

O ÔNUS DA PROVA NA COBRANÇA DE TRIBUTOS SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS CONSTANTES DE ACORDOS HOMOLOGADOS PELA JUSTIÇA DO TRABALHO

Fabiana Del Padre Tomé¹

Sumário: 1. Contextualizando o tema. 2. Não incidência do Imposto de Renda sobre verbas indenizatórias. 3. Sobre os efeitos da sentença transitada em julgado. 4. Dos efeitos do termo de conciliação homologado pelo juiz do trabalho. 5. O ônus da prova em face de decisões proferidas por Juiz do Trabalho. 6. Conclusões.

1. CONTEXTUALIZANDO O TEMA

O presente estudo tem por objeto problema jurídico concernente à incidência de imposto sobre a renda relativamente a verbas indenizatórias recebidas em virtude de termo de conciliação homologado por juiz do trabalho.

Trata-se de situação em que um determinado sujeito ingressa com ação judicial trabalhista em face de seu antigo empregador, sendo a controvérsia extinta mediante termo de conciliação homologado pelo Juiz do Trabalho, restando

1. Doutora em Direito Tributário pela PUC/SP Professora nos Cursos de Mestrado e de Especialização da PUC/SP e do IBET. Fundadora do Você Tributarista. Advogada.

fixados valores a serem pagos a título indenizatório, cumulados, ou não, com verbas remuneratórias. Havendo verbas remuneratórias, recolhe Imposto sobre a Renda calculado sobre estas, não o fazendo, porém, quanto às indenizatórias.

Em casos como esse, verifica-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil tem notificado o contribuinte por omissão de rendimentos, determinando o pagamento do Imposto de Renda sobre as quantias recebidas em caráter indenizatório, acrescido de multa pelo não recolhimento do tributo.

Diante desse cenário, importa analisar (i) a eficácia jurídica da sentença trabalhista homologatória de conciliação quanto ao pagamento de verbas indenizatórias e (ii) a quem incumbe o ônus da prova relativa à natureza dos valores recebidos.

É o que passo a examinar.

2. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO DE RENDA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS

Prevalece, no direito brasileiro, entendimento no sentido de que a renda tributável, objeto de incidência do Imposto de Renda, consiste no acréscimo patrimonial verificado no patrimônio da pessoa, durante período determinado.

Nos termos do art. 43 do CTN, o “fato gerador” desse imposto seria a **aquisição** da disponibilidade econômica ou jurídica: (i) da “renda”, assim entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos; e (ii) de “proventos de qualquer natureza”, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

A hipótese de incidência da norma de tributação da “renda” tem como pressuposto, portanto, o **auferimento de riqueza nova, implicando variação patrimonial positiva**. Nesse sentido, veja-se o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira²:

2. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 41.

“Podemos afirmar que o fato gerador do imposto de renda se resume ao aumento patrimonial. E também podemos afirmar o mesmo quanto à sua base de cálculo, eis que está não passa da grandeza mensurável do fato gerador, além de ser necessariamente compatível com ele”.

De tal premissa decorre a conclusão de que **os valores recebidos a título de verbas indenizatórias não constituem renda** nos termos do artigo 43 do CTN, visto que não representam acréscimo patrimonial, mas **objetivam apenas recompor o patrimônio do sujeito passivo lesado**.

Ainda, em consonância com o acima exposto, dispõe o art. 6º, V, da Lei nº 7.713/88 que são isentos³ do imposto sobre a renda a “*indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou rescisão de contrato de trabalho*”.

No mesmo sentido, o art. 35, III, “c” e “d”, do Regulamento do Imposto de Renda (RIR/2018 – Decreto 9.580/2018):

Art. 35. São isentos ou não tributáveis:

(...)

III - os seguintes rendimentos de indenizações e assemelhados:

(...)

c) a indenização e o aviso prévio pagos por despedida ou por rescisão de contrato de trabalho, até o limite garantido pela lei trabalhista ou pelo dissídio coletivo e pelas convenções trabalhistas homologadas pela Justiça do Trabalho, e o montante recebido pelos empregados e pelos diretores e pelos seus dependentes ou sucessores, referente aos depósitos, aos juros e à 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, caput, inciso V; e Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990, art. 28;

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

3. Necessário se faz registrar que, a despeito da expressão legislativa utilizada, não se trata de isenção, mas de verdadeira hipótese de não-incidência, por ausência de enquadramento no conceito de renda.

Pelo exposto, verifica-se ser incontroverso que os valores recebidos a título de indenização decorrente de rescisão de contrato de trabalho não integram a base de cálculo do Imposto sobre a Renda, por não implicarem acréscimo patrimonial, mas reparação do dano decorrente da rescisão do contrato laboral.

Corroborando esse entendimento, a jurisprudência pátria é pacífica quanto à não incidência de imposto de renda sobre quaisquer verbas indenizatórias devidas pela rescisão do contrato de trabalho, sejam elas oriundas de programa de demissão voluntária (PDV) ou não. Nesse sentido, confira-se decisão do Superior Tribunal de Justiça⁴:

TRIBUTÁRIO E ECONÔMICO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO INCIDÊNCIA SOBRE OS JUROS MORATÓRIOS. VERBAS INDENIZATÓRIAS. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. DEMISSÃO SEM JUSTA CAUSA. VERBAS INDENIZATÓRIAS. ARTIGO 43 DO CTN. ALCANCE.

1. O fato gerador do imposto de renda é a disponibilidade econômica e jurídica sobre a renda e proventos de qualquer natureza. Na definição de cada um destes não se comporta a indenização, ou reparação pecuniária.

2. É assente no E. STJ o entendimento segundo o qual verbas recebidas de natureza indenizatória não sofrem a incidência do imposto de renda. Nesse sentido é cediço que, **as verbas não previstas em lei pagas a ex-empregado, quando de sua demissão, possuem caráter estritamente indenizatório, constituindo mera reposição patrimonial pela perda do vínculo laboral**, bem economicamente concreto, de sorte que indevida é a incidência do Imposto de Renda, por ausência do fato gerador previsto no art. 43, I e II, do Código Tributário Nacional. (REsp no 651899/RJ, 2ª Turma, Ministro Relator Castro Meira, DJU 03/11/2004).

3. O valor pago em pecúnia, a título de juros moratórios, tem por finalidade a recomposição do patrimônio e, por isso, natureza indenizatória, por força de dívida não foi quitada, não incidindo o imposto de renda.

4. Deveras, os juros de mora são acessórios e seguem a sorte da importância principal, situados na hipótese da não incidência, porquanto caracterizada sua natureza igualmente indenizatória.

4. STJ, 1ª Turma, REsp 675.639, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 13/02/2006 (grifos meus).

5. A jurisprudência do STJ já firmou o entendimento de que não incide sobre as verbas decorrentes da rescisão do contrato de trabalho, incentivada ou não, consentida ou não, imposto de renda. “De acordo com o disposto no artigo 43 do CTN, o fato gerador do Imposto de Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial. **As indenizações percebidas pelo empregado, em virtude de rescisão contratual, tem a natureza jurídica de repor o patrimônio ao status quo ante, uma vez que a rescisão contratual traduz-se em um dano, tendo em vista a perda do emprego, que, invariavelmente, provoca desequilíbrio na vida do trabalhador.** A indenização, nesse caso, visa a proporcionar condições mínimas necessárias para que o empregado disponha dos meios financeiros para o seu sustento e de sua família, enquanto, em acréscimo patrimonial, uma vez que a indenização torna o patrimônio indene, mas não maior do que era antes da perda do emprego. Dessa forma, as verbas em questão não se enquadram na percepção de renda expressa no artigo 43 do CTN e, portanto, estão desoneradas do recolhimento do imposto de renda, diante do seu nítido caráter indenizatório.” (Precedente relatado pelo eminente Ministro Franciele Netto, AG no 644382, publicado no DJU de 15/02/2005).

6. Recurso especial provido, para reformar o acórdão recorrido e restabelecer a sentença de 1º grau.

A transcrição é longa, porém de grande relevância, pois evidencia, com clareza solar, que verbas indenizatórias pela rescisão do contrato de trabalho, seja incentivada ou não, voltam-se a reparar o inegável prejuízo sofrido com a perda do vínculo laboral. Por conseguinte, os valores assim qualificados não configuram renda tributável.

Feitos esses esclarecimentos, passemos os critérios jurídicos para a determinação da natureza das verbas recebidas, nas hipóteses de decisões proferidas no âmbito da Justiça do Trabalho.

3. SOBRE OS EFEITOS DA SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO

É cediço que *“a sentença faz coisa julgada as partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros”* (art. 506 do CPC). Isso não significa, entretanto, que seus efeitos sejam limitados aos sujeitos do processo.

Para bem compreender essa temática, é fundamental distinguir (i) os limites subjetivos da coisa julgada e (ii) a extensão subjetiva da eficácia da sentença. Trata-se de distinção feita, originalmente, por Enrico Tullio Liebmann⁵, em que, a respeito dos **limites da coisa julgada**, afirma:

“A sentença, como um ato de autoridade ditado por um órgão do Estado, reivindica naturalmente, perante a todos, seu ofício de formular qual seja o comando concreto da lei, ou mais genericamente, a vontade do Estado, para um caso determinado.”

No que se refere à **extensão subjetiva da eficácia da sentença**, identifica que embora as partes, como sujeitos da relação a que se refere a decisão, sejam as primeiras que sofrem sua eficácia, “*não há motivos para que se exima os terceiros de sofrê-la igualmente*”. Conclui, assim, que:

“Uma vez que o juiz é o órgão ao qual atribui o Estado o mister de fazer atuar a vontade da lei no caso concreto, **apresenta-se sua sentença como eficaz exercício dessa função perante todo ordenamento jurídico e todos os sujeitos que nele operam.**” (grifei)

Essa doutrina bem se coaduna com os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho⁶. Em alentado estudo sobre as espécies de normas jurídicas, o autor identifica que nas sentenças (assim como nos demais diplomas normativos) há dois tipos de normas jurídicas: (i) uma norma introdutora, de caráter geral e concreto; e (ii) outra norma introduzida, de feição individual e concreta.

Assim:

- (i) a parte dispositiva da sentença veicula norma individual e concreta, traçando as condutas a serem cumpridas pelas partes; e

5. *Eficácia e Autoridade da Sentença e outros escritos sobre a coisa julgada*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 123.

6. *Direito tributário, linguagem e método*. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 146.

- (ii) seu veículo introdutor (ou norma introdutora) remete ao fato concreto da enunciação normativa pelo julgador, delimitado no tempo e no espaço, implicando, no consequente, sua **validade, vigência e eficácia perante todos no ordenamento** (por isso, trata-se de **norma geral e concreta**).

Em suma, sendo a sentença válida, regulamente posta no sistema, seus efeitos dirigem-se tanto às partes, em razão da coisa julgada, como a terceiros, que hão de respeitar sua força normativa.

4. DOS EFEITOS DO TERMO DE CONCILIAÇÃO HOMOLOGADO PELO JUIZ DO TRABALHO

Não bastasse a necessária observância às decisões transitadas em julgado, em virtude de sua validade no ordenamento e da extensão subjetiva da eficácia da sentença, o que, por si só, já implicaria seu cumprimento pelo fisco federal, no âmbito da Justiça do Trabalho a extensão da eficácia da sentença apresenta-se ainda mais evidente.

Nos termos do § 3º do art. 832 da CLT:

§ 3o. As decisões cognitivas ou homologatória deverão sempre indicar a natureza jurídica das parcelas constantes da condenação ou do acordo homologado, inclusive o limite de responsabilidade de cada parte pelo recolhimento da contribuição previdenciária, se for o caso.

Ainda, conforme § 4º desse mesmo dispositivo legal, a União deve ser intimada das decisões homologatória de acordos que contenham parcela indenizatória para, caso discorde, interpor recurso relativo aos tributos que lhe sejam devidos:

A União será intimada das decisões homologatória de acordos que contenham parcela indenizatória, na forma do art. 20 da Lei n°. 11.033, de 21 de dezembro de 2004, facultada a interposição de recurso relativo aos tributos que lhe forem devidos. (Redação dada pela Lei n° 11.457/2007)

Conforme as disposições transcritas, verifica-se que as decisões proferidas no âmbito da Justiça do Trabalho, incluindo as constantes de homologação de acordo em seu âmbito firmado, produzem efeito em relação às autoridades fiscais federais. Exatamente por se submeterem aos efeitos da decisão homologada é que se lhes confere a possibilidade de recursos relativamente aos tributos que lhe são devidos.

Acerca do assunto, vale registrar que o Supremo Tribunal Federal⁷, eliminando controvérsias a respeito dos limites da competência da Justiça do Trabalho, pronunciou-se no seguinte sentido:

“COMPETÊNCIA - EXECUÇÃO - TÍTULO JUDICIAL TRABALHISTA - DESCONTOS PREVIDENCIÁRIO E DO IMPOSTO DE RENDA - CONTROVÉRSIA. Cumpre à própria Justiça do Trabalho, prolatora do título judicial e competente para a execução respectiva, definir a incidência, ou não, dos descontos previdenciário e para o imposto de renda.”

É competência do juiz do trabalho delimitar as quantias devidas em razão do encerramento do vínculo empregatício, especificando as respectivas naturezas.

Desse modo, havendo decisão ou termo de conciliação homologado pelo juiz do trabalho em que se segregam as verbas de caráter indenizatório, descabida é a incidência de imposto de renda sobre os valores recebidos a esse título.

5. O ÔNUS DA PROVA EM FACE DE DECISÕES PROFERIDAS POR JUIZ DO TRABALHO

A despeito de todo o exposto no tópico anterior, caso se entenda pela não extensão à Receita Federal dos efeitos da decisão ou termo de conciliação judicialmente homologado, a negação de seus termos exige que sejam observados os requisitos procedimentais para tanto, ou seja, a distribuição do ônus da prova.

7. STF, RE 196.517, 2ª Turma, Rel. Min. Marco Aurélio, DJ de 20/04/2001.

O direito à produção probatória decorre da liberdade que tem a parte de argumentar e demonstrar a veracidade de suas alegações, objetivando convencer o julgador. Visto por outro ângulo, o direito à prova implica a existência de ônus, segundo o qual determinado sujeito do processo tem a incumbência de comprovar os fatos por ele alegados, sob pena de, não o fazendo, ver frustrada a pretendida aplicação do direito material.

Existem, assim, preceitos que determinam a quem incumbe o ônus de provar, denominados *regras de distribuição do ônus da prova*.

Segundo Pontes de Miranda⁸, **o ônus da prova incumbe ao sujeito que alega a existência ou a inexistência de um fato, do qual deva resultar uma mutação no estado jurídico atual das coisas**. Em vista disso, Emilio Betti⁹ conclui serem dois os ônus assumidos por quem pede qualquer coisa em juízo: (i) o ônus da afirmação, isto é, deve afirmar a existência de um fato jurídico no qual se funda o pedido; e (ii) o ônus da prova, quer dizer, precisa provar aquela alegação. A repartição do ônus da prova acompanha o ônus da afirmação, tanto em relação ao autor como ao demandado.

Tal conclusão aplica-se ainda que a assertiva seja referente a fatos negativos. Esclarece Nicola Fra marino dei Malatesta¹⁰ que:

“A existência real de todo direito concreto está sempre ligada à existência de condições positivas. Por isso, de um lado, o sujeito exclusivo do direito é a pessoa humana e não se pode conceber um direito, direi assim, suspenso fora do sujeito; do outro, a existência de todo direito concreto está ligada à existência de determinadas condições positivas e não é por isso admissível pela existência de condições positivas contrárias. Quando, pois,

8. Anotações à obra de Francisco Augusto das Neves e Castro, *Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis*. Campinas: Servanda: 2000, p. 63.

9. *Diritto processuale civile*, 2ª ed. Roma: Società Editrice del Foro Italiano, 1936, p. 91.

10. *A lógica das provas em matéria criminal*, 2ª ed. Tradução de Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 2001, p. 134.

nega-se um direito a uma pessoa, se o afirma a outra ou ao menos afirma-se uma condição positiva, incompatível com a existência do direito em questão”.

A prova compete a quem tem interesse em fazer prevalecer o fato afirmado. Por outro lado, se o autor apresenta provas do fato que alega, incumbe ao demandado fazer a contraprova, demonstrando fato oposto¹¹. Em processo tributário, por exemplo, se o Fisco afirma que houve determinado fato jurídico, apresentando documento comprobatório, ao contribuinte cabe provar a inocorrência do alegado fato, apresentando outro documento, pois a negativa se resolve em uma ou mais afirmativas.

Aplicando essas noções ao caso concreto, e considerando a existência de decisão judicial reconhecendo a natureza indenizatória das verbas recebidas pelo Consulente (fato constitutivos do seu direito), a insurgência da Receita Federal quanto a esse fato exige provas.

A construção do fato no antecedente da norma administrativo-tributária individual e concreta, por meio das provas admitidas, constitui-se na própria motivação do ato administrativo, elemento sem o qual este não subsiste.

Firme nessas premissas e aplicando-as ao tema objeto do presente estudo, verifica-se que se o termo de conciliação homologado pelo juiz do trabalho delimitou a natureza das verbas recebidas, qualificando-as, total ou parcialmente, como indenizatórias, esse termo de conciliação homologado, configura documento hábil comprobatório da natureza das verbas, já que a sentença é norma jurídica válida.

Por conseguinte, em face do teor da decisão judicial trabalhista, cabe à autoridade administrativa federal, na hipótese de discordância, indicar os elementos fático-probatórios da natureza jurídica remuneratória dos valores, com os quais

11. O Código Processual Civil brasileiro prescreve, no art. 333, que o ônus da prova incumbe: “I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito; II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor”.

objetiva desconstituir a natureza indenizatória judicialmente reconhecida.

6. CONCLUSÕES

Nos termos do § 3º do art. 832 da CLT, o juiz do trabalho está obrigado a indicar a natureza jurídica das parcelas constantes do acordo homologado, ou seja, deve delimitar expressamente, dentre os valores objeto do termo de conciliação, a quantia correspondente a verbas indenizatórias em decorrência da rescisão do contrato de trabalho.

Estando assim especificada a natureza jurídica das verbas, e tendo em vista a validade da decisão judicial homologatória, que, além de vincular as partes do processo (na qualidade de norma individual e concreta), também projeta seus efeitos a terceiros (dado o caráter geral e concreto do veículo introdutor de normas), é vedado ao fisco federal simplesmente desconsiderar seu teor prescritivo.

Corroborando com tal conclusão o fato de a legislação processual trabalhista estipular a intimação da autoridade fiscal para que esta tenha ciência da decisão homologatória do acordo que contenha parcela indenizatória, e, caso discorde, interponha o recurso cabível (§ 4º do art. 832 da CLT).

Diante de tal configuração jurídica, os efeitos da decisão judicial que homologa acordos na Justiça do Trabalho estendem-se, quanto à natureza das verbas, à União, sendo vedado a esta desconsiderar os termos da decisão para fins de incidência tributária.

Além disso, conforme registrei em outras oportunidades¹², um dos elementos intrínsecos ao lançamento tributário é a motivação, consubstanciada na linguagem das provas. Sendo os atos de lançamento e de aplicação de penalidade

12. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 354 e seguintes.

vinculados e regidos, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e da tipicidade, tais expedientes dependem, necessariamente, da cabal demonstração da ocorrência dos motivos que os ensejaram.

Por conseguinte, na hipótese de admitir-se que a autoridade administrativa tributária divirja da natureza indenizatória das verbas, atribuída em decisão homologatória trabalhista, é da Administração o ônus da prova quanto à alegada natureza diversa. Disso decorre que:

- (i) não se coaduna com a sistemática jurídica vigente a constituição de crédito tributário sobre referida verba sem que esteja devidamente provada a alegação de caráter remuneratório; e
- (ii) igualmente incompatível com as prescrições do ordenamento brasileiro a exigência, por parte da autoridade fiscal, de que o contribuinte comprove a natureza indenizatória dos valores recebidos, pois a decisão judicial homologatória do acordo, ao indicar a natureza dos valores devidos ao reclamante, constitui, por si, prova para que o contribuinte suficiente

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BETTI, Emilio. *Diritto processuale civile*, 2ª ed. Roma: Società Editrice del Foro Italiano, 1936.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

LIEBMAN, Enrico Tullio. *Eficácia e Autoridade da Sentença e outros escritos sobre a coisa julgada*. 2ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

MALATESTA, Nicola Framarino dei. *A lógica das provas em matéria criminal*, 2ª ed. Tradução de Paolo Capitanio. Campinas: Bookseller, 2001.

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

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Anotações à obra de Francisco Augusto das Neves e Castro, Teoria das provas e suas aplicações aos atos civis*. Campinas: Servanda: 2000, p. 63.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4^a ed. São Paulo: Noeses, 2016.

