



Solução de Consulta nº 311 - Cosit

Data 18 de dezembro de 2019

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. RESCISÃO DE CONTRATO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. LUCROS CESSANTES. INCIDÊNCIA.

A indenização decorrente de rescisão de contrato entre pessoas jurídicas, quando destinada a compensar perda de lucros futuros (lucros cessantes) sujeita-se à tributação do IRPJ, já que nessa hipótese a indenização destina-se a compensar a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria não fosse a rescisão contratual.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 9.430, de 1996, art. 70; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), art. 681; Anexo do Decreto nº 9.580, de 2018, art. 740.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

INDENIZAÇÃO POR DANO PATRIMONIAL. RESCISÃO DE CONTRATO ENTRE PESSOAS JURÍDICAS. LUCROS CESSANTES. INCIDÊNCIA.

A indenização decorrente de rescisão de contrato entre pessoas jurídicas, quando destinada a compensar perda de lucros futuros (lucros cessantes) sujeita-se à tributação da CSLL, já que nessa hipótese a indenização destina-se a compensar a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria não fosse a rescisão contratual.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional), art. 43; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 8.981, de 1995, art. 57.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL

Deve ser declarada a ineficácia da consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, XI.

Relatório

1. A Consulente relata que era contratada de determinado grupo econômico e que, em outubro de 2015, esse contrato foi abrupta e unilateralmente rescindido, causando-lhe relevantes perdas econômicas.
2. Referida ruptura motivou o ajuizamento, por parte do titular da Consulente, de reclamação trabalhista contra as pessoas jurídicas contratantes, reclamação essa que partia da premissa de que os serviços foram prestados com relação de subordinação e que, portanto, deveria ser tratada na esfera trabalhista.
3. Afirma que, em acordo de conciliação, o autor da reclamação trabalhista reconheceu que a relação havida era de natureza comercial e contratual, e assim, em contrapartida, as reclamadas aceitaram pagar à Consulente indenização patrimonial no valor de R\$ 3.000.000,00 (três milhões de reais).
4. Relata ainda a Consulente que foi ajuizado embargo de declaração, por não haver ficado claro na Ata de Conciliação que o valor acordado tinha natureza de indenização por dano patrimonial, de maneira que a outra parte ficasse desobrigada de reter e recolher o imposto de renda, como dispõe o art. 39, inciso XVIII, do Decreto 3.000/99.
5. Os embargos foram providos, tendo decidido a autoridade judicial que a indenização *deu-se em reparação patrimonial à rescisão contratual outrora mantida entre a empresa do autor e as reclamadas*.
6. Sustenta a Consulente que, para além de inquestionável, a não incidência do IR e CSLL nos termos do art. 39, XVIII, do Decreto nº 3000/99, os valores são também impassíveis de tributação pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, justamente pelo fato de tais valores não serem incluídos no cômputo do rendimento bruto da empresa, que é a base de cálculo das citadas contribuições, a teor do art. 195 da CF/88.
7. Anexou à consulta, dentre outros documentos: a) petição inicial da reclamação trabalhista; b) ata da audiência na qual ocorreu a homologação do acordo entre as partes; c) embargos de declaração opostos pelas reclamadas; e d) decisão judicial acerca dos embargos de declaração.
8. Ao final, formula a seguinte indagação:
“É correto o entendimento da consulente de que os valores acordados não compõem a base de cálculo do IR, da CSLL, do PIS e da Cofins, por serem reparação de dano patrimonial em virtude de rescisão de contrato?”

Fundamentos

DA ADMISSIBILIDADE E DOS EFEITOS DA CONSULTA

9. O processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução

Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

10. Na forma dos documentos apresentados e da descrição da consulta, observa-se que foram atendidos os requisitos constantes nos artigos 1º a 3º da IN RFB n.º 1.396, de 2013, estando, portanto, apta a ser solucionada na forma a seguir.

11. Ressalta-se, por relevante, que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Secretaria da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer que compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

DA DELIMITAÇÃO DA MATÉRIA SOBRE ANÁLISE

12. No caso, a consulente (pessoa jurídica) questiona se é correto o seu entendimento de que o valor acordado judicialmente não compõe a base de cálculo do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, por se tratar de reparação por dano patrimonial, em virtude de rescisão de contrato.

13. Portanto, a solução da consulta formulada depende primordialmente da definição, para fins tributários, da natureza da verba recebida pela consulente em razão do acordo homologado. Para tanto, é imprescindível averiguar tanto as informações prestadas na própria consulta, quando nos demais documentos anexados.

14. Ao descrever detalhadamente os fatos que ensejaram a formulação da consulta, a consulente afirma que era contratada por grupo econômico, e que o referido contrato foi “unilateral e abruptamente rescindido em outubro de 2.015”, e que ao fim da lide trabalhista “ficou reconhecida pela autor da relação que a relação havida era comercial e contratual verbal através das empresas (dentre elas consulente) e que as reclamadas pagariam uma indenização patrimonial à consulente pela rescisão abrupta do contrato que mantinham”.

15. Assim, a descrição apresentada pela consulente permite concluir que os valores pagos através do acordo tiveram por motivação a interrupção antecipada do contrato comercial existente entre ela e os tomadores dos seus serviços.

16. Entretanto, na reclamação trabalhista ajuizada junto à Justiça do Trabalho, e protocolada em anexo a esta consulta, o sócio da consulente afirmou que foi contratado para prestar serviços relacionados à gestão de carreira, atração de patrocinadores, assessoria de imprensa e gestão de outras atividades. E que como contraprestação passaram a lhe remunerar com o equivalente a um percentual dos contratos firmados pelo seu contratante, percentual este que foi posteriormente majorado, tendo sido orientado a abrir uma empresa (consulente) e emitir notas fiscais dos recebimentos derivados da atividade, tendo procedido desta maneira.

17. Ainda na reclamação trabalhista, afirmou que a relação teve por termos iniciais e finais, respectivamente, 25/02/2012 e 06/11/2015, e que desde agosto/2015 “não recebeu as comissões a que tem direito, derivadas de contratos já firmados”, bem como não recebeu todo o montante incidente sobre operação específica realizada antes do encerramento abrupto do contrato.

18. Em resumo, e em suas próprias palavras afirma que “faz jus, portanto, ao recebimento das comissões e diferenças inadimplidas nas épocas próprias, acrescidas de juros e correção monetária desde os respectivos vencimentos e também de comissões vincendas, derivadas” de diversos contratos firmados pela tomadora dos seus serviços, ora reclamada.

19. Deste modo, até aqui, as declarações firmadas pelo titular da consulente na reclamação trabalhista anexada permitem concluir que: a) havia prestação de serviços aos reclamados; b) os serviços eram remunerados mediante aplicação de percentual sobre os contratos firmados pelo tomador do serviço com terceiros; c) o contrato firmado entre o titular da consulente e os reclamados foi interrompido antes do prazo contratual, que não foi explicitado na consulta; d) houve inadimplemento contratual em decorrência de serviços prestados; e e) valores que eram devidos pelo titular da consulente em razão de contratos já firmados deixaram de ser pagos em virtude da abrupta interrupção do contrato.

20. Na esteira do narrado em sua reclamação trabalhista, e já antecipando que a suposta relação trabalhista foi caracterizada pelo magistrado como uma relação comercial, não há dúvidas de que os valores devidos à consulente até o momento da interrupção contratual dizem respeito ao adimplemento do preço cobrado pelos serviços prestados.

