidência do tributo aquelas indenizações que representam acréscimo do patrimônio econômico de quem as recebe.

Para quem paga, entretanto, todas as indenizações constituem despesas e como tal devem ser consideradas na apuração da base de cálculo do tributo.

Diversamente do que acontece em relação a quem recebe, quando a natureza do dano reparado é relevante para definir o regime tributário da indenização, em relação a quem paga a indenização a natureza do dano é de todo irrelevante do ponto de vista tributário.