

que não se deveria confundir o patrimônio moral (irrelevante para fins de tributação) com o patrimônio econômico (revelador de capacidade contributiva). Tal doutrina, contudo, restou superada pelo entendimento do STJ consolidado no enunciado da sua **Súmula 498**: “Não incide imposto de renda sobre a indenização por danos morais”, editada em agosto de 2012.

De qualquer modo, é preciso ter em conta que nem tudo o que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Não é o nome atribuído à verba que definirá a incidência ou não do imposto. Verbas que constituam acréscimo patrimonial, ainda que pagas sob a rubrica de “indenização”, serão tributadas¹⁶. Assim, *e.g.*, as supostas indenizações pagas por liberalidade do empregador quando da rescisão do contrato de trabalho¹⁷. O STJ também tem precedentes no sentido de que a complementação de aposentadoria recebida por ocasião da aposentadoria incentivada, para assegurar paridade com o salário da ativa, se sujeita ao IR¹⁸.

Em sede de recurso repetitivo, o STJ definiu que “é indevida a cobrança de imposto de renda sobre o valor da complementação de aposentadoria e o do resgate de contribuições correspondentes a recolhimentos para entidade de previdência privada ocorridos no período de 1º.01.1989 a 31.12.1995”¹⁹.

Embora sujeito à **anterioridade de exercício** estabelecida pelo art. 150, III, b, da CF, o Imposto de Renda foi excepcionado da necessidade de observância da anterioridade nonagesimal mínima de que cuida a alínea c do mesmo inciso, conforme se vê do § 1º do art. 150, de modo que a majoração ocorrida ao final de determinado ano poderá produzir efeitos relativamente ao período a se iniciar em 1º de janeiro seguinte independentemente de haver ou não o interstício de noventa dias entre a publicação da lei e a virada do exercício.

A **generalidade** é critério a ser observado na instituição do Imposto de Renda. Conforme DIFINI: “Generalidade significa que o tributo deve abranger todos os contribuintes que pratiquem o ato ou estejam em igual relação com o fato descrito na hipótese de incidência”²⁰.

Outro critério a ser observado é a **universalidade**, segundo o qual o imposto de renda deve abranger quaisquer rendas e proventos auferidos pelo contribuinte. É este, também, o entendimento de DIFINI: “[...] universalidade significa incidir o tributo sobre

tributário. São Paulo: RT, 1994, p. 197-99.

16. STJ, Primeira Seção, EREsp 976.082.

17. STJ, Primeira Seção, AgRg nos EREsp 923.775.

18. STJ, ARARREsp 674.296.

19. STJ, Primeira Turma, rel. Min. BENEDITO GONÇALVES

20. DIFINI

todos os fatos descritos na hipótese de incidência (no caso do imposto de renda, incidir indistintamente sobre diversas espécies de rendimentos)".

Em face do critério constitucional da universalidade, ter-se-ia de considerar a totalidade das rendas do contribuinte como uma unidade, sem estabelecer distinções entre tipos de rendas para efeito de tributação diferenciada.

A **progressividade**, por sua vez, é critério que exige variação positiva da alíquota à medida que há aumento da base de cálculo. De fato, ocorre progressividade quando há diversas alíquotas graduadas progressivamente em função do aumento da base de cálculo: quanto maior a base, maior a alíquota. Como imposto de natureza pessoal, o IR deve necessariamente ser graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte também por força de determinação expressa constante do art. 145, § 1º, da CRFB. A progressividade, aliás, serve de instrumento para a tributação da renda conforme a capacidade contributiva.

Tais critérios, da generalidade, da universalidade e da progressividade, se aplicados adequadamente, fariam com que todos pagassem imposto de renda sobre a totalidade dos rendimentos auferidos com carga progressiva conforme a capacidade contributiva de cada qual. Porém, o legislador segmenta o imposto de renda, criando tributação distinta para determinadas classes de rendimentos, como, por exemplo, a tributação exclusiva na fonte dos rendimentos de aplicações financeiras (de 15% a 22,5%, variando conforme o tempo de aplicação, sendo que os rendimentos de caderneta de poupança são isentos) e a tributação isolada dos ganhos de capital (15%), sujeitas, cada qual, como se vê, a alíquotas distintas daquelas aplicáveis aos rendimentos em geral, como os provenientes do trabalho (tabela progressiva, até 27,5%). Ademais, o legislador exclui da base de cálculo do imposto de renda, por exemplo, os lucros e dividendos recebidos por sócios, acionistas ou titulares de empresa individual, com o que não são gravados pelo imposto de renda.

O que os critérios de tributação constitucionalmente estabelecidos impedem "é a exclusão apriorística de determinada categoria de pessoas ou rendimentos do rol dos sujeitos passivos ou dos fatos tributáveis"²¹. Não resta impedida a concessão de isenções objetivas ou subjetivas fundadas na ausência de capacidade contributiva ou em finalidades extrafiscais. Assim, por exemplo, há doenças graves que implicam isenção do imposto de renda da pessoa física relativamente aos proventos de aposentadoria, reforma e pensão, como neoplasia maligna, cardiopatia grave e síndrome da imunodeficiência adquirida, na forma do art. 6º, XIV e XXI, da Lei n. 7.713/88²².

O CTN dispõe sobre o aspecto material (**fato gerador**) do imposto, dizendo que é a **aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de**

21. Id., *ibid.*

22. STJ, Segunda Turma, REsp 1286094, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, 2011; REsp 1.252.825 AgRg, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, 2011; REsp 1706816/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, dez./2017.

qualquer natureza: “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. (Parágrafo incluído pela LC 104, de 10.1.2001) § 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. (Parágrafo incluído pela LC 104, de 10.1.2001)”.

Aquisição é o ato de adquirir, ou seja, de obter, conseguir, passar a ter. **Disponibilidade** é a qualidade ou estado do que é disponível, do que se pode usar livremente, é a “qualidade dos valores e títulos integrantes do ativo dum comerciante, que podem ser prontamente convertidos em numerário”²³.

Sendo fato gerador do imposto a “aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza”, não alcança a “mera expectativa de ganho futuro ou em potencial”^{24 25}. Tampouco configura aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos a simples posse de numerário alheio. A disponibilidade jurídica resta caracterizada para o locador de imóvel, *e.g.*, já quando há o recebimento, pela imobiliária, do aluguel pago pelo locatário, ainda que a imobiliária não tenha prestado contas ao locador²⁶. OSCAR VALENTE CARDOSO bem conceitua as disponibilidades **econômica e jurídica**: “A disponibilidade econômica ocorre com o recebimento da renda, a sua incorporação ao patrimônio, a possibilidade de utilizar, gozar ou dispor dela. Por sua vez, a disponibilidade jurídica dá-se com a aquisição de um direito não sujeito a condição suspensiva, ou seja, o acréscimo ao patrimônio ainda não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento, como, por exemplo, os direitos de crédito (cheque, nota promissória etc.)”²⁷.

Os §§ 1º e 2º do art. 43 referem-se a “receita” ou rendimento. *Receita*, contudo, é palavra com sentido bem mais largo que o de *renda* ou *proventos*, enfim, que o de

23. FERREIRA, Aurélio. *Dicionário...*, p. 598.

24. STJ, REsp 320455.

25. STF, RE 193.380-1.

26. IN SRF n. 25/96, art. 16, § 2º: § 2º “Quando o aluguel for recebido por meio de imobiliárias, procurador ou por qualquer outra pessoa designada pelo locador, será considerada como data de recebimento aquela em que o locatário efetuou o pagamento, independentemente de quando o mesmo for repassado para o beneficiário”.

27. CARDOSO, Oscar Valente. A controversa incidência do imposto de renda sobre juros de mora decorrentes de condenação judicial. *RDDT*, 153, jun. 2008, p. 55.

acréscimo patrimonial, pois receita é qualquer quantia recebida. De fato, receita vem do latim *recepta*, significando "coisas recebidas"²⁸. Assim, não considera as saídas, as despesas. De qualquer modo, não se pode perder de vista que a definição do fato gerador está condicionada pela base econômica dada à tributação pelo art. 153, III, da CF, que refere "rendas ou proventos de qualquer natureza", e não "receitas". Não se pode, portanto, dar ao dispositivo infraconstitucional sentido que desborde da norma de competência, sob pena de inconstitucionalidade. Nunca é demais lembrar que o legislador infraconstitucional não pode alterar os conceitos utilizados pelas normas constitucionais que outorgam competências²⁹.

O imposto de renda é imposto com **fato gerador complexo ou de período** (quando são considerados diversos fatos ao longo de um período de tempo — os ingressos e as despesas — para vê-los como uma unidade), o que exige a definição legal do momento em que se deva considerar como ocorrido o fato gerador, ou seja, a definição legal do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária. Por certo que, dependendo da consideração de todo o conjunto de receitas e despesas ocorridos no período de apuração (anual ou trimestral), não tem o legislador grande liberdade para estabelecer ficções nesta matéria, considerando ocorrido o fato gerador no último dia do período. Admite-se, contudo, que seja estabelecida a obrigação de o contribuinte antecipar parcelas à medida que vai percebendo a renda, do que são exemplo os pagamentos mensais devidos pelas pessoas físicas³⁰.

O imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza caracteriza-se pela **extraterritorialidade**, ou seja, por alcançar fatos geradores ocorridos não apenas no território nacional como fora dele, nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 43 do CTN, do § 4º do art. 3º da Lei n. 7.713/88 e do art. 25 da Lei n. 9.249/95. Trata-se de imposto da União, e não há vedação constitucional alguma a que o legislador estabeleça tal tributação. Pelo contrário, há quem defenda que o critério da universalidade, previsto no art. 153, § 2º, I, da CRFB, a impõe. A tributação em bases universais contrapõe-se ao critério puro e simples da territorialidade. Mas a União firmou inúmeros **tratados internacionais para evitar a bitributação**, definindo em que país será tributada a renda.

Sujeito ativo do imposto sobre a renda é a própria **União**, cabendo a administração do imposto à Secretaria da Receita Federal.

Quanto aos **contribuintes**, dispõe o CTN: "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

28. FERREIRA, Aurélio... p. 1.460.

29. Art. 110 do CTN.

30. STJ, AgRg no REsp 281.088/RJ.