



Solução de Consulta nº 196 - Cosit

Data 29 de março de 2017

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

FUNDO DE COMÉRCIO. DESVALORIZAÇÃO. INDENIZAÇÃO. INCIDÊNCIA.

A indenização deferida judicialmente ao locador em razão da perda ou desvalorização de fundo de comércio causada pelo locatário tem natureza de lucros cessantes, estando sujeita à tributação

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), art. 43, art. 97, inciso VI, art. 111; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 3º, § 4º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), art. 39, incisos XVI e XVIII e art. 623; Instrução Normativa RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, art. 7º, incisos IV e VIII

Relatório

O consulente, pessoa física, engenheiro civil, em síntese, descreve litígio judicial envolvendo imóvel comercial de sua propriedade em que, na condição de locador, foi parcialmente vencido e, tendo requerido cumprimento da sentença, o locatário, ao mesmo tempo em que impugnou parcialmente a sentença, procedeu ao depósito judicial do valor reconhecido como devido. Informa que, então, requereu e assim lhe foi deferido o levantamento do valor incontroverso que, no entanto, se constitui da soma de verbas pagas por diferentes motivos: alugueres atrasados, multa convencional, ressarcimento de custas processuais e indenização pela perda do fundo de comércio/clientela.

2. Submete dúvida quanto ao tratamento tributário a ser conferido especificamente à parte havida em razão da indenização pela perda do fundo de comércio/clientela, deferida judicialmente por meio dos seguintes argumentos expendidos na sentença respectiva:

“Quanto à alegada perda do fundo de comércio, julgo que também deve ser reparada, porque, malgrado o prédio tenha permanecido sob a posse e responsabilidade direta da locatária, ocorreu que, com o fechamento e abandono do Posto, este sofreu redução drástica na aptidão comercial que inicialmente despertara o interesse da Shell; o prédio permaneceu fechado e sem utilização comercial por longo período, o que certamente redirecionou a clientela para outros fornecedores.”

3. Sustenta, com base nisso, que o valor recebido sob a rubrica de *perda de fundo de comércio* destinar-se-ia a compensar dano emergente, de natureza patrimonial, sofrido em razão do *fechamento e abandono* do prédio comercial. Considera, no entanto, que existe a possibilidade da verba ser entendida como renda conforme definido na legislação tributária, visto que se prescreve o enquadramento como tal de qualquer vantagem paga, ainda que a título de indenização, salvo aquelas destinadas a reparar danos patrimoniais. Contra-argumenta, no entanto, que na sua situação poderia ser afastada a tributação dada a semelhança com a indenização por dano moral, que também seria de difícil mensuração e dependente de arbitramento, mas que não sofre tributação em razão de posicionamento consolidado do Superior Tribunal de Justiça - STJ (Súmula n.º 498) e da própria Fazenda Nacional (Ato Declaratório PGFN n.º 9/2011, Parecer PGFN/CRF n.º 2.123/2011 e Solução de Consulta Cosit n.º 98/2014).

4. Tece, por fim, considerações de ordem doutrinária em favor da tese de que a *indenização pela perda do patrimônio imaterial* representado pelo fundo de comércio equipara-se à *indenização pela lesão ao patrimônio imaterial a que se costuma chamar dano moral*, defendendo que *sob o ponto de vista de sua referibilidade objetiva a um dano patrimonial, não há diferença entre as duas espécies, razão pela qual se lhes deve destinar o mesmo tratamento jurídico*.

5. Observa, no entanto, não haver precedentes específicos que tratem do tema, submetendo, assim, a questão à manifestação oficial.

Fundamentos

6. A matéria posta pela pessoa física consulente à apreciação oficial seria então estritamente aquela relativa à tributação, ou não, da parcela indenizatória relativa a *fundo de comércio*, em que a sentença judicial voltou-se à reposição de prejuízo causado em razão de o locatário ter dado causa ao fechamento prolongado de estabelecimento comercial cuja exploração da atividade de comércio varejista de combustíveis restaria então, em razão dessa inatividade, prejudicada, causando desvalorização do imóvel e conseqüentemente prejuízo ao proprietário/locador na forma da redução das receitas a serem auferidas pela locação comercial.

7. A consulente argumenta que a verba recebida seria equiparada ao dano moral, razão, no seu entendimento, suficiente para o afastamento da tributação, tendo em vista posicionamento jurisprudencial e subsequentes atos administrativos que acabaram por exonerar o dano moral de incidência do Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF).

8. Diante do que se impõe, inicialmente, o exame de como se deu tal exoneração da tributação da indenização por dano moral.

9. O fundamento legal da incidência do IRPF sobre o valor recebido, em ação judicial, a título de dano moral, é o art. 43, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), cuja prescrição é a seguinte.

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

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

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

(...)

10. A norma, como se vê da sua leitura, não descreve exhaustivamente as rendas e proventos de qualquer natureza cujo auferimento ensejariam a consequente tributação, restando, no entanto, clara a determinação de que todos os valores auferidos como produto do capital, do trabalho, da combinação de ambos e, ainda, todos os demais acréscimos patrimoniais que não decorram de um ou de outro ou de suas combinações, encontram-se no campo de incidência do imposto, uma vez que a correspondente aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica constitui-se em seu fato gerador.

11. Apesar de tal clareza, no entanto, o § 1º, do mesmo art. 43 do CTN elimina qualquer eventual dúvida remanescente ao prescrever 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. O dispositivo segue transcrito, assim como o seu espelhamento em sede de norma legal - importa aqui destacar o caráter de Lei Complementar de que se reveste o CTN - atualmente contido no § 4º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

CTN

Art.43 (...)

§ 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

(...)

Lei nº 7.713, de 1988

Art.3º (...)

§ 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.

12. Presente assim, norma de conteúdo geral e abstrato que inclui todos os rendimentos da espécie ora estudada no campo de incidência do tributo, importa agora observar, de antemão, que a exclusão de um determinado rendimento à tributação somente é possível mediante a inscrição de tal rendimento em norma isentiva própria, a teor do prescrito na Constituição Federal e no CTN, conforme dispositivos a seguir transcritos.

Constituição da República de 1988

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

CTN

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(..)

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

(...)

13. Quando do exercício da sua competência legal de aplicação da legislação tributária federal, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), à vista dos dispositivos legais incidentes sobre a matéria, impunha a tributação dos valores recebidos a título de dano moral, em virtude de acordo ou decisão judicial, uma vez que tais valores redundam em

acréscimo patrimonial, por isso estando, então, sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte e na declaração de ajuste.

14. Diverso, no entanto, por fim, foi o entendimento firmado jurisprudencialmente que, no caso de verba percebida a título de dano moral por pessoa física, passou esta reiteradamente a ser reconhecida, pelo STJ, como estando fora do campo de incidência do Imposto sobre a Renda, com a matéria tendo sido decidida, assim, de modo desfavorável à Fazenda Nacional, em sede de julgamento realizado nos termos dos art. 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 - Código de Processo Civil (CPC), atual Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, em que prevaleceu o entendimento de que a indenização por dano moral não ensejaria acréscimo patrimonial visto seu objetivo ser a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito.

15. De modo que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), ante a pacífica jurisprudência do STJ, emitiu o Parecer/PGFN/CRJ/nº 2.123/2011, aprovado pelo Ministro da Fazenda, conforme despacho publicado no Diário Oficial da União (DOU) de 15/12/2011, cuja ementa assim foi redigida:

A verba percebida a título de dano moral, por pessoa física, tem a natureza jurídica de indenização, cujo objetivo precípua é a reparação do sofrimento e da dor da vítima ou de seus parentes, causados pela lesão de direito, razão pela qual torna-se infensa à incidência do imposto de renda, porquanto inexistente qualquer acréscimo patrimonial.

Jurisprudência pacífica do Egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Aplicação da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional autorizada a não contestar, a não interpor recursos e a desistir dos já interpostos.

16. Com base nesse Parecer, foi publicado o Ato Declaratório PGFN nº 9, de 20 de dezembro de 2011 (DOU de 22/12/2011), em que ficou autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante “nas ações judiciais que discutam a incidência de Imposto de Renda sobre a verba percebida a título de dano moral por pessoa física”.

17. A verba indenizatória auferida pela pessoa física consulente, no entanto, não pode se equiparar àquela auferida em razão de dano moral, uma vez que, no seu caso, foi deferida judicialmente por motivo diverso, qual seja, a cobertura de eventual e estimado prejuízo futuro a ser realizado na atividade de locação de imóvel comercial em função da perda de fundo de comércio, perda essa causada por terceiro responsabilizado pelo prolongado fechamento de estabelecimento comercial.

18. Importa, para que se faça a análise dos fundamentos legais que impõem a tributação dos valores auferidos pela pessoa física consulente, o exame, agora, da exceção prevista na legislação tributária, que é aquela indenização destinada a reparar danos patrimoniais e cuja isenção se deu por meio do advento da norma instaurada pelo § 5º do art. 70 da Lei nº 9.430, de 1996, devidamente transcrita nos incisos XVI e XVIII do art. 39 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), bem como também no seu art. 623, todos a seguir transcritos.

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

(...)

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;

(...)

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);

(...)

Art.623. Não estão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte os rendimentos especificados no art. 39.

(...)

19. No mesmo sentido, atualmente, a IN RFB nº 1.500, de 29 de outubro de 2014, dispõe que:

Art. 7º São isentos ou não se sujeitam ao imposto sobre a renda, os seguintes rendimentos decorrentes de indenizações e assemelhados: (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1558, de 31 de março de 2015)

IV - indenização destinada a reparar danos patrimoniais;

(...)

VIII - 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;

20. Neste ponto, importa também trazer ao estudo o quanto prescrito no art. 111, do CTN, onde se determina a obrigação de interpretação literal de qualquer dispositivo legal que verse sobre outorga de isenção.

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

(...)

II - outorga de isenção;

(grifou-se)

21. Ressalta-se que são incabíveis a analogia ou a equidade como forma de interpretação a dispositivo legal que trate de isenção tributária, a teor do assente entendimento jurisprudencial atual, a exemplo da seguinte decisão, exarada pelo STJ.

Tributário. Isenção. Interpretação literal. O art. 111, inciso II, do Código Tributário Nacional proíbe que o intérprete amplie os casos de isenção, sem impedir, todavia, que ele desvele o real significado na norma. Recurso Especial provido (STJ, Resp-98.809/SP, rel. Min. Ari Pargendler, unânime, j. 23/06/1998, DJU 10/08/1998, p. 49).

22. Com efeito, a verba auferida pela pessoa física consulente a título de indenização sob o fundamento de deterioração do patrimônio imaterial denominado *fundo de comércio* não atingiu seu patrimônio material, não se constituindo tal rendimento, portanto, no que a doutrina convencionou denominar *dano emergente*, aquele cuja correspondente indenização volta-se, então, para a cobertura da redução patrimonial efetivamente suportada pela vítima.

23. A indenização ora em análise visa, diferentemente, à cobertura de valores relativos àquilo que a vítima deixou ou deixará de auferir por ocasião daquelas então atuais ou futuras locações do imóvel comercial, em razão do evento reconhecidamente danoso, o que impõe a sua absorção no campo daqueles rendimentos havidos a título de *lucros cessantes*, uma vez que voltados à cobertura de ganhos futuros, ganhos esses que também sofreriam tributação no caso do seu auferimento em condições de normalidade, razão pela qual tal tributação também se impõe no caso do seu auferimento extraordinário por força da sentença judicial que reconheceu à vítima o direito à indenização, cujo propósito e fundamento é compensar a correspondente perda de receita.

24. Importa também que se destaque outra razão que confere nitidamente a natureza de lucros cessantes à indenização auferida sob o fundamento da perda ou desvalorização do

fundo de comércio, qual seja, o fato de que a pessoa física consulente não aponta qualquer investimento realizado na formação de um ativo material cuja correspondente perda pudesse ensejar a classificação do dano aqui estudado no âmbito daqueles denominados danos emergentes, sendo que o suposto ativo imaterial representado pela valorização do ponto comercial só sofreria realização na medida do auferimento das futuras receitas de aluguel, estas, como já mencionado, passíveis de tributação pelo IRPF. Aqui também cabe observar que a pessoa física consulente menciona exercer a profissão de engenheiro civil, em nenhum momento invocando eventual situação de comerciante ou qualquer investimento feito no imóvel comercial de sua propriedade no sentido de explorar especificamente a atividade de comércio varejista de combustíveis, atividade que era exercida apenas pela pessoa jurídica locatária.

25. Diante disso, presente a condição prescrita no CTN de que o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos todos os demais acréscimos patrimoniais (art. 43, **caput** e incisos), bem como o fato de 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 e, ainda, diante da ausência de norma isentiva, impõe-se a constatação de que a indenização havida nos moldes descritos pela consulente enquadra-se nas normas que impõem a tributação do respectivo valor auferido.

Conclusão

Diante dos fundamentos expostos, responde-se à consulente que a indenização em razão da perda de fundo de comércio/clientela havida face a agente causador, na condição de locatário, de abandono prolongado de imóvel comercial, por não visar à reposição de dano material sofrido, mas à compensação pela perda de receita de aluguéis, possui natureza de lucros cessantes e, como tal, sujeito à incidência do IRPF.

Eduardo Gomes de Almeida Maciel
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenadora da Cotir.

Milena Rebouças Nery Montalvão
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da Disit05

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit, para aprovação.

Cláudia Lucia Pimentel Martins da Silva
Auditora-Fiscal da RFB - Coordenadora da Cotir.

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit