

A INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A APOSENTADORIA AUFERIDA POR TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO

MORAND, Débora Muhana Moreira. A Incidência do Imposto de Renda Sobre a Aposentadoria Auferida por Tempo de Contribuição. 2020.

RESUMO

O presente estudo tem por objetivo inicial tratar acerca o Imposto sobre a Renda, tomando como base a Lei do Imposto de Renda (Lei 7.713 de 22 de dezembro de 1988), analisando o significado do termo “auferir renda” no texto legislativo. A partir desta análise preliminar, pretende-se trazer a discussão acerca da incidência do referido tributo sobre a aposentadoria por tempo de contribuição (ou serviço), que, para esta profissional, não é tida como rendimento, mas como um tipo de “indenização” paga pelo Estado ao contribuinte por todo o tempo de trabalho e prestação de serviços ao País. Por fim, visa ainda a análise da legalidade da aplicabilidade da Lei 7.713/88 sobre o benefício previdenciário, além de outras discussões inerentes ao tema.

Adiante, analisar-se-á os conceitos de Imposto de Renda trazidos sob o ponto de vista constitucional, legal e doutrinário, para que se chegue, após exame dos textos normativos, à conclusão sobre sua natureza. Ainda, com base em breve estudo com base na Lei do IR, será observada a possibilidade de sua aplicabilidade no tributo objeto deste trabalho.

Concluiremos, assim, pela natureza indenizatória e compensatória da aposentadoria por tempo de contribuição, havendo de ser declarada indevida a incidência do imposto sobre a renda sobre a referida parcela.

Palavras-chave: Imposto sobre a Renda; Aposentadoria; Previdência Social.

MORAND, Débora Muhana Moreira. The Incidence of Income Tax on Retirement Earned by Contribution Time. Brazilian Institute of Tax Studies. 2020.

ABSTRACT

The present study has as its initial objective to deal with the Income Tax, based on the Income Tax Law (Law 7.713 of December 22, 1988), analyzing the meaning of the term "to earn income" in the legislative text. Based on this preliminary analysis, we intend to bring up the discussion about the incidence of the referred tax on retirement due to contribution time (or service), which, for this student, is not considered as income, but as a type of "indemnity" paid by the State for the taxpayer for the entire period of work and provision of services to the country. Finally, it also aims at analyzing the legality of the applicability of Law 7.713 / 88 on the social security benefit, in addition to other discussions inherent to the theme.

For this, bibliographic research will be carried out by the dialectical method, based on doctrinal and jurisprudential theses in order to achieve the objective of this work, seeking to reach the expected conclusion, which is the illegitimacy of the said tax on the amount.

Ahead, the concepts of Income Tax brought under the constitutional, legal and doctrinal point of view will be analyzed, so that, after examining the normative texts, the conclusion about its nature is reached. Also, based on a brief study based on the IR Law, the possibility of its applicability in the tax object of this work will be observed. We will conclude, therefore, by the indemnity and compensatory nature of retirement for contribution time, and the incidence of income tax on the said installment must be declared undue.

Keywords: Income Tax; Retirement; Social Security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. IMPOSTO SOBRE A RENDA	7
1.1. Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza	7
1.1.1. Renda à luz da Constituição Federal de 1988	7
1.1.2. Renda e o Princípio da Capacidade Contributiva	11
1.1.3. Renda à luz do Código Tributário Nacional	13
1.1.4. Renda à luz da Doutrina	15
1.1.5. Renda à luz da Jurisprudência	21
1.1.6. Renda e a Lei 7.713/88	24
2. A APLICABILIDADE DA LEI Nº 7.713/88 NA APOSENTADORIA POR TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO	26
3. APOSENTADORIA: NATUREZA DE RENDA OU INDENIZAÇÃO?	27
CONCLUSÃO	
BIBLIOGRAFIA	

INTRODUÇÃO

No Brasil, os valores recebidos a título de aposentadoria são equiparados à renda auferida, dentre outros casos, quando do recebimento de remuneração pelos trabalhadores na ativa.

Esses valores são tidos como “aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica”, conforme premissa o art. 43 do Código Tributário Nacional. Este termo pode ser traduzido como o acréscimo patrimonial proveniente do produto do capital, trabalho ou da combinação de ambos, sendo, desta forma, considerados como fato gerador para fins de incidência de imposto sobre a renda.

Como se verá adiante, no decorrer do presente trabalho, a Constituição Federal de 1988 determina a instituição de imposto sobre “renda e proventos de qualquer natureza” em seu art. 153, inciso III, levando o leitor a crer que o critério material da regra-matriz de incidência tributária do imposto sobre a renda seja justamente o ganho patrimonial. Em suma, a Carta Magna baseia o conceito de renda no princípio do *pecunia non olet* (o dinheiro não tem cheiro), ou seja, a tributação independerá da origem do patrimônio.

Entretanto, em que pese o texto constitucional abranger como tributável todo e qualquer tipo de provento percebido pelo contribuinte, este prevê que os impostos devem possuir caráter pessoal segundo a capacidade contributiva do agente passivo da relação jurídica, obedecendo os critérios da generalidade, universalidade e da progressividade, de acordo ao que premissa o § 2º do já mencionado artigo.

É com base nestes critérios que a jurisprudência vem adotando o termo constitucional como “acrécimo patrimonial”. Como exemplo do que fora dito, o Supremo Tribunal Federal decidiu, através do voto do Relator do Ministro José Delgado, no Recurso Especial de nº 117.887-6/SP, que a expressão “renda e proventos de qualquer natureza” deve ser traduzida de forma a demonstrar que o contribuinte obteve aumento de seu patrimônio, não havendo que se falar em existência de renda no caso de ausência deste acréscimo.

Note-se, a partir daí, que a incidência do tributo objeto deste trabalho resta prejudicado no momento em que se trata sobre aposentadoria auferida por tempo de contribuição. Como se pode perceber, há de se discutir se, de fato, existe um ganho patrimonial baseado nos valores percebidos pelos contribuintes aposentados ou se o benefício previdenciário possui natureza de parcela indenizatória, sendo passível de isenção tributária.

Assim, pelo que se aponta nas linhas anteriores, no decorrer desta dissertação serão apresentados os conceitos dos vocábulos “renda” e “proventos de qualquer natureza” sob a égide da Carta Magna de 1988, percorrendo-se o princípio da capacidade contributiva tributária, bem como pelo que premissa o Código Tributário Nacional, permeando o entendimento dos mestres doutrinadores, sendo finalizado pelo que vem decidindo a jurisprudência pátria. Ademais, para que se ratifique o entendimento trazido, tratar-se-á da Lei do Imposto de Renda - Lei 7.713/88 -, a fim de excluir a aposentadoria por tempo de contribuição do rol tributável pelo Imposto em questão.

Desta forma, a partir da análise constitucional, legal, doutrinária e jurisprudencial, identificar-se-á a natureza jurídica da aposentadoria auferida por tempo de contribuição, qual seja indenizatória, bem como a (i)legitimidade da incidência do imposto sobre a renda, tendo em vista que não há de se falar em ganho patrimonial quando do recebimento do benefício.

1. IMPOSTO SOBRE A RENDA

Primordialmente, antes que se aborde o tema principal deste trabalho, necessário se faz discorrer sobre o conceito do tributo em espécie aqui tratado, qual seja o Imposto sobre a Renda.

O IR, como ordinariamente é chamado, configura-se como um tributo de competência federal, com incidência anual sobre os rendimentos percebidos pelo contribuinte referentes ao ano-calendário anterior.

São considerados contribuintes todas as pessoas físicas e jurídicas residentes ou domiciliadas no Brasil, interessando, neste momento, discorrer apenas acerca da incidência do IR sobre pessoas físicas. Em caso das pessoas residentes e/ou domiciliadas no exterior, o imposto incidirá sobre os rendimentos provenientes do Brasil.

Vale ressaltar que, como em todo imposto, não é necessária que haja a contraprestação estatal em prol do contribuinte (como ocorre no caso das taxas), mas, basta que ocorra o fato gerador - qual seja neste caso “auferir renda” - para que o tributo seja devido. Em se tratando do cálculo do tributo, este realiza-se com base na “nova riqueza” produzida pelo contribuinte, seja esta por fruto de trabalho, do capital ou por ambos – sendo todos esses considerados rendimentos tributáveis.

Este tributo tem como critérios orientadores a generalidade, que torna contribuinte todo o indivíduo que obtenha rendimentos tributáveis; a universalidade, a qual se configura no sentido de que se torna tributável todo e qualquer rendimento auferido pelo contribuinte; e a progressividade, a qual impõe alíquotas proporcionais ao “montante” da riqueza, obedecendo, inclusive, um limite mínimo para que o imposto passe a incidir¹. Neste último caso, pode-se dizer que “quem ganha mais, paga mais.”

1.1. Conceito de Renda e Proventos de Qualquer Natureza

1.1.1. Renda à luz da Constituição Federal de 1988

¹ CARRAZZA, Roque Antonio (2009). *Imposto sobre a renda. Perfil constitucional e temas específicos*. 3ª ed. São Paulo: Malheiros.

Definir o conceito de “renda” e “proventos de qualquer natureza” (que, neste trabalho, serão definidos como semelhantes) a partir do que premissa o art. 153, inciso III da Carta Magna, é um tanto quando difícil, tendo em vista não haver um significado exato da palavra no texto constitucional². Isto porque “conceito” é toda a noção obtida por um indivíduo quando da análise de determinada expressão em um referido contexto. Assim, pode-se dizer que não se pode conceituar “renda” com base na Constituição Federal.

De acordo aos ensinamentos de José Luiz Bulhões Pedreira³:

“Esse é o conceito que permitirá conhecer os limites da competência da União ao definir a base impositiva do imposto sobre a ‘renda e proventos de qualquer natureza’, e que servirá de padrão para apreciar, em cada caso, a constitucionalidade das leis tributárias federais, estaduais e municipais.”

Com base no descrito acima, pode-se entender que a “ausência” do significado do termo no texto constitucional permite ao legislador infraconstitucional defini-lo de acordo às necessidades do poder público.

Analisando a literalidade da Carta Maior, o termo “renda” foi utilizado por vinte e duas vezes, possuindo significados diversos. Roberto Quiroga Mosquera⁴, em brilhante ensinamento, traduziu os significados como (I) receitas tributárias e demais ingressos públicos, (II), renda nacional, regional, ou *per capita*, (III) somatória de rendimentos, (IV) rendimento de trabalho e (V) produto do capital, sendo apenas este último o foco do presente estudo.

Analisando-se cada uma das vinte e duas vezes em que o termo “renda” aparece na Lei Básica, verifica-se a ideia ampla de que a renda pode ser entendida como um acréscimo dinâmico, em que se pressupõem a análise entre entradas e saídas (elementos positivos e negativos) em um determinado período de tempo.

² Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III - renda e proventos de qualquer natureza;

³ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 2-4.

⁴ MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Rendas e proventos de qualquer natureza*. 1996. p. 48-59.

Entretanto, não se pode concluir que toda entrada de riquezas integra o cálculo da renda, bem como não se pode concluir que toda saída de riquezas é dedutível deste mesmo cálculo.

Isto porque a CF/88 não especifica quais elementos devem integrar o cálculo de renda, mas traz direitos - qualificados como fundamentais – que estão excluídos, desde logo, dos valores possivelmente tributáveis. Ou seja, a Carta Magna não expressa “o que tributar”, mas expressa “o que não tributar”.

Célia Maria Murphy, seguindo este entendimento, afirma que se tratam, então, “dos direitos sociais e dos direitos dos trabalhadores, previstos nos arts. 6º e 7º da Constituição, da livre iniciativa prevista no caput do art. 170 e da liberdade de profissão (art. 5º, XIII)⁵”.

Ainda nesse sentido, a Autora afirma que esses direitos se referem ao “mínimo existencial”, tendo em vista possuírem a capacidade de suprir as necessidades básicas do titular e de sua família, necessárias a garantir a subsistência digna destes. Desta forma, os valores referentes ao mínimo existencial devem ser retirados daqueles considerados como ingressos patrimoniais, sendo defeso ao legislador infraconstitucional a imposição de tributação a título de imposto sobre esses valores, haja vista a inexistência de capacidade contributiva.

Em que pese não haver uma definição expressa do termo, em linhas gerais entende-se que renda e proventos de qualquer natureza representam qualquer acréscimo no patrimônio - ou ganho de riquezas – pelo contribuinte (levando-se em conta os valores tidos como mínimo existencial), de forma a atender ao princípio da capacidade contributiva.

Nas palavras do experiente Paulo Ayres Barreto⁶:

“A expressão renda e proventos de qualquer natureza é de ser interpretada, nos estritos termos em que constitucionalmente plasmada, como acréscimo a um dado conjunto de bens e direitos

⁵ MURPHY, Célia Maria de Souza. *O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 102.

⁶ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. Dialética: São Paulo, 2001. p. 72.

(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”.

Neste entendimento segue José Artur Lima Gonçalves⁷:

“Está sedimentado que o conceito de renda não pode ficar – e não fica – à disposição do legislador infraconstitucional e que, por outro lado, o conceito de renda não está explicitado no texto constitucional, impõe-se deduzir um conceito de renda pressuposto pela constituição.”

Ainda conforme o entendimento do autor acima citado, o texto constitucional traz, de forma implícita, conceitos diversos do termo “renda”, o que permite ao legislador infraconstitucional e à Administração a atuação com certos abusos, haja vista a inexistência de um significado taxativo. Leia-se:

“Identificados e apartados esses conceitos próximos, encontraremos parâmetros mínimos que, muito embora genéricos e carregados de incertezas – que servirão de pretexto para abusos do legislador ordinário e, até mesmo, da administração -, constituem o conteúdo semântico mínimo do conceito constitucional pressuposto de renda.”⁸

Note-se que, por conta da imprecisão trazida pela CRFB/88 acerca do significado do termo “renda”, é necessária a interpretação com base em outros dispositivos, sejam eles legais, doutrinários ou jurisprudenciais.

Em que pese a Carta Magna tenha definido a hipótese de incidência do Imposto sobre a Renda (qual seja o acréscimo de riquezas), este conceito, por si só, não é capaz de definir quais são os acréscimos passíveis de tributação, o que acabou por tornar toda e qualquer receita passível de incidência tributária.

Isto porque a Carta Maior possibilitou ao legislador infraconstitucional definir o significado específico de “renda”, permitindo que fosse englobado, sem distinções, todo e qualquer aumento de poder econômico, independentemente de sua origem, bastando que agregue riqueza ao patrimônio do contribuinte.

⁷ GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. Malheiros, 1997. p. 170 e 171.

⁸ Op. Cit. p. 179.

Nas palavras de José Luiz Bulhões Pedreira⁹:

“A Constituição Federal autoriza a União a impor tributos sobre a ‘renda e os 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 a renda tributável o Congresso Nacional tem o seu poder limitado pelo sistema constitucional de distribuição de poder tributário, e fica sujeito à verificação, pelo Poder Judiciário, da conformidade dos conceitos legais com 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.”

Assim, como se verá adiante, a Carta Magna, a doutrina e a jurisprudência estão estritamente ligadas no que se refere o conceito de “renda”, bem como quanto as parcelas que permitem a incidência do imposto aqui tratado.

1.1.2. Renda e o Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva (ou princípio da capacidade econômica) é considerado um dos pilares constitucionais no que se refere a incidência de tributo sobre determinado contribuinte. Isto porque, nos moldes do art. 145, parágrafo 1º da CF/88, orienta-se que, sempre que possível, os impostos deverão possuir caráter pessoal, bem como ser graduados segundo a capacidade econômica de cada indivíduo.

Este juízo surgiu no intuito de garantir ao indivíduo outros princípios, como os da isonomia, vedação ao confisco tributário e justiça fiscal. Desta forma, deve-se ater ao fato de que, conforme ideia central da capacidade contributiva, cada indivíduo apenas poderá suportar as despesas do Estado conforme seu poder aquisitivo.

Em definição dada pelos docentes Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, a capacidade contributiva é a *“real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem*

⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC. 1969. p. 2-21.

*destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação*¹⁰.

Este princípio divide-se em dois sentidos, quais sejam (I) objetivo e (II) subjetivo. O primeiro refere-se à presença de uma riqueza passível de tributação, enquanto o segundo determina qual parcela desta riqueza poderá sofrer incidência de tributação, levando-se em conta as condições financeiras individuais de cada contribuinte.

Conforme Regina Helena Costa¹¹, seguindo essa linha, a capacidade contributiva tributável é a “objetiva” (tendo em vista que a “subjetiva” apenas é capaz de limitar a carga tributária sobre o indivíduo, o *quantum* devido), que funciona como um pressuposto jurídico tributário, impondo ao legislador que, dentre tantos acontecimentos cotidianos ensejadores de obrigações tributárias, escolha apenas as que “revelam riquezas”. Em outras palavras, os valores que não aumentem o patrimônio do contribuinte não devem ser alvo de incidência tributária.

Entretanto, em que pese o art. 145 da Carta Magna orientar a aplicação do princípio da capacidade contributiva “sempre que possível”, este originário deverá ser respeitado por todo poder legislativo, seja judicial ou administrativo. Este entendimento é corroborado por José Eduardo Soares de Melo, quando afirma que a expressão mencionada não se trata de uma escolha do legislador, mas de um “*esforço para delinear um ônus tributário com a maior segurança e com a menor margem de engano, a fim de que o contribuinte participe das necessidades coletivas com suportável parcela de seu patrimônio.*”¹²

Nas sábias palavras de Célia Murphy¹³:

“Para que esses fins sejam obtidos (manutenção da coisa pública), é preciso que o legislador ordinário escolha, em hipótese ocorrências

¹⁰ ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Imposto de Renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda escritural” – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, n. 38, p. 143.

¹¹ Cf. COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 28.

¹² Cf. MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 6ª ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 50-51.

¹³ MURPHY, Célia Maria de Souza. *O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 59.

que revelam uma riqueza passível de mensuração, e que essa mensuração seja efetivamente representada pela base de cálculo escolhida. Além disso, o sujeito eleito para suportar o ônus do tributo deve ser aquele que pratica o fato previsto em hipótese na lei. Por fim, o fato, para ser tributado, precisa ser um fato efetivamente realizado, ou seja, não pode ser um fato presumido ou um fato futuro.

(...)

E nunca é demais lembrar que, isoladamente, rendimentos, receitas, faturamento, etc., não são indicadoras de capacidade contributiva para o imposto sobre a renda, uma vez que, individualmente, não caracterizam renda ou proventos de qualquer natureza. Só o fato 'renda e proventos de qualquer natureza' é revelador da capacidade contributiva para o imposto com o mesmo nome."

Em outras palavras, só pode ser tributado aquele indivíduo que pratica o fato jurídico tributário ensejador do tributo, no caso deste estudo, o contribuinte deverá auferir renda para que seja responsável pelo pagamento de Imposto sobre a Renda. No mais, deve-se atentar que nem tudo o que é definido como renda, realmente o é, tendo em vista que, por si só, não são capazes de ser consideradas aumento patrimonial. E é neste sentido que este trabalho segue.

A aposentadoria auferida por tempo de contribuição não pode - e nem deve - ser considerada aumento patrimonial, tendo em vista possuir natureza, essencialmente, indenizatória. Mas este assunto, especificamente, será abordado mais à frente.

1.1.3. Renda à luz do Código Tributário Nacional

Passando para o âmbito infraconstitucional, trataremos de renda sob a égide da Lei Complementar 5.172 de 1966, o Código Tributário Nacional. É dever da Lei Complementar explicar o que resta implícito na Constituição Federal, e, tomando como base a função da Lei 5.172/66, encontram-se em seus arts. 43, 44 e 45 as tratativas acerca do tributo objeto deste trabalho.

O Código Tributário Nacional, quando da sua criação, trouxe, de forma mais restritiva, o conceito de renda tributável, tendo em vista a superficialidade do que se dispõe na Carta Magna. Desta forma, o art. 43, inciso I, do CTN expressa que a renda é entendida como "o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos".

Note-se, todavia, que apesar da “tentativa” do legislador de conceituar renda a partir do disposto no texto constitucional, ainda assim o significado constante no texto legal resta abrangente a ponto de não conseguir traduzir, especificamente, os rendimentos passíveis de tributação.

Nesta senda, Ricardo Mariz de Oliveira¹⁴ externa que:

“[...] segundo o inciso I do art. 43, renda é o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. E, se o inciso II afirma que os proventos são acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso I, está necessariamente dizendo que a renda também é acréscimo patrimonial, pois sua dicção textual equivale ao seguinte: proventos são acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.”

De acordo ao pensamento doutrinário acima transcrito, o inciso II do art. 43 do CTN é incumbido de esclarecer que “renda” é sinônimo de acréscimo patrimonial, haja vista que, se os “proventos de qualquer natureza” são todos os acréscimos patrimoniais não definidos no inciso anterior, o inciso I é responsável por determinar apenas uma parte dessas riquezas novas.

Neste sentido, o referido artigo sofreu alterações com o advento da Lei Complementar 104/2001, a qual adicionou dois parágrafos prevendo a incidência do imposto sobre os rendimentos e receitas independentemente de sua denominação, localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, origem ou forma de recebimento. Leia-se:

“§ 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.”

Em outras palavras, o CTN considerou tudo como renda, o que, certamente, beneficiou o órgão arrecadador. Isto porque, atentando-se à literalidade do texto legal, o legislador complementar deu a entender que a base de cálculo do imposto fora ampliada, haja vista a referência a “rendimento” no que se refere a valor tributável.

¹⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

Paulo Ayres Barreto¹⁵, em estudo aprofundado sobre o tema, trouxe o ensinamento de que a alteração do art. 43 do CTN incorreu em total desprezo ao conceito de renda explanado na Constituição Federal, visando tão somente a ampliação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, atingindo outras realidades que não se configuram como o acréscimo patrimonial caracterizador da existência de renda tributável.

Seguindo-se ainda o disposto nos parágrafos adicionados pela alteração legislativa, pode-se compreender que a renda é riqueza “produzida” por meio do uso do capital, do trabalho, ou de ambos; ou seja, é uma riqueza que passou a existir após um ato praticado pelo indivíduo. Uma riqueza nova. E é justamente essa nova riqueza que pode ser objeto de tributação.

Não obstante, tendo em vista que a renda só pode ser calculada com base no “produto da atividade”, o legislador complementar integrou todas as parcelas tidas como “produto da inatividade” no parágrafo do CTN que se refere aos proventos de qualquer natureza. Ou seja, os recebidos a título de aposentadoria, reforma, pensão, ganho, lucro (inclusive o eventual), passaram a enquadrar os cálculos a título de renda, mas com outra denominação.

Nas palavras de José Luiz Pedreira¹⁶:

“(...) (o legislador infraconstitucional) não foi feliz ao definir o fato gerador do imposto de renda, pois a preocupação de abranger os ganhos de capital no conceito de renda levou-o a atribuir à expressão “proventos” sentido incompatível com a sua significação vulgar. Interpretado literalmente, o art. 42 do CTN admitiria incidências do imposto de renda sobre aumentos de patrimônio resultantes de valorização de bens, ou de pagamentos ou transferências de capital, o que conflita com a discriminação constitucional de competências.”

Neste entendimento nos baseamos quando se afirma que é necessária a demarcação de limites ao legislador quanto a sua atuação, tendo em vista que este agente poderia afirmar que qualquer valor, proveniente de qualquer lugar, se

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. Dialética: São Paulo, 2001. p. 75.

¹⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC, 1969. p. 2.

caracterizaria como proventos capazes de integrarem o cálculo do imposto sobre a renda.

Não obstante, entendemos que a interpretação do art. 43 e parágrafos do CTN deve ser interpretada de forma restritiva, ou seja, a mera receita ou rendimento devem estar expressamente contextualizados quanto ao que se considera acréscimo patrimonial sob a égide do Direito.

Ora, com base no que fora explanado, não podemos deixar de entrar no mérito quanto a função dos parágrafos adicionados ao art. 43. Os parágrafos, quando inseridos nos artigos, possuem o objetivo de (I) complementar ou (II) excepcionar o assunto tratado no *caput*, havendo de ser interpretados à luz do disposto neste, sendo, ainda, submetidos ao que se encontra expresso na Carta Maior. Deste modo, a alteração do artigo aqui mencionado não pode ser aplicada sobrepondo-se à Constituição, tendo em vista que a Lei Maior determina expressamente quais direitos fundamentais serão dedutíveis do cálculo tributário referente ao Imposto sobre a Renda.

Dito isto, permitir que o imposto incida sobre toda e qualquer entrada de valores no patrimônio do indivíduo sem prévia determinação do que se enquadra no conceito de renda tributável, é, sem dúvidas, modificar o critério material do tributo, tornando-o indevido.

1.1.4. Renda à luz da Doutrina

Percebe-se que toda a parte conceitual trazida neste trabalho, na tentativa de decifrar o significado de “renda” constante na Constituição Federal, foi com base no entendimento doutrinário. Não há como separar o entendimento constitucional e doutrinário quando o assunto versa sobre o auferimento de renda capaz de incidir o imposto sobre a renda, justamente pelo fato de não estar explícito, na Lei Maior, o conceito do termo aqui tratado. Assim, denota-se que o significado de “renda” e “proventos de qualquer natureza” são bem semelhantes entre os doutrinadores.

Torna-se necessário iniciar o posicionamento doutrinário com o que leciona o professor Paulo de Barros Carvalho, o qual identifica a existência de três correntes

possuidoras de conceitos distintos acerca do significado de renda, quais sejam a “teoria da fonte”, “teoria legalista” e “teoria do acréscimo patrimonial”, sendo esta última prevalente no direito brasileiro. Vale comentar:

A “*Teoria da Fonte*” defende o conceito de renda como o produto de uma fonte estável, susceptível de preservar sua reprodução periódica, exigindo que haja riqueza nova derivada de fonte produtiva durável. Neste caso, renda será o produto líquido que advém de fonte – permanente – disponível para consumo¹⁷. Assim, neste entendimento, só serão considerados renda aqueles valores provenientes de salários, aluguéis e outras fontes permanentes;

A “*Teoria Legalista*” traduz o termo conforme a lei estabelece, ou seja, não se interpreta a lei, apenas a aplica;

A “*Teoria do Acréscimo Patrimonial*”, em que renda é tida como toda entrada líquida de bens materiais, imateriais ou serviços que possam ser exprimidos em dinheiro, periódico, transitório ou acidental, de caráter oneroso ou gratuito, que importe em acréscimo patrimonial de determinado agente, em determinado período de tempo. Ou seja, o conceito defendido por esta corrente é de que todo o ganho patrimonial obtido, independentemente de sua origem, integra a renda.

Nesta última corrente, adotada pela doutrina brasileira, os valores tributáveis são provenientes do ingresso de bens no patrimônio do indivíduo, subtraindo-se aqueles dispêndios necessários à produção e manutenção desses referidos ingressos. Note-se, então, que a renda é dada, pela Teoria do Acréscimo Patrimonial, como o resultado dos valores que ingressam no patrimônio menos os recursos empregados na sua obtenção e manutenção (entrada – saída = renda).

Este, inclusive, é o entendimento defendido por Mary Elbe Queiroz¹⁸ e Marçal Justen Filho¹⁹, em que afirmam que a incidência do imposto não se resume aos

¹⁷ COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. *Estudos sobre o imposto de renda*. p. 20.

¹⁸ QUEIROZ, Mary Elbe. *As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda*. In: *Do Regime Tributário das Indenizações*. Coordenação: Prof. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2000. p. 264.

¹⁹ FILHO, Marçal Justen. *Periodicidade do Imposto de Renda*. Separata da Revista de Direito Tributário, São Paulo, 1993. p. 8-17.

valores ingressados ao patrimônio, mas levando-se em conta os desembolsos efetuados a título de despesas necessárias à constituição desse ingresso de bens, até porque, se assim não fosse, o tributo incidiria não sobre a renda, mas sobre o faturamento, sobre o patrimônio ou sobre os próprios ingressos.

Entretanto, não podemos deixar de salientar que os desembolsos efetuados capazes de integrar o cálculo do Imposto sobre a Renda não podem ser quaisquer dispêndios, mas apenas aqueles indispensáveis à sobrevivência digna do indivíduo e de sua família, constantes em lei ordinária, baseando-se na Constituição Federal. Resumindo, trata-se de tributação do que se chama de “renda líquida”²⁰.

Ocorre que, em outras palavras, a “renda líquida” é o conjunto de parcelas destinadas à sobrevivência do indivíduo, aquelas que satisfazem as necessidades mais básicas do ser humano, não devendo se submeter à incidência tributária, havendo de ser consideradas despesas de produção e despesas de manutenção da dignidade da pessoa humana.

Neste sentido, para que se apure a renda passível de tributação, as despesas deduzidas do cálculo do imposto são aquelas destinadas ao “mínimo existencial”. O mínimo existencial corresponde aos gastos suportados pelo contribuinte necessários à garantia dos direitos sociais e dos trabalhadores, presentes nos arts. 6º e 7º da Carta Magna. *In verbis*:

“Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

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

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

II - seguro-desemprego, em caso de desemprego involuntário;

III - fundo de garantia do tempo de serviço;

IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender às suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe

²⁰ MURPHY, Célia Maria de Souza. *O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 122.

preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim;

V - piso salarial proporcional à extensão e à complexidade do trabalho;

VI - irredutibilidade do salário, salvo o disposto em convenção ou acordo coletivo;

VII - garantia de salário, nunca inferior ao mínimo, para os que percebem remuneração variável;

VIII - décimo terceiro salário com base na remuneração integral ou no valor da aposentadoria;

IX - remuneração do trabalho noturno superior à do diurno;

X - proteção do salário na forma da lei, constituindo crime sua retenção dolosa;

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

XII - salário-família pago em razão do dependente do trabalhador de baixa renda nos termos da lei;

XIII - duração do trabalho normal não superior a oito horas diárias e quarenta e quatro semanais, facultada a compensação de horários e a redução da jornada, mediante acordo ou convenção coletiva de trabalho;

XIV - jornada de seis horas para o trabalho realizado em turnos ininterruptos de revezamento, salvo negociação coletiva;

XV - repouso semanal remunerado, preferencialmente aos domingos;

XVI - remuneração do serviço extraordinário superior, no mínimo, em cinquenta por cento à do normal;

XVII - gozo de férias anuais remuneradas com, pelo menos, um terço a mais do que o salário normal;

XVIII - licença à gestante, sem prejuízo do emprego e do salário, com a duração de cento e vinte dias;

XIX - licença-paternidade, nos termos fixados em lei;

XX - Proteção do mercado de trabalho da mulher, mediante incentivos específicos, nos termos da lei;

XXI - aviso prévio proporcional ao tempo de serviço, sendo no mínimo de trinta dias, nos termos da lei;

XXII - redução dos riscos inerentes ao trabalho, por meio de normas de saúde, higiene e segurança;

XXIII - adicional de remuneração para as atividades penosas, insalubres ou perigosas, na forma da lei;

XXIV - aposentadoria;

XXV - assistência gratuita aos filhos e dependentes desde o nascimento até 5 (cinco) anos de idade em creches e pré-escolas;

XXVI - reconhecimento das convenções e acordos coletivos de trabalho;

XXVII - proteção em face da automação, na forma da lei;

XXVIII - seguro contra acidentes de trabalho, a cargo do empregador, sem excluir a indenização a que este está obrigado, quando incorrer em dolo ou culpa;

XXIX - ação, quanto aos créditos resultantes das relações de trabalho, com prazo prescricional de cinco anos para os trabalhadores urbanos e rurais, até o limite de dois anos após a extinção do contrato de trabalho;

XXX - proibição de diferença de salários, de exercício de funções e de critério de admissão por motivo de sexo, idade, cor ou estado civil;
XXXI - proibição de qualquer discriminação no tocante a salário e critérios de admissão do trabalhador portador de deficiência;
XXXII - proibição de distinção entre trabalho manual, técnico e intelectual ou entre os profissionais respectivos;
XXXIII - proibição de trabalho noturno, perigoso ou insalubre a menores de dezoito e de qualquer trabalho a menores de dezesseis anos, salvo na condição de aprendiz, a partir de quatorze anos;
XXXIV - igualdade de direitos entre o trabalhador com vínculo empregatício permanente e o trabalhador avulso.

Parágrafo único. São assegurados à categoria dos trabalhadores domésticos os direitos previstos nos incisos IV, VI, VII, VIII, X, XIII, XV, XVI, XVII, XVIII, XIX, XXI, XXII, XXIV, XXVI, XXX, XXXI e XXXIII e, atendidas as condições estabelecidas em lei e observada a simplificação do cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, decorrentes da relação de trabalho e suas peculiaridades, os previstos nos incisos I, II, III, IX, XII, XXV e XXVIII, bem como a sua integração à previdência social.” (Grifamos)

A lei ordinária garante a dedução de apenas algumas despesas necessárias à sobrevivência do indivíduo, a exemplo da educação e saúde. Entretanto, o texto normativo deixa de garantir a dedução de outros valores também indispensáveis à manutenção do contribuinte, tal qual o previsto no art. 7º, inciso XXIV, da CF/88, qual seja a aposentadoria (grifado).

Em que pese ser considerada um direito tão essencial quanto a saúde, educação ou moradia, sendo passível de dedução do cálculo do Imposto sobre a Renda, o benefício não é considerado mínimo existencial. E, corroborando este entendimento, Célia Maria Murphy afirma que *“ao assim proceder, o legislador, extrapolando de sua competência tributária, define, como base de cálculo do imposto sobre a renda, uma grandeza que não denota capacidade contributiva para o imposto sobre a renda. Como consequência, utiliza o imposto com efeito de confisco”*²¹.

Nesta senda, pode-se caminhar no sentido de que a aposentadoria - integrante do rol de direitos básicos do trabalhadores – equivale aos direitos sociais constitucionais, havendo de ser considerada um mínimo existencial. Não há, destarte, nenhum nexos lógico em considerar o benefício previdenciário como passível de tributação, haja vista não possuir capacidade contributiva.

²¹ MURPHY, Célia Maria de Souza. *O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 123.

Nas palavras de José Ricardo Meirelles²²:

“Com o aprofundamento do estudo das categorias elementares da riqueza, o elemento basilar da capacidade contributiva passou a ser entendido pela noção de produto e renda, em contraposição aos conceitos genéricos de patrimônio e bens.

*Ao mesmo tempo em que se entendia que um sistema tributário justo seria aquele fundado na taxação proporcional à renda, entendeu-se por bem impor uma limitação, baseada no conceito do mínimo para a existência. **Assim, os bens necessários à satisfação das necessidades elementares da vida deveriam ser excluídos da imposição tributária, considerando-se que aquela parte destinada às necessidades elementares do indivíduo eram consideradas como despesas de produção, não sujeitas à tributação.**”*
(Grifamos)

E continua:

“Dessa forma, a doutrina e a jurisprudência acabaram por convencionar que a conceituação de capacidade contributiva pressupõe a referência a uma força econômica compressiva. Buscando na ciência econômica os indícios de capacidade contributiva, procurou-se delimitá-los como sendo os seguintes: o conjunto de rendimentos; o conjunto patrimonial; o conjunto de despesas; os incrementos patrimoniais e os incrementos de valor do patrimônio. Qualquer desses fatos ilumina uma parte da situação econômica do sujeito e todos em conjunto compõem a situação econômica complexa do indivíduo. A capacidade contributiva seria, portanto, um conjunto de forças econômicas embasado em alguns indícios parciais que, enquanto tais, representam manifestação direta de uma certa disponibilidade econômica limitada e manifestação indireta da disponibilidade econômica complexa.”²³

Assim, parafraseando José Ricardo Meirelles, a capacidade contributiva de um indivíduo deve ser medida a partir de indícios considerados indispensáveis, que, a partir de estudos realizados pelo autor, são definidos como: o conjunto de rendimentos, o qual se define como o lucro alcançado em uma operação financeira; o conjunto patrimonial, que é a totalidade dos bens do indivíduo; o conjunto de despesas, que são os gastos suportados pelo contribuinte; os incrementos patrimoniais, que são os novos bens que passam a integrar o conjunto patrimonial e os incrementos de valor do patrimônio, que é o valor pecuniário dos bens do indivíduo.

²² MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Brasília: Revista de Informação Legislativa. Ano 34, n. 136, 1997. p. 334.

²³ MEIRELLES, José Ricardo. *O princípio da capacidade contributiva*. Brasília: Revista de Informação Legislativa. Ano 34, n. 136, 1997. p. 335 e 336.

Segundo Pierre Pescatore²⁴, em que pese sua origem estrangeira, definiu, de forma brilhante, renda como um termo que não se limita a um único significado, podendo ser dividida em três partes:

“A despesa, com a qual se faz frente às necessidades absolutas e relativas da vida do indivíduo e de sua família; a poupança, que serve para aumentar o capital para a melhoria das condições da família e os meios, a faculdade que cada um tem de contribuir para a sociedade.”

Para Marçal Justen Filho²⁵, “a renda consiste numa diferença entre riqueza preexistente, as despesas efetivadas para aquisição de riqueza nova e o ingresso que possa ser obtido a partir de então”. Ou seja, a renda é definida como o valor remanescente de uma operação, que consiste na riqueza (valor que já faz parte do patrimônio do contribuinte) menos os custos (valores que saem) dela decorrentes, contemplando, ainda, possíveis valores que possam ser obtidos após todo esse trâmite (lucro).

Geraldo Ataliba²⁶ ainda leciona que, por exclusão, deve-se analisar o que não se considera “renda”, tendo em vista inexistir uma ideia específica na Lei Maior, ou seja: não podem ser tributados pelo IR a prestação de serviços, importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos, operações de crédito, propriedades territoriais urbana e rural, grandes fortunas e outros que já se enquadram como critério material de outros impostos já existentes.

Célia Maria Murphy²⁷, em ensinamento com o qual concordamos, afirma que:

“Para que os rendimentos, receitas e ganhos transformem-se em renda, é preciso confrontá-los com os gastos necessários para a sua obtenção, e isso exige um lapso de tempo. Só haverá renda se, no final desse período, o resultado desse confronto, entre entradas e saídas patrimoniais, for positivo: só aí teremos riqueza nova.”

Temos assim, que só poderá considerar renda tributável aqueles valores que “aumentam” o patrimônio do indivíduo, não havendo que se integrar o cálculo do

²⁴ PESCAROTE, Pierre. *La logica delle imposte*. Torino, 1867. p. 18.

²⁵ JUSTEN FILHO, Marçal. Periodicidade do imposto de renda I. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 17.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do imposto de renda I. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 22.

²⁷ MURPHY, Célia Maria de Souza. *O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 115.

tributo aqueles valores que possuem natureza alimentar ou indenizatória. Maria Helena Diniz²⁸, no que se refere a ideia de tributação das verbas de natureza indenizatória, instrui que estas consistem em um *déficit* efetivo, que é causado ao patrimônio do agente que sofreu o dano. Em suma, as verbas indenizatórias possuem a função de recompor o patrimônio, representando-se como um tipo de “riqueza velha”, não sendo passível de tributação pelo imposto sobre a renda.

E é desta forma que entendemos. A aposentadoria por tempo de contribuição possui cunho indenizatório, não por ser uma reparação em face de cometimento de ato ilícito, mas pelo fato de reintegrar o patrimônio do trabalhador após o déficit financeiro suportado devido ao recolhimento de valores no período em que prestou serviços.

1.1.5. Renda à luz da Jurisprudência

Ante a exposição aqui trazida, que teve por objetivo conceituar “renda” na Constituição Federal, no Código Tributário Nacional e na doutrina, identificou-se que a significação atribuída ao vocábulo renda é aquela que lhe denota o acréscimo patrimonial.

Supremo Tribunal Federal decidiu, através do voto do Relator do Ministro José Delgado, no Recurso Especial de nº 117.887-6/SP, que *“ao legislador tributário federal não cabe estabelecer a incidência do imposto de renda sobre o que, pela sua própria natureza, não configure aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica sobre acréscimo patrimonial.”* (STJ - REsp: 958654 RJ 2007/0130397-8, Relator: Ministro JOSÉ DELGADO, Data de Julgamento: 04/03/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 17.03.2008 p. 1). Ainda neste mesmo processo, no Recurso Extraordinário com o mesmo número, o Ministro Carlos Velloso, Relator na oportunidade, se manifestou no seguinte sentido:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA – CONCEITO. Lei n. 4.506, de 30.XI.63, art. 38, CF/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 ocorre mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título

²⁸ DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 293.

oneroso. CF, 1946, art. 15; 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. – RE conhecido e provido.

E com este entendimento concordamos. O imposto sobre a renda nasceu com o intuito de tributar o acréscimo patrimonial ocasionado pelo nascimento de riqueza nova, esta que, anteriormente inexistente, passa a agregar o patrimônio do indivíduo, sendo fruto de trabalho, capital, ambos, ou ainda, outra fonte produtora de riqueza, regular ou eventual.

A Primeira Seção do Egrégio STJ, nos autos do Recurso Repetitivo de Tema 397 (REsp 1116460/SP), também entendeu pela materialidade do imposto sobre a renda somente configurando-se com a criação de riqueza nova. Neste caso em específico, foi submetido à sua apreciação a natureza de rendimento percebido pela desapropriação de um imóvel, no caso de ser considerado acréscimo patrimonial ou verba indenizatória, no intuito de recompor o patrimônio. Segue:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. IMPOSTO DE RENDA. INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE DESAPROPRIAÇÃO. VERBA INDENIZATÓRIA. NÃO-INCIDÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. (...) 3. Destarte, a interpretação mais consentânea com o comando emanado da Carta Maior é no sentido de que a indenização decorrente de desapropriação não encerra ganho de capital, porquanto a propriedade é transferida ao poder público por valor justo e determinado pela justiça a título de indenização, não ensejando lucro, mas mera reposição do valor do bem expropriado. (...) 5. Deveras, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido da não-incidência da exação sobre as verbas auferidas a título de indenização advinda de desapropriação, seja por necessidade ou utilidade pública ou por interesse social, porquanto não representam acréscimo patrimonial. (STJ, REsp 1.116.460/SP, Primeira Seção, rel. Min. Luiz Fux, j. 09.12.2009.)

Neste sentido, interpretando-se o conceito de renda à luz do que entende a jurisprudência, firmou-se o entendimento de que os valores auferidos pelo indivíduo a título de verba indenizatória apenas recompõem o patrimônio, não havendo que se falar em acréscimo patrimonial e nem em aumento de riquezas, mantendo-se longe da incidência do Imposto sobre a Renda.

Ainda, em consonância com nosso entendimento no sentido de serem dedutíveis da base de cálculo do imposto os direitos sociais e dos trabalhadores dispostos na Constituição Federal, o STJ exarou precedente quanto a incidência de tributo sobre verba remuneratória nomeada “auxílio pré-escolar”. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO. AUXÍLIO PRÉ-ESCOLAR (CRECHE). NATUREZA COMPENSATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. NÃO OCORRÊNCIA DA HIPÓTESE TRIBUTÁRIA. 1. Não viola o art. 535, II, do CPC o acórdão que decide de forma suficientemente fundamentada, não estando a Corte de origem obrigada a emitir juízo de valor expresso a respeito de todas as teses e dispositivos legais invocados pelas partes. **2. A percepção de auxílio pré-escolar (ou auxílio-creche) não se ajusta à hipótese de incidência tributária do imposto de renda consistente na obtenção de acréscimo patrimonial decorrente da aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza (CTN, art. 43).** Precedente: REsp 1.019.017/PI, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJe 29/4/2009. **3. O auxílio pré-escolar, longe de incrementar o patrimônio de quem o recebe, refere-se à compensação (reembolso) efetuada pelo empregador com vistas a efetivar um direito que já se encontrava na esfera patrimonial do trabalhador, qual seja, o direito à assistência em creches e pré-escolas (CF, art. 7º, XXV).** 4. Recurso especial a que se nega provimento. (STJ - REsp: 1416409 PB 2013/0368812-9, Relator: Ministro OG FERNANDES, Data de Julgamento: 05/03/2015, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/03/2015) (Grifos realizados)

Trazidas as decisões, resta demonstrado que a jurisprudência se manifesta no sentido de que o conceito de renda tributável pressupõe acréscimo patrimonial e aquisição de riqueza nova pelo indivíduo, adotando a noção constitucional e doutrinária de renda aqui esposada.

Vale ainda, e finalmente, ressaltar que os Tribunais vêm exercendo função de “filtro” quanto às verbas passíveis de tributação, tendo em vista a incerteza dos textos normativos no que se refere aos valores integrantes do cálculo do Imposto sobre a Renda. Esta indefinição gera, assim, demandas judiciais no intuito de serem determinados quais valores são – ou não – considerados fato gerador do imposto, cabendo aos Magistrados o dever de interpretar e aplicar a lei de forma a restringir a atuação do Fisco.

1.1.6. Renda e a Lei 7.713/88

A Lei do Imposto de Renda (Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988), em seu art. 3º caput e parágrafos, define, para fins de incidência tributária, renda.

Vejamos:

“Art. 3º O imposto incidirá sobre o **rendimento bruto**, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.” (grifamos)

Note-se que, a partir do que se explana no texto normativo acima citado, rendimento pode ser definido como todo e qualquer valor que ingresse no patrimônio do contribuinte, sendo que o montante a título de rendimento deve ser considerado em sua totalidade, sem quaisquer tipos de deduções. Ou seja, pelo excerto de lei, o imposto sobre a renda incidirá sobre o *rendimento bruto*.

O legislador, tendo em vista a ausência de um conceito explícito na Constituição Federal acerca dos valores integrantes da base de cálculo do imposto sobre a renda – deixando esse papel a cargo do legislador infraconstitucional -, incluiu todo e qualquer ganho de capital como passível de tributação, bastando que haja o aumento de capital para que se incida o Imposto.

Note-se que, abarcar todo e qualquer ganho de capital como renda passível de tributação é extrapolar os limites impostos pela Carta Maior, quando esta elenca os direitos sociais e dos trabalhadores, em seus arts. 6º e 7º, considerados “mínimo existencial”. Ocorre que o texto de lei apenas retira da seara tributável as aposentadorias provenientes de acidentes de trabalho e percebidos por portadores de doenças graves. Vejamos:

XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

Entretanto, não se pode dissociar quais categorias de recebimento de aposentadoria são meritórias de dedução no cálculo do Imposto sobre a Renda. O texto constitucional é claro quando não diferencia a procedência do benefício percebido no que se refere a isenção tributária, garantindo que o direito se constitui com o simples recebimento da parcela. A verba obtida pelo tempo de contribuição do indivíduo se equipara à parcela recebida por trabalhadores vítimas de acidente de trabalho, bem como àquela liberada aos portadores de moléstia grave.

Assim, defendemos que a tributação dos valores percebidos a título de benefício por tempo de contribuição é, em verdade, ilícita. A Lei infraconstitucional não pode sobrepujar os limites impostos pela Constituição apenas com o intuito de aumentar a arrecadação pelo Fisco, incorrendo no enriquecimento ilícito do Estado.

O mínimo existencial (não imponible²⁹) está protegido, diretamente, contra a atuação do erário, haja vista estar abaixo da capacidade contributiva do indivíduo, violando o princípio do não-confisco.

Como já tratado anteriormente sobre o art. 43 do Código Tributário Nacional, a lei 7.713/88 deve ser restritivamente interpretada, não havendo que se falar em tributação de quaisquer valores que não estejam expressamente contextualizados no âmbito do Direito, mais especificamente na Constituição Federal. Novamente, vale ressaltar que, conforme já expressado, a incidência do tributo deve ser apenas sobre os valores já enquadrados no conceito da renda tributável, excluindo-se aqueles configurados como “mínimo existencial”, sob pena de ocorrer alteração na materialidade do imposto, o que torna descabida – e inconstitucional - a sua aplicação.

2. A APLICABILIDADE DA LEI Nº 7.713/88 NA APOSENTADORIA POR TEMPO DE CONTRIBUIÇÃO

Vale ressaltar que, por si só, a incidência tributária sobre a aposentadoria por tempo de contribuição é indevida. A maculação ao texto constitucional ocorre quando normas infraconstitucionais, contrárias ao que se dispõe na Lei Maior, determinam o recaimento de tributo sobre parcela que não configura hipótese de incidência de tributo.

Devemos nos ater ao fato de que o recebimento de aposentadoria não é considerado fato gerador de Imposto sobre a Renda, tendo em vista a inexistência de auferimento de renda pelo indivíduo, havendo de ser considerada apenas uma recomposição patrimonial. A Lei 7.713/88, que altera a legislação do Imposto sobre a Renda, não dispõe de aplicabilidade no que se refere às verbas percebidas a título de benefício, havendo de ser considerada indevida a sua incidência sobre esta parcela.

Ora, entendemos que, ao falar em incidência de Imposto sobre a Renda em verbas de cunho indenizatório, estamos negando aplicação à Constituição, conforme

²⁹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *A imunidade tributária do mínimo existencial omitida no sistema constitucional tributário brasileiro: legitimidade da tributação e limites imanentes ao sistema*. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito. Florianópolis, 2018.

entendimento do Magistrado Josué de Matos Ferreira³⁰. De acordo ao entendimento do togado, e é neste ensinamento que nos apoiamos, a supremacia constitucional continua sendo o principal fundamento da Constituição Federal.

Nesta senda, reiteramos que não se aplica a Lei 7.713/88 nos valores percebidos a título de aposentadoria, haja vista estarem presentes no rol de direitos do trabalhador considerados intributáveis. Isto, portanto, afeta a própria validade da norma, violando o disposto na Constituição quanto ao mínimo existencial, roborando o assunto de que não é possível a tributação do referido benefício.

3. APOSENTADORIA: NATUREZA DE RENDA OU VERBA INDENIZATÓRIA?

Ab initio, ante todo o exposto nas linhas acima, pode-se dar continuidade à discussão acerca do tema principal deste trabalho, qual seja a incidência do Imposto sobre a Renda na aposentadoria por tempo de contribuição. Note-se que, conforme os comandos do texto constitucional e lei federal, bem como seguindo o entendimento doutrinário e jurisprudencial, basta que haja um acréscimo de riquezas no patrimônio do contribuinte para que este se torne apto quanto ao pagamento do tributo.

Entretanto, malgrado tratar-se anteriormente sobre o conceito de renda e tudo o que pode ser considerado aumento patrimonial, vale agora ressaltar o significado de “aposentadoria”, a fim de que se afaste este benefício do rol de fatos geradores passíveis de incidência tributária.

A aposentadoria, em sentido amplo, é o afastamento de um trabalhador de seu serviço, tendo em vista haver completado os anos estipulados em Lei para o exercício de suas atividades (ou por doença). Em outras palavras, é o pagamento efetuado pelo Estado, por todo o tempo em que o indivíduo exerceu suas atividades laborativas.

No caso tratado neste trabalho, a aposentadoria será devida quando o indivíduo completar o tempo mínimo de contribuição à Previdência Social exigido para a

³⁰ TJRJ, MS nº 0012999-71.2015.8.19.0028, 2ª Vara Cível de Macaé, Juiz Josué de Matos Ferreira, j.: 11.07.2016, DJe: 27.09.2016.

concessão do benefício – trinta e cinco anos de contribuição para homens e trinta anos para as mulheres -, bem como o cumprimento dos demais requisitos.

Como já mencionado anteriormente, a Constituição Federal, em seu art. 7º, define a aposentadoria como direito dos trabalhadores, restando, assim, subentendida a sua dedução da base de cálculo do imposto por ser considerada “mínimo existencial” juntamente com moradia, saúde, educação e outros valores já expressos como dedutíveis.

Entretanto, em que pese o texto constitucional, o art. 3º da Lei do Imposto de Renda conceitua os valores passíveis de tributação, sendo que os incisos do art. 6º do mesmo texto enquadram, equivocadamente, a aposentadoria como parcela tributável. *In verbis*:

“XV - os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto, até o valor de: (...)”

Por todo o exposto neste trabalho, enquadrar, através de Lei Ordinária, aposentadoria como verba passível de tributação, é ferir diretamente a supremacia da Carta Magna, extrapolando a competência a qual a Lei Ordinária está sujeita, qual seja de complementar as normas constitucionais que não forem regulamentadas por Lei Complementar.

Impende destacar que, não obstante constar na Constituição Federal como direito ao trabalhador sujeita à isenção tributária, a aposentadoria diferencia-se, em sua própria essência, daqueles rendimentos entendidos como “tributáveis”. Isto porque a renda tributável presente nos textos aqui já mencionados possui característica de renda “meritória” (*earned income*), enquanto a aposentadoria possui característica de renda “não-meritória” (*unearned income*). Esta distinção ocorre da seguinte maneira: enquanto as rendas meritórias surgem a partir do esforço humano, do trabalho (a exemplo dos salários), as rendas não-meritórias independem de qualquer esforço realizado pelo indivíduo (a exemplo, justamente, da aposentadoria).

No entanto, a despeito desta parcela previdenciária ser considerada renda, note-se que ela não deve ser enquadrada como um tipo de aumento patrimonial. Ora, a remuneração percebida pelos contribuintes através do Governo Federal é, essencialmente, uma “compensação” pelos serviços prestados, para que se permita, ao trabalhador, o descanso merecido após anos e anos de contribuição à economia do país.

Analisando o conceito de indenização, esta prestação possui caráter pecuniária, com finalidade de reparar um dano causado a um indivíduo. Se o objetivo da indenização é recompor o patrimônio de alguém, por meio de reposição daquilo que foi indevidamente subtraído, não há que se falar em acréscimo patrimonial e, portanto, em renda. Auferir um determinado valor a título de indenização, portanto, não é o mesmo que auferir renda.

Mas, como correlacionar a aposentadoria a verba indenizatória? Vejamos a seguinte situação: Um trabalhador “x” contribuiu com os valores devidos a título de Imposto sobre a Renda perante a Previdência durante os anos em que exerceu suas atividades, descontando, mensalmente, o percentual sobre seu salário.

Ocorre que ele, após os anos em que trabalhou, havendo completado os trinta e cinco anos de contribuição frente à Previdência, o empregado iniciou os trâmites para prosseguimento com o pedido de aposentadoria. Assim, após o procedimento administrativo, conseguiu o benefício devido ao tempo de contribuição.

Este simples exemplo demonstra que, após anos e anos de trabalho, qualquer indivíduo necessitará de descanso, havendo de ter recolocado ao seu patrimônio, os valores descontados de sua remuneração. Mas, essa recomposição patrimonial não pode ser confundida com indenização por danos morais e materiais, tendo em vista que essas últimas visam a recomposição do patrimônio da vítima atingido por atos ilícitos cometidos contra si.

Como já mencionado anteriormente, Maria Helena Diniz educa quanto a tributação de verbas indenizatórias. Não se pode considerar tributável aquelas verbas decorrentes de “recomposição” patrimonial, tendo em vista apenas ser considerada substituição de um bem por outro equivalente ou pelo seu valor em dinheiro.

Como se percebe, o problema, no caso da contraprestação estatal quando do afastamento do trabalhador de suas atividades, é a própria ausência do fato jurídico tributário que dá ensejo ao pagamento do tributo. Se não há uma “riqueza nova” adquirida pelo indivíduo, não se pode considerar esse montante tributável.

Em outras palavras, pode-se compreender que a aposentadoria se dá através da “devolução” dos valores contribuídos a título de previdência social e/ou privada.

Basta analisar a forma que se procede o pagamento da aposentadoria: os valores recolhidos pelo empregador (quando descontado da remuneração do empregado), empregado, ou, ainda, pago individualmente (no caso de trabalhador autônomo), são “devolvidos” ao seu titular quando do seu afastamento do mercado de trabalho. Ou seja: o trabalhador paga um determinado valor em todo o período laborativo, e, ao final de trinta ou trinta e cinco anos, recebe determinada porcentagem da média salarial contada desde o início da contribuição, até o fim da vida.

Mas, como considerar aumento patrimonial valores que, no momento em que foram recolhidos, já foram tributados no momento em que passaram a integrar o patrimônio do trabalhador? Ora, se estamos falando sobre um valor que outrora já foi recolhido e pago pelo contribuinte e, anos após, está sendo recolocado no patrimônio do contribuinte, esta hipótese violará diretamente o princípio da proibição ao *bis in idem*, em que se baseia no impedimento à tributação do mesmo contribuinte, sobre mesmo fato gerador, por mais de uma vez, pelo mesmo ente tributante (deve-se ainda lembrar que, diferentemente do *bis in idem*, o instituto da *bitributação* conceitua-se na incidência de tributo em mesmo contribuinte, sobre o mesmo fato gerador, por mais de uma vez, mas por entes tributantes distintos).

Deste modo, deve-se ater ao fato de que a violação ao princípio da proibição ao *bis in idem* ocorre quando o contribuinte é cobrado (a partir de sua inatividade) sobre valores já tributados quando da sua atividade laborativa.

Dito isto, defendemos a natureza indenizatória da aposentadoria, bem como a ilegitimidade quanto a sua tributação. Isto se dá devido à impossibilidade de enquadramento do fato gerador “auferir aposentadoria” à regra matriz do Imposto

sobre a Renda, tendo em vista a incompatibilidade entre a aplicação da Lei 7.713/88 e o art. 7º da Constituição Federal.

Suscintamente, essa ilegitimidade ocorre no momento em que o artigo supra mencionado da Carta Magna impede a incidência de IR sobre as parcelas nele constantes.

Assim, não se pode basear atos administrativos realizados pelos entes tributantes em textos normativos que, diretamente, ferem o texto constitucional, tendo em vista que o próprio texto do art. 7º da Lei Maior expressa que a aposentadoria se equipara aos direitos dedutíveis da base de cálculo do Imposto sobre a Renda, tais quais a saúde, educação e despesas médicas.

CONCLUSÃO

O presente trabalho teve como objetivo central a análise, a partir de pesquisa bibliográfica, acerca da possibilidade quanto a incidência do Imposto de Renda sobre a aposentadoria auferida por tempo de contribuição, haja vista o caráter indenizatório da verba.

Com base no estudo realizado, pôde se chegar à conclusão de que a aposentadoria possui duas significações distintas, sendo que, em nenhuma delas a verba é caracterizada como renda auferida. São elas: (i) a aceção de verba indenizatória, tendo em vista o pagamento efetuado pelo Estado após o período de exercício laboral pelo indivíduo. Ressalta-se que, neste caso, o IR já encontra-se pago no momento de sua percepção a título de benefício previdenciário, considerando-se a contribuição do trabalhador quando do exercício de sua atividade; e (ii) a implicação de verba isenta de tributação, haja vista ser dada como mínimo existencial e direito do trabalhador, conforme art. 7º da Carta Maior, sendo incompatível com o que dispõe a Lei 7.713/88.

Inicialmente, fora abordado o significado de “renda” e “proventos de qualquer natureza” com base na Constituição Federal de 1988, no Código Tributário Nacional, na doutrina, jurisprudência e, finalmente, na Lei do Imposto de Renda (Lei nº 7.713/88). Com base no estudo realizado, comprovou-se a incerteza quanto ao significado de “renda” pela Lei Maior (acrécimo patrimonial), havendo de ser definida pelas Leis infraconstitucionais (riqueza nova auferida em determinado período de tempo) e interpretadas pelos doutrinadores (ganho patrimonial obtido, independentemente de sua origem).

Conforme aprofundamento no tema, foi-se concluindo, em primeiro momento, pela natureza indenizatória da aposentadoria, devido ao fato de que constitui valor pertencente ao contribuinte que, durante o período de labor, contribuiu com determinada porcentagem calculada sobre sua remuneração.

Em segundo momento, no entanto, o estudo encaminhou-se no sentido de demonstrar a isenção tributária da aposentadoria com base no que dispõe o art. 7º da

Constituição Federal, quando dispõe sobre a referida verba como direito dos trabalhadores, considerada mínimo existencial.

Nota-se que, doravante tratado na Introdução, evidenciou-se que a verba objeto deste trabalho em nada se assemelha com os valores passíveis de tributação por meio de Imposto sobre a Renda, isto porque a aposentadoria não pode ser considerada riqueza nova, impossibilitando-a de integrar o critério material da RMIT do tributo ora tratado, qual seja “auferir renda”.

Nesta senda, conclui-se pela prejudicialidade quanto a validade da Lei 7.713/88 no que se refere a tributação da aposentadoria, o que viola diretamente o disposto na Constituição, visto que esta determina, explicitamente, a impossibilidade de incidência tributária no rol de direitos prescritos em seu art. 7º, referindo-se às verbas consideradas mínimo existencial aos trabalhadores.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Periodicidade do imposto de renda I. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 22.

ATALIBA, Geraldo; GIARDINO, Cleber. Imposto de Renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda escritural” – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986, n. 38, p. 143.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 72-75.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa Barreto. *Renda*. Tomo Direito Tributário, 1ª ed. São Paulo: Enciclopédia jurídica PUCSP. 2019. Artigo disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/295/edicao-1/renda>

CARRAZZA, Roque Antonio. Imposto sobre a renda. Perfil constitucional e temas específicos 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

CARDOSO, Alessandro Mendes. Paulsen, Leandro. *Contribuições Previdenciárias Sobre a Remuneração*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Alcides Jorge. Conceito de renda tributável. *Estudos sobre o imposto de renda*. p. 20

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4ª ed. atualizada, revista e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 28.

DINIZ, Maria Helena. *Código Civil Anotado*. 8ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 293.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol. 7. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 119-120

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto Sobre a Renda – pressupostos constitucionais*. Malheiros, 1997. p. 170 e 171.

JUSTEN FILHO, Marçal. *Periodicidade do Imposto de Renda*. Separata da Revista de Direito Tributário, São Paulo, 1993. p. 8-17

JUSTEN FILHO, Marçal. Periodicidade do imposto de renda I. VII Congresso Brasileiro de Direito Tributário, Mesa de Debates. *Revista de Direito Tributário*, n. 63. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 17.

MEIRELLES, José Ricardo. *O Princípio Da Capacidade Contributiva*. Brasília: Revista de Informação Legislativa. Ano 34, n. 136, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 6ª ed. revisada, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 50-51.

MOSQUERA, Roberto Quiroga. *Rendas E Proventos De Qualquer Natureza*. 1996. p. 48-59.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *A imunidade tributária do mínimo existencial omitida no sistema constitucional tributário brasileiro: legitimidade da tributação e limites imanentes ao sistema*. Universidade Federal de Santa Catarina, Centro de Ciências Jurídicas, Programa de Pós-Graduação em Direito. Florianópolis, 2018.

MURPHY, Célia Maria de Souza. *O Imposto Sobre a Renda à Luz da Constituição*. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

OLIVEIRA, Jorge Rubem Folena de. *Imposto De Renda Dos Aposentados: Um Debate Para A Reforma Tributária*. Artigo disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/307650/imposto-de-renda-dos-aposentados-um-debate-para-reforma-tributaria>.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Rio de Janeiro: APEC. 1969. p. 2-21.

PESCAROTE, Pierre. *La Logica Delle Imposte*. Torino, 1867. p. 18.

QUEIROZ, Mary Elbe. *As indenizações sob a ótica do imposto sobre a renda*. In: *Do Regime Tributário das Indenizações*. Coordenação: Prof. Hugo de Brito Machado. São Paulo: Dialética, 2000. p. 264. p. 264.

SELIGMAN, Edwin R.A. *The income*. p. 22.

STJ, 2ª Turma, REsp 1068456/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 01.07.09.

TJRJ, MS nº 0012999-71.2015.8.19.0028, 2ª Vara Cível de Macaé, Juiz Josué de Matos Ferreira, j.: 11.07.2016, DJe: 27.09.2016.