



Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil
da 10ª RF

SRRF10/Disit

Fls. 37

Solução de Consulta nº 118 - SRRF10/Disit

Data 21 de junho de 2012

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO. COMPENSAÇÃO PECUNIÁRIA POR IMPEDIMENTO DE TRABALHO EM CONCORRENTE (“NON COMPETE”). ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA.

O pagamento de compensação pecuniária para que o funcionário desligado não venha a trabalhar em empresa concorrente por período determinado (“non compete”) compensa a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria, não fosse a limitação de emprego imposta pelo acordo. A compensação de potencial perda de renda futura constitui acréscimo patrimonial sujeito à incidência de imposto sobre a renda. Não há norma exoneratória que afaste a tributação da compensação pecuniária em questão, ainda que seja chamada de “indenização”.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, CTN, arts. 43 e 111; Lei nº 9.430, de 1996, art. 70; Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, § 4º; Decreto nº 3.000, de 1999, RIR/1999, arts. 37, 38 e 39, incisos XVI a XX, e § 9º; Ato Declaratório SRF nº 3, de 1999.

Relatório

1. A pessoa jurídica acima identificada formula consulta, conforme a Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007, questionando acerca da incidência do imposto de renda na fonte sobre verba paga a colaborador por ocasião da rescisão de seu contrato de trabalho.
2. Após transcrever o art. 43, inciso II, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), a consultante informa ter rescindido o contrato de trabalho de determinado colaborador e pago R\$ [...] a título de compensação pelo “non compete”, isto é, pela impossibilidade de que o colaborador desligado venha a “trabalhar no período de 24 meses em empresas do ramo concorrente da consultante”. Refere, ainda, que no

“Termo de Rescisão de Contrato de Trabalho” (juntado pela consulente, às fls. [...]), consta no item [...] (“Outras Verbas”) o valor de R\$ [...], identificado tão somente com o indicativo “Inden -”. Não há no termo de rescisão, registre-se, qualquer texto explicitando que esse valor corresponde a acordo de “*non compete*”, nem os termos desse acordo.

3. Nesse contexto, a consulente qualifica a verba em tela como “indenização”, devida em razão do “dano imediato ao ex-colaborador” pela “diminuição das possibilidades de emprego”. Assevera que “considerando que o pagamento de indenização não é renda (...) não há qualquer acréscimo patrimonial”, não devendo, assim, incidir o imposto sobre a renda sobre a verba em questão. Traça paralelo à situação de desligamento decorrente de PDV, na qual não há incidência do imposto.

4. Ao final apresenta questionamento nos seguintes termos:

- a. *Considerando que no caso concreto não há contraprestação de trabalho;*
- b. *Considerando que a indenização paga não se caracteriza renda e tampouco acréscimo patrimônio, portanto verba isenta ou não tributável;*

A consulente solicita qual o entendimento da Receita Federal do Brasil sobre a incidência ou não de IRRF sobre o pagamento de indenização após termo de rescisão de contrato de trabalho por non-competere?

Fundamentos

5. Preliminarmente cabe observar que o processo de consulta tem por objetivo dirimir dúvida sobre a interpretação de legislação tributária, mediante a confrontação de fatos narrados com o disposto na legislação. Em processo de consulta não se apreciam provas, tampouco se atesta o efetivo cumprimento da legislação aplicável. Certificar-se de que cumpre o exigido pela legislação tributária em vigor é encargo de quem consulta, que deve se valer dos esclarecimentos prestados na solução de sua consulta.

6. Isso posto, tem-se que a Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN), ao tratar do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza, assim define o fato gerador desse tributo (sublinhou-se):

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

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

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

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

7. Vê-se que o CTN colocou no campo de incidência do imposto em questão todos os acréscimos patrimoniais e não apenas aqueles que se amoldam ao conceito de renda. Nesse sentido, aliás, a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001, deixou ainda mais explícito o amplo escopo do tributo ao incluir o § 1º no já transcrito art. 43 do CTN, estabelecendo que “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”.

8. O Decreto nº 3.000, de 1999 (Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999), por sua vez, ao consolidar as normas legais relativas ao imposto de renda, assim dispõe em seus arts. 37 e 38 (sublinhou-se):

Art. 37. Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados (Lei nº 5.172, de 1966, art. 43, incisos I e II, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 1º).

(...)

Art. 38. 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 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º).

9. Os dispositivos transcritos e outros comandos normativos vinculados ao tributo espelham dois princípios que informam o imposto sobre a renda: a universalidade e a generalidade. Ou seja, todas as rendas auferidas, bem como todas as pessoas, sujeitam-se ao imposto, independentemente da denominação dos rendimentos. Escapam do alcance do tributo tão somente os rendimentos para os quais haja norma de imunidade, isenção ou não incidência.

10. Mais, eventual enquadramento do caso concreto na norma desonerativa deve se dar através de interpretação literal, vedada hermenêutica ampliativa, como estabelece o art. 111, inciso II, do CTN, parcialmente transcrito a seguir (sublinhou-se):

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;

II – outorga de isenção;

11. Dito isso, tem-se que o imposto sobre a renda alcança, *prima facie*, os rendimentos decorrentes de indenizações. O *caput* do art. 70 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, aliás, enuncia de forma expressa a incidência do imposto (na fonte) sobre qualquer vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica a beneficiária pessoa física ou jurídica em virtude de rescisão de contrato, “**ainda que a título de indenização**”. Sendo assim, a eventual não tributação pelo imposto de renda de determinado pagamento de indenização só se opera através de regra desonerativa que contemple aquela **hipótese específica**.

12. Nesse contexto, não se vislumbra, dentre as normas que regem o imposto sobre a renda, hipótese desonerativa que abarque a situação trazida pela consulente, qual seja a de pagamento de compensação pecuniária para que funcionário que está sendo desligado da

empresa não venha a trabalhar em concorrente sua por período determinado (“*non compete*”). Não há, portanto, previsão legal para considerar tais rendimentos isentos ou não tributáveis.

13. Com efeito, o Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999, ao consolidar as normas que regem esse imposto, enumera em seu art. 39 diversos rendimentos decorrentes de indenização que não entram no cômputo do rendimento bruto para fins de apuração do IRPF, sendo isentos ou não tributáveis. Nenhum, como se verá, se amolda ao caso trazido pela consulente.

14. Vale confrontar a situação objeto da presente consulta com algumas hipóteses isentivas previstas na legislação do imposto sobre a renda e agrupadas no art. 39 do RIR/1999, parcialmente transcrito a seguir (sublinhou-se):

Art. 39. Não entrarão no cômputo do rendimento bruto:

(...)

INDENIZAÇÃO DECORRENTE DE ACIDENTE

XVI - a indenização reparatória por danos físicos, invalidez ou morte, ou por bem material danificado ou destruído, em decorrência de acidente, até o limite fixado em condenação judicial, exceto no caso de pagamento de prestações continuadas;

INDENIZAÇÃO POR ACIDENTE DE TRABALHO

XVII - a indenização por acidente de trabalho (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso IV);

INDENIZAÇÃO POR DANOS PATRIMONIAIS

XVIII - a indenização destinada a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato (Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, art. 70, § 5º);

INDENIZAÇÃO POR DESLIGAMENTO VOLUNTÁRIO DE SERVIDORES PÚBLICOS CIVIS

XIX - o pagamento efetuado por pessoas jurídicas de direito público a servidores públicos civis, a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário (Lei nº 9.468, de 10 de julho de 1997, art. 14);

INDENIZAÇÃO POR RESCISÃO DE CONTRATO DE TRABALHO E FGTS

XX - a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou por dissídio coletivo e convenções trabalhistas homologados pela Justiça do Trabalho, bem como o montante recebido pelos empregados e diretores e seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, juros e correção monetária creditados em contas vinculadas, nos termos da legislação do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso V, e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28);

(...)

§ 9º O disposto no inciso XIX é extensivo às verbas indenizatórias, pagas por pessoas jurídicas, referentes a programas de demissão voluntária.

15. De plano, afasta-se as hipóteses dos incisos XVI e XVII do art. 39, por tratarem de indenizações decorrentes de acidentes. Exclui-se, de outra banda, a possibilidade de subsunção à regra do inciso XX, pelo fato de a verba paga pela consulente a título de “*non compete*”, embora se origine na rescisão do contrato de trabalho, não encontra previsão na lei trabalhista nem decorre, a toda evidência, de dissídio coletivo ou convenção trabalhista homologada pela Justiça do Trabalho.

16. A verba em questão, não decorre, também, de pagamento a título de incentivo à adesão a programas de desligamento voluntário, pagamento esse isento a teor do art. 39, inciso XIX, e § 9º, do RIR/1999, e do Ato Declaratório SRF nº 3, de 7 de janeiro de 1999. Nesse ponto, cumpre, a propósito do asseverado pela consulente (“se o empregado que pediu demissão em programa de demissão voluntária está abarcado pela não incidência de IRRF, o empregado que é dispensado e indenizado para não concorrer com a consulente também o deveria ser”), repisar a exigência de interpretação literal da regra isentiva mencionada no item 10 da presente consulta, para observar que descabe lançar-se mão de raciocínio analógico para estender o benefício da isenção à situação que não se encontra expressa na norma desonerativa.

17. No que se refere à isenção das indenizações destinadas “a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato”, de que trata o inciso XVI do art. 39 do RIR/1999, tem-se que não alcança compensações por potencial redução da possibilidade de emprego de funcionário desligado.

18. Como exposto em seu texto, a regra isentiva em comento alcança “a indenização destinada a reparar danos patrimoniais” (sublinhou-se). Esse tipo de dano caracteriza-se como a “lesão concreta que afeta um interesse relativo ao patrimônio da vítima consistente na perda ou deterioração total ou parcial, dos bens materiais que lhe pertencem, sendo suscetível de avaliação pecuniária e de indenização pelo responsável” (DINIZ, Maria Helena. *Dicionário Jurídico*. São Paulo: Saraiva, 1998. Vol. II. p. 7 - sublinhou-se).

19. A lógica subjacente à não tributação dos rendimentos recebidos em indenização por danos patrimoniais reside na sua função de **reposição do patrimônio que deixou de existir (ou que foi reduzido) em razão da circunstância danosa**. Ou seja, no pagamento desse tipo de indenização não se verifica qualquer acréscimo no patrimônio do indenizado, tão somente a reposição do patrimônio que ele já possuía. Nessa condição, em que pese a generalidade e a universalidade que informam o imposto sobre a renda, ao ponto de o CTN, como se viu, referir que o imposto alcança todos os acréscimos patrimoniais, não poderia o imposto incidir sobre valor que não é acrescentado ao patrimônio de alguém, apenas o recompõe.

20. Situação bastante diversa é a da indenização que se funda na **reposição do lucro (benefício) que deixou de ser auferido em razão do ato danoso**, bem como à perda de uma oportunidade que caberia ao lesado, no transcurso normal dos acontecimentos. É o que a doutrina civilista chama de “lucros cessantes”. Aqui, não se recompõe o patrimônio pré-existente, mas se restitui benefício que seria alcançado caso não ocorresse a circunstância danosa. Há, portanto, acréscimo patrimonial a ser alcançado pelo imposto sobre a renda, acréscimo esse que, não houvesse a circunstância danosa, seria produzido e, assim, seria tributado pelo imposto.

21. Nesse sentido vale destacar a lição de Leandro Paulsen (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 745):

Está bastante sedimentada a jurisprudência no sentido de que as indenizações não ensejam a incidência de imposto de renda, pois não implicam acréscimo patrimonial, apenas reparam uma perda, constituindo mera recomposição do patrimônio. A análise da natureza de cada verba, contudo, é que apresenta maior complexidade, implicando divergências. Isso porque nem tudo que se costuma denominar de indenização, mesmo material, efetivamente corresponde a simples recomposição de perdas. Assim é que apenas a indenização-reposição do patrimônio é que ficaria ao largo da incidência do IR, o mesmo não ocorrendo com indenização-reposição (lucros cessantes) e com a indenização-compensação (dano moral ou extrapatrimonial) (...)."

(destacou-se)

22. No mesmo sentido vai a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Veja-se as ementas dos julgados abaixo (sublinhou-se):

Agravo Regimental no Recurso Especial – AgRg no REsp nº 725.345/RJ. 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda. Julgamento: 04/11/2008. Publicação: 03/12/2008:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA LEGITIMIDADE, OU NÃO, DA COBRANÇA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE A GRATIFICAÇÃO TEMPORÁRIA DE QUE TRATA O ART. 17 DA LEI 9.028/95. DECISÃO AGRAVADA QUE DÁ PARCIAL PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL POR ESTAR O ACÓRDÃO RECORRIDO EM DESCONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. DESPROVIMENTO DO AGRAVO REGIMENTAL.

1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar os EREsp 770.078/SP (Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 11.9.2006, p. 225), firmou o entendimento de que ocorre acréscimo ao patrimônio material do contribuinte quando a indenização: ultrapassar o valor do dano material verificado (= dano emergente); destinar-se a compensar o ganho que deixou de ser auferido (= lucro cessante); referir-se a dano causado a bem do patrimônio imaterial (= dano que não importou redução do patrimônio material). Nessas hipóteses, decidiu-se que a indenização configura fato gerador do Imposto de Renda. Ficou consignado, ainda, no mencionado precedente: "Tipificado o fato gerador, enseja-se, teoricamente, o nascimento da obrigação e do crédito tributário. Atento a essa circunstância, o legislador tratou de criar normas de isenção para várias espécies de prestações indenizatórias, que, segundo seu juízo político, mereciam tal benefício. Assim, no art. 39 do Regulamento do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza, aprovado pelo Decreto 3.000, de 31.03.99, que arrola os rendimentos isentos e os não-tributáveis, vários dos incisos reproduzem hipóteses de indenizações beneficiadas por isenção."

2. Adotando a orientação jurisprudencial acima, conclui-se que a gratificação temporária de que trata o art. 17 da Lei 9.028/95 está sujeita à tributação do Imposto de Renda, pois configura acréscimo patrimonial e não está beneficiada por isenção.

(...)

Embargos de Divergência em Recurso Especial - EREsp nº 695.499/RJ. 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin. Julgamento: 09/05/2007. Publicação: 24/09/2007:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ADVOGADOS DA CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. ACORDO COLETIVO. "INDENIZAÇÃO" POR HORAS EXTRAORDINÁRIAS. NATUREZA REMUNERATÓRIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL.

1. A verba decorrente de horas extraordinárias, inclusive quando viabilizada por acordo coletivo, tem caráter remuneratório e configura acréscimo patrimonial, incidindo, pois, Imposto de Renda.

2. É irrelevante o nomen iuris que empregado e empregador atribuem a pagamento que este faz àquele, importando, isto sim, a real natureza jurídica da verba em questão.

3. O fato de o montante ter sido fruto de transação em nada altera a conotação jurídica dos valores envolvidos.

4. Ademais, mesmo que caracterizada a natureza indenizatória do quantum recebido, ainda assim incide Imposto de Renda, se der ensejo a acréscimo patrimonial, como ocorre na hipótese de lucros cessantes.

(...).

23. Isso posto, tem-se que no caso trazido pela consulente não há falar em bem material destruído ou deteriorado nem em reposição de patrimônio pré-existente. Há, sim, um acordo entre a consulente e o funcionário que está sendo desligado, através do qual o funcionário fica impedido de trabalhar em empresa concorrente por um período de dois anos e, recebe, em troca, compensação pecuniária.

24. Ora, não se está a recompor o patrimônio que o funcionário já possuía; está-se, sim, a compensar renda futura que ele poderia auferir caso viesse desde logo a trabalhar em empresa concorrente. O caráter do pagamento é nitidamente prospectivo e condicionado, até por que, caso não houvesse acordo de “*non compete*” entre a consulente e o funcionário desligado, o interesse de empresas concorrentes em contratá-lo se traduziria em salários, que estariam ao alcance do imposto sobre a renda. A renda (ou o patrimônio, caso se prefira) decorrente da compensação pelo “*non compete*” é, não resta dúvida, nova e, assim, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda.

Conclusão

25. Diante do exposto, conclui-se que o pagamento de compensação pecuniária para que o funcionário desligado não venha a trabalhar em empresa concorrente por período determinado (“*non compete*”) compensa a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria, não fosse a limitação de emprego imposta pelo acordo. A compensação de potencial perda de renda futura constitui acréscimo patrimonial sujeito à incidência de imposto sobre a renda. Não há norma exoneratória que afaste a tributação da compensação pecuniária em questão, ainda que seja chamada de “indenização”.

Ordem de Intimação

Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução de Consulta, em atendimento ao disposto no art. 48, § 4º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e no art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 740, de 2 de maio de 2007.

Encaminhe-se o processo ao [...] para ciência da interessada e demais providências.

Na forma do disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 1996, os processos administrativos de consulta são solucionados em instância única, não comportando, assim, a presente solução, recurso voluntário ou de ofício, nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se a interessada vier a tomar conhecimento de outra solução de consulta, divergente desta, relativa à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), em conformidade com o art. 16 da IN RFB nº 740, de 2007. O prazo para interposição do recurso é de trinta dias, contado da ciência desta solução, ou da solução divergente, se publicada posteriormente à ciência desta, competindo à interessada comprovar a existência das soluções divergentes acerca de idênticas situações, mediante juntada das correspondentes publicações.

[assinado digitalmente]

Ricardo Diefenthaler

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Delegação de Competência

Portaria SRRF10 nº 299, de 09.04.2009 - DOU de 14.04.2009

DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).