21. No mesmo sentido, a ata da audiência que homologou o acordo firmado entre o titular da consulente e os tomadores dos seus serviços explicita que “as partes avençam que o acordo ora entabulado se estabelece reconhecendo relação comercial entre duas Pessoas Jurídicas”, que por essa razão os valores pagos em razão do acordo seriam pagos em favor da consulente “a título de indenização nos termos da lei civil, por serviços prestados após 2014”.

22. Como a consulente havia afirmado, tanto na consulta quando na reclamação trabalhista, que o encerramento abrupto do contrato ocorreu em 2015 (outubro na consulta e novembro na reclamação), e a homologação do acordo expressava que a indenização se dava por serviços prestados após 2014, a conclusão a que se chega é a de que tais valores teriam a natureza jurídica de adimplemento pelos serviços prestados entre 2014 e o encerramento unilateral do contrato. De modo que, *a priori*, não haveria novos reflexos tributários, uma vez que as receitas devidas em razão de tais serviços já deveriam ter sido oferecidas à tributação independentemente do recebimento efetivo de tais valores.

23. No entanto, opostos os embargos de declaração, o magistrado afirmou que “a combinação final foi no sentido de que se reconhecia relação material entre pessoas jurídicas e o valor do acordo dava-se por reparação de danos patrimoniais à empresa do autor em razão da rescisão do contrato civil outrora mantido”, o que altera sobremaneira a natureza jurídica de tais valores. É que, se a ata de homologação do acordo deixava claro que os valores serviriam para o adimplemento pelos serviços prestados, a sentença proferida nos embargos evidencia que tais valores em verdade são devidos como forma de reparação em razão da interrupção do contrato. Em outras palavras, se antes dos embargos estávamos diante de quantia destinada à quitação pelos serviços prestados no passado, agora estamos diante de valores destinados a reparar a perda pelo que seria recebido pelos serviços que

seriam prestados no futuro, cuja frustração foi provocada pelo contratante da consulente mediante a interrupção abrupta e unilateral do contrato.

24. É no Código Civil que encontramos a natureza jurídica de tais valores, mais exatamente na parte final no art. 402, que transcrevemos a seguir:

Art. 402. Salvo as exceções expressamente previstas em lei, as perdas e danos devidas ao credor abrangem, além do que ele efetivamente perdeu, o que razoavelmente deixou de lucrar. (grifo nosso)

25. Doutrinariamente denomina-se “lucros cessantes” aquilo que razoavelmente se deixou de lucrar, não havendo que o confundir com os chamados “danos emergentes”. Neste sentido recorreremos ao escólio de Rosa Maria de Andrade Nery (*in NERY, Rosa Maria de Andrade. Direito Civil: Obrigações, Volume 1 – Coleção doutrina, processos e procedimentos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 989*), que ao efetuar a distinção entre os dois institutos nos ensina que “o dano emergente traduz-se em efetiva diminuição do patrimônio do lesado; o lucro cessante consiste na frustração de um ganho que era esperado, de um acréscimo patrimonial que o lesado teria, se não tivesse ocorrido o fato danoso”.

26. Portanto, a conclusão a que se chega é a de que os valores recebidos pela consulente em razão do acordo homologado possuem como fundamento aquilo que razoavelmente ela deixou de lucrar em razão da interrupção abrupta e unilateral do contrato, de modo que o questionamento da consulente pode, em tese, ser reformulado para: *é correto o entendimento da consulente de que os lucros cessantes não compõem a base de cálculo do IR, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins?* Deste modo, é sobre a temática dos reflexos tributários do recebimento de lucros cessantes que versará a resposta desta consulta.

DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DAS VERBAS RECEBIDAS

27. Preambularmente, em virtude das declarações trazidas pela consulente em sua reclamação trabalhista, no sentido de que serviços foram prestados sem que houvesse o recebimento efetivo, lembramos que devem ser oferecidos à tributação, obedecendo ao regime temporal aplicável, todos os serviços prestados durante a vigência e em razão do contrato, ainda que não adimplidos, uma vez que configuram receita bruta, a teor do art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, *in verbis*:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II - o preço da prestação de serviços em geral;

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

(...)

28. Por outro lado, o tratamento tributário dado às quantias recebidas, ainda que a título de indenização, em face da rescisão contratual é dado pelo art. 70, da Lei nº 9.430, de 1996, nos seguintes termos:

Art. 70. A multa ou qualquer outra vantagem paga ou creditada por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de quinze por cento.

(...)

§ 3º O valor da multa ou vantagem será:

(...)

II - computado como receita, na determinação do lucro real;

III - acrescido ao lucro presumido ou arbitrado, para determinação da base de cálculo do imposto devido pela pessoa jurídica.

§ 4º O imposto retido na fonte, na forma deste artigo, será considerado como antecipação do devido em cada período de apuração, nas hipóteses referidas no parágrafo anterior, ou como tributação definitiva, no caso de pessoa jurídica isenta.

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e àquelas destinadas a reparar danos patrimoniais.

29. Referido dispositivo legal foi regulamentado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99, vigente quando formulada a consulta), no artigo 39, inciso XVIII - aplicável ao Imposto de Renda das Pessoas Físicas – IRPF, e no art. 681, § 5º, relativo ao Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ (esses dispositivos vigem hoje na forma do art. 35, III, “d” e do art. 740 do Anexo do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018).

LIVRO I

DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

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

(...)

XVIII - a indenização destinada a reparar danos patrimoniais em virtude de rescisão de contrato;

(...)

LIVRO II

DA TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS JURÍDICAS

Art. 681. Estão sujeitas ao imposto na fonte, à alíquota de quinze por cento, as multas ou quaisquer outras vantagens pagas ou creditadas por pessoa jurídica, ainda que a título de indenização, a beneficiária pessoa física ou jurídica, inclusive isenta, em virtude de rescisão de contrato.

(...)

§ 3º O valor da multa ou da vantagem será (Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 3º):

(...)

II - computado como receita para fins de determinação do lucro real; e

III - acrescido ao lucro presumido ou ao arbitrado na determinação da base de cálculo do imposto sobre a renda devido pela pessoa jurídica.

§ 4º O imposto sobre a renda retido na fonte, na forma prevista neste artigo, será considerado como antecipação do imposto sobre a renda devido em cada período de apuração, nas hipóteses previstas no § 3º, ou como tributação definitiva, quando se tratar de pessoa jurídica isenta (Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 4º).

§ 5º O disposto neste artigo não se aplica às indenizações pagas ou creditadas em conformidade com a legislação trabalhista e àquelas destinadas a reparar danos patrimoniais.

30. Como a indenização em causa opera-se de pessoa jurídica para pessoa jurídica em decorrência de rompimento de contrato de natureza comercial, o fato descrito pela consulente não tem supedâneo no art. 39, inciso XVIII, do RIR/99, que diz respeito a isenção aplicável à pessoa física. Embora a autoridade judicial, nos embargos de declaração, tenha feito referência ao art. 39, inciso XVIII, do RIR/99, ela própria afirma que o pagamento decorre de uma relação comercial e se dá em benefício da pessoa jurídica da qual o reclamante da ação trabalhista é titular. Tanto assim, que a presente consulta é formulada pela pessoa jurídica e diz respeito à tributação desta.

31. Em realidade, o objetivo essencial dos embargos de declaração não foi o de determinar a aplicação da isenção prevista no art. 39, inciso XVIII, do RIR/99 à pessoa física do sócio da Consulente, mas esclarecer a natureza de reparação de dano patrimonial ao pagamento, bem como que o valor do acordo não foi líquido, mas cabal e único. Assim se expressa a parte dispositiva da decisão dos embargos de declaração:

Com apoio na fundamentação exposta, DOU PROVIMENTO aos embargos de declaração opostos pelas reclamadas para firmar que o valor do acordo não foi líquido, mas cabal, único e total e para firmar que o valor deu-se em reparação patrimonial à rescisão contratual outrora firmada entre a empresa do autor e as reclamadas, tudo conforme fundamentado.

(grifei)

32. Destarte, a melhor interpretação que se extrai da decisão dos embargos de declaração ao reportar-se ao art. 39, inciso XVIII, do RIR/99 é de que houve, em realidade, um lapso escusável de enquadramento da situação, que de fato subsume-se ao art. 681 deste mesmo Regulamento, aplicável a pagamentos realizados a pessoas jurídicas, sendo sobre a interpretação desse dispositivo que recai a presente análise.

33. Nesse sentido é que se faz necessário nesta Solução de Consulta definir o alcance da não incidência prevista no § 5º do art. 681 do RIR/99, quando se refere a “dano patrimonial”. Essa questão foi enfrentada na Solução de Consulta nº 86 – SRRF04/Disit, de 23 de agosto de 2011, em cuja ementa se lê:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

INDENIZAÇÃO. RESCISÃO DE CONTRATO. TITULARIDADE. DANO EMERGENTE. LUCROS CESSANTES.

O pagamento de valores a beneficiário pessoa física a título de reparação por dano causado a pessoa jurídica, da qual a pessoa física faz parte na condição de sócio, não caracteriza recebimento de indenização por rescisão contratual.

Somente a parcela de indenização relativa à redução real verificada no patrimônio da pessoa lesada encontra-se abrangida pela norma legal que determina a não tributação do IR em caso de indenização por rescisão de contrato, uma vez que tal reparação não constitui acréscimo patrimonial.

O recebimento de valores passíveis de enquadramento sob o título de “lucros cessantes” sujeita-se à tributação do Imposto de Renda, já que nessa hipótese a reposição destina-se a compensar a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria, não fosse o advento do ato lesivo.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966, art. 43; Lei nº 9.430, de 1996, art. 70, § 5º; Lei nº 10.406, de 2002, arts. 389 e 402. Dispositivos Infralegais: Decreto nº 3.000, de 1999, art. 39, XVIII.

Segue-se transcrição parcial dos fundamentos da referida SC.

Fundamentos

(...)

8. *No entanto, diferentemente, por exemplo, das obrigações constituídas por violações de cláusulas penais, pré-estabelecidas em contratos diversos, o dever de indenizar resultante de dano patrimonial, tenha ele sido objeto de reconhecimento judicial ou extrajudicial, não pode ultrapassar os limites estabelecidos no art. 402 do Código Civil, isto é, deve ser constituído em razão daquilo que o lesado “efetivamente perdeu” ou “razoavelmente deixou de lucrar”.*

9. *Essas duas expressões constantes do dispositivo em tela são representadas na doutrina pelas denominações seguintes, consagradas na Doutrina Civilística: dano emergente e lucros cessantes.*

10. *Desse modo, a verificação do valor efetivo do dano é elemento essencial do instituto da indenização. Conforme ensina Maria Helena Diniz (in Curso de Direito Civil Brasileiro. 2006, São Paulo Saraiva. v. 7. p. 71), a quantificação do dano patrimonial é estabelecida “pelo confronto entre o patrimônio realmente existente após o prejuízo e o que provavelmente existiria se a lesão não se tivesse produzido”.*

11. *O dano emergente representa, na lição da citada civilista, um “deficit real e efetivo no patrimônio do lesado, isto é, numa concreta diminuição de sua fortuna”, por ter havido redução do ativo ou aumento do passivo, pelo que a vítima deve ter “experimentado um real prejuízo, visto que não se sujeitam a indenização danos eventuais ou potenciais”, a não ser quando constituam resultado necessário, certo, inevitável e previsível da ação.*

12. *Lado outro, os lucros cessantes dizem respeito a um 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.*

13. *Sílvio de Salvo Venosa, ao lecionar sobre o mesmo tema (Direito Civil. 2003, São Paulo: Atlas. v. 4. p. 198), prescreve:*

“Desse modo, nos danos patrimoniais, devem ser computados não somente a diminuição no patrimônio da vítima, mas também o possível aumento patrimonial que teria havido se o evento não tivesse ocorrido. A

origem dessa parelha, dano emergente e lucro cessante, remonta ao Direito Romano, de onde passou para os códigos modernos (...)."

14. *Fixada essa diferenciação, passa-se agora à análise da legislação tributária aplicável.*

15. *Conforme reza o art. 43, II, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), os acréscimos patrimoniais, mesmo que não compreendidos no conceito de renda, são sujeitos à tributação do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza.*

16. *Esse comando oriundo da lei complementar em tela é refletido na análise das duas espécies de indenização já apontadas.*

17. *O dano emergente, por definição, envolve o cálculo do patrimônio que deixou de existir em razão da circunstância danosa. Assim, a reparação que se aplica ao caso apenas restitui em equivalente pecuniário a situação patrimonial pregressa, pelo que não se verifica qualquer elevação de patrimônio sobre a qual deva incidir a tributação em tela.*

18. *Já no caso dos lucros cessantes, o parâmetro não é mais o patrimônio que veio a existir após o dano, mas aquele que poderia existir em circunstâncias não influenciadas pelo ato danoso.*

19. *Essa diferenciação corresponde à classificação de "indenização-reposição de patrimônio" (dano emergente) e "indenização-reposição de lucro" (lucros cessantes), defendida por Eduardo Gomes Philippsen (in A Incidência do Imposto de Renda sobre Indenizações. apud 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. 746).*

20. *Na hipótese de lucros cessantes, a restituição deflui do valor de patrimônio que potencialmente seria agregado constitui fato gerador do IR, assim como a própria elevação patrimonial potencial que lhe serve de base também teria sido, caso tivesse se concretizado.*

21. *Esse entendimento encontra-se também reproduzido no modelar julgamento dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EREsp) nº 695.499:*

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

(...)

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.

5. Embargos de Divergência não providos" (EREsp 695499. 1ª Seção, Rel. Min. Herman Benjamin. Julgamento: 09/05/2007. Publicação: 24/09/2007.) (grifei)

22. *Leandro Paulsen (op.cit. p. 745), por seu turno, trilha o mesmo caminho:*

“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 [do lucro] e com a indenização-compensação (dano moral ou extrapatrimonial), conforme bem destaca Eduardo Gomes Philippsen (...).” (grifei)

23. *Portanto, a variação patrimonial positiva é inerente à percepção indenização a título de lucros cessantes, uma vez que o beneficiário recebe valor que não constava de seu patrimônio mas que, contudo, esperava auferir, caso não houvesse sofrido os efeitos da conduta lesiva.*

24. *De plano, verifica-se que esse “lucro esperado”, tivesse sido normalmente percebido, não ensejaria qualquer dúvida quanto à elevação patrimonial que representa e, por conseguinte, quanto à incidência dos tributos em tela. É incongruente, desse modo, que a percepção de valores que visam substituir o lucro frustrado receba tratamento tributário diverso daquele que o próprio lucro receberia, uma vez que ambos possuem a mesma natureza de variação patrimonial positiva.*

25. *O anteriormente exposto pode ser assim resumido:*

a) o pagamento de valores a beneficiário pessoa física, a título de reparação por dano causado a pessoa jurídica da qual a pessoa física faz parte na condição de sócio não caracteriza recebimento de indenização em decorrência de rescisão contratual;

b) somente a parcela de indenização relativa à redução real verificada no patrimônio da pessoa lesada encontra-se abrangida pela norma legal que determina a não tributação do IR em caso de indenização por rescisão de contrato, uma vez que tal reparação não constitui acréscimo patrimonial;

c) o recebimento de valores passíveis de enquadramento sob o título de “lucros cessantes” sujeita-se à tributação do Imposto de Renda, já que nessa hipótese a reposição destina-se a compensar a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria, não fosse o advento do ato lesivo.

34. Como se vê, a SC nº 86 – SRRF04/Disit, de 2011, faz uma distinção clara entre duas modalidades de indenização patrimonial: a) a indenização por “dano emergente”, que visa tão-somente, e na mesma medida, recompor perda efetivamente ocorrida e quantitativamente determinada, não gerando ganho patrimonial e b) a indenização por “lucros cessantes”, que visa compensar uma perda futura de lucros, que na hipótese da não ocorrência do ato danoso, teria efeito aumentativo do patrimônio. Assim sendo, a indenização por lucros cessantes, segundo o mesmo conceito, constitui fato gerador do IR.

35. No caso da presente consulta, e como afirmado nas linhas anteriores, a indenização tem como causa uma rescisão contratual que teve como consequência a perda de lucros futuros em desfavor da Consultante, estimada pelo valor da indenização. Estamos, portanto, diante de uma situação de indenização por lucros cessantes, que provocariam acréscimo patrimonial após a rescisão abrupta do contrato em outubro de 2015, e que, conforme fundamentos já articulados, sujeita-se à incidência do IRPJ.

36. De acordo com os §§ 3º e 4º do art. 681 do RIR/99, o valor da indenização deve ser computado como receita na determinação do lucro real ou acrescido ao lucro presumido ou arbitrado, conforme a modalidade de declaração eleita pelo contribuinte, devendo o imposto retido na fonte ser considerado como antecipação do devido no ajuste ou sujeito à tributação definitiva, no caso de pessoa jurídica isenta.

37. Quanto ao tratamento aplicável à CSLL, sendo esta uma tributação meramente reflexa da tributação do IRPJ (art. 57 da Lei nº 8.981, de 1995), a partir das mesmas bases, a indenização de que se trata está igualmente sujeita à incidência da CSLL.

38. Com relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, por terem como base de cálculo a receita e não o lucro, a questão do acréscimo patrimonial torna-se irrelevante, de modo que tanto na indenização por dano emergente, quanto na indenização por lucros cessantes, podem incidir tais contribuições.

39. É sabido que as contribuições em testilha podem ter ser apuradas mediante o regime cumulativo ou não cumulativo. No regime de apuração não cumulativa, a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep encontra-se definida na Lei nº 10.637, de 2002, replicada em igual teor na Lei nº 10.833, de 2003, em relação à Cofins, conforme se depreende a seguir:

Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

(...)

40. Da leitura dos dispositivos acima transcritos, depreende-se que a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração não cumulativa é o total das receitas auferidas, compreendendo a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica. Por sua vez, as receitas passíveis de exclusão dessa base são somente as que estão listadas no § 3º dos referidos dispositivos, não se identificando dentre elas as indenizações por dano patrimonial. Nesses termos, os valores obtidos a título da indenização em exame, quando auferidos por pessoa jurídica submetida ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, constituem receita da pessoa jurídica e devem sofrer a incidência das contribuições em comento.

41. De outra banda, a base de cálculo do regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins está prevista nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, que determinam:

Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pelo art. 52 da Lei nº 12.973, de 2014)

(...)

42. O art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, que é referenciado pela redação do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1988, dispõe:

Art. 12. A receita bruta compreende: (Redação dada pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014)

I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; (Incluído pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014)

II - o preço da prestação de serviços em geral; (Incluído pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014)

III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e (Incluído pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014)

IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. (Incluído pelo art. 2º da Lei nº 12.973/2014)

43. Conseqüentemente, como as receitas provenientes de indenização por dano patrimonial não se enquadram nas hipóteses dos incisos I a III do referido art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, essas receitas só integrarão a receita bruta e estarão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins cumulativas caso se enquadrem no inciso IV do artigo em questão, ou seja, caso decorram da **atividade ou objeto principal da pessoa jurídica.**

44. Ora, entende-se por objeto da pessoa jurídica aquele que conste de seu contrato social ou que seja verificado, na prática, pelas atividades habitualmente exercidas por ela, quando tais atividades se afastam do objeto presente no contrato social. Portanto, não parece razoável inferir que as receitas provenientes de indenização por dano patrimonial tenham vinculação com a atividade negocial/empresarial desenvolvida pela pessoa jurídica nos termos de seus atos constitutivos ou de sua prática econômica (salvo em caso especial em que tal situação configure receita ordinária da atividade ou objeto da pessoa jurídica). Por conseguinte, tais receitas, a princípio, não integram a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no regime de apuração cumulativa.

45. Note, portanto, que o fator relevante para determinar se as receitas oriundas de indenizações patrimoniais estão abarcadas pela incidência das contribuições em testilha é se a pessoa jurídica está submetida ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa das referidas contribuições, fato este não declarado pela consulente quando da elaboração da presente consulta.

46. Nesse contexto, cabe mencionar que o processo administrativo de consulta deve atender, para que se configure sua admissibilidade e operem-se os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e pela IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, normas infralegais que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento daquela, verificar se está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade julgadora, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal (Parecer CST/DLA/SIF nº 580, de 25 de junho de 1991).

47. Em relação aos requisitos que devem ser atendidos na formulação da consulta, destaca-se o seguinte (grifou-se):

IN RFB nº 1.396, de 2013:

Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XI - quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente;

(...)

48. Dessa forma, percebe-se que a consulente, no que tange ao seu questionamento em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, não descreveu, completa e exatamente, a hipótese a que se refere, diga-se, a qual regime de apuração ela está submetida, não contendo, assim, os elementos suficientes à solução da presente consulta no que diz respeito às contribuições.

49. À vista disso, embora as informações apresentadas acima já sirvam de instrução para a consulente, deve-se declarar a ineficácia parcial da consulta.

50. Por fim, à título de esclarecimento, registre-se que a questão do tratamento tributário da indenização judicial destinada a reparar dano patrimonial foi apreciada na Solução de Consulta nº 21 – Cosit, de 22 de março de 2018. Ocorre que, naquele caso, o dano patrimonial dizia respeito à perda física de um veículo, ocorrida em acidente, tendo, portanto, natureza de dano emergente. Por esse motivo e coerentemente com a conclusão firmada na presente Solução de Consulta, lá se concluiu pela não incidência do IRPJ e CSLL.

51. Porém, com relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, a referida Solução de Consulta nº 21 – Cosit, de 2018, concluiu pela incidência de tais contribuições no regime de apuração não cumulativa, reformando, inclusive, a Solução de Consulta nº 455 - Cosit, de 20 de setembro de 2017, em convergência com o entendimento aqui firmado.

Conclusão

52. Isso posto, soluciona-se a consulta afirmando que:

- a) a indenização decorrente de rescisão de contrato entre pessoas jurídicas, quando destinada a compensar perda de lucros futuros (lucros cessantes) sujeita-se à tributação do IRPJ e da CSLL, já que nessa hipótese a indenização destina-se a compensar a elevação patrimonial que presumivelmente ocorreria não fosse a rescisão contratual.
- b) deve ser declarada a ineficácia da consulta quando não descrever, completa e exatamente, a hipótese a que se referir, ou não contiver os elementos necessários à sua solução, salvo se a inexatidão ou omissão for escusável, a critério da autoridade competente.

Assinado digitalmente

ELADIO ALBUQUERQUE COSTA NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir – Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras e ao Coordenador da Cotri – Coordenação de Tributos sobre a Renda Bruta e Produtos Industrializados.

Assinado digitalmente
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

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

Assinado digitalmente
GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU LIMA
DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir - Substituto

Assinado digitalmente
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

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 2013. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit