



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2052858 - RJ (2022/0325979-7)

RELATORA : MINISTRA REGINA HELENA COSTA
RECORRENTE : M DE Q G
ADVOGADOS : DONOVAN MAZZA LESSA - RJ121282
EDUARDO MANEIRA - RJ112792
DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA - RJ159708
DANIEL LANNES POUBEL - RJ172745
ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA - SP299994
PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS - MG157637
EDUARDO LOURENCO GREGORIO JUNIOR E OUTRO(S) - DF036531
GUILHERME DE LARA PICININI - RJ225653
BRUNA CRISTINA SOUZA SANTOS - DF060827
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTS. 1.022 E 1.025 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS (IRPF). QUITAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PASSIVA DO CONTRIBUINTE POR TERCEIRO. DESONERAÇÃO DE DESPESA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL INDIRETO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. AJUSTE PARTICULAR QUALIFICANDO O PAGAMENTO COMO INDENIZAÇÃO. INOPONIBILIDADE DE CONVENÇÕES PARTICULARES AO FISCO. INTELIGÊNCIA DO ART. 123 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA. NEGÓCIO JURÍDICO PERSONALÍSSIMO QUE NÃO OBRIGA TERCEIROS. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

I – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou deficiência de fundamentação.

II – A quitação, por terceiro, de multa originalmente atribuída a contribuinte pessoa física em acordo de colaboração premiada representa liberação de despesa que este suportaria, gerando vantagem econômica mensurável, sem a correspondente contraprestação onerosa, tratando-se, portanto, de acréscimo patrimonial indireto passível de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

III – Eventual ajuste particular firmado entre o colaborador e terceiro estranho à colaboração premiada qualificando o pagamento da multa como indenização por serviços prestados não é oponível ao Fisco, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional.

IV – O acordo de colaboração premiada possui natureza de negócio jurídico processual personalíssimo, obrigando apenas o colaborador e os órgãos de persecução criminal,

de modo que não implica imputação de responsabilidade pelo pagamento das condições financeiras nele pactuadas a terceiros, os quais, ao assumirem o respectivo ônus, praticam mera liberalidade.

V – Recurso Especial improvido.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Brasília, 07 de outubro de 2025.

REGINA HELENA COSTA

Relatora

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2022/0325979-7

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.052.858 / RJ

Número Origem: 50272707520194025101

PAUTA: 05/08/2025

**JULGADO: 05/08/2025
SEGREDO DE JUSTIÇA**

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **ALEXANDRE CAMANHO DE ASSIS**

Secretária

Bela. **BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : M DE Q G
ADVOGADOS : DONOVAN MAZZA LESSA - RJ121282
EDUARDO MANEIRA - RJ112792
DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA - RJ159708
DANIEL LANNES POUBEL - RJ172745
ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA - SP299994
PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS - MG157637
EDUARDO LOURENCO GREGORIO JUNIOR E OUTRO(S) - DF036531
GUILHERME DE LARA PICININI - RJ225653
BRUNA CRISTINA SOUZA SANTOS - DF060827
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Adiado por indicação da Sra. Ministra Relatora.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2022/0325979-7

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.052.858 / RJ

Número Origem: 50272707520194025101

PAUTA: 05/08/2025

**JULGADO: 12/08/2025
SEGREDO DE JUSTIÇA**

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro SÉRGIO KUKINA

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. ALEXANDRE CAMANHO DE ASSIS

Secretária

Bela. ANDREA GONÇALVES FUJICHIMA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : M DE Q G
ADVOGADOS : DONOVAN MAZZA LESSA - RJ121282
EDUARDO MANEIRA - RJ112792
DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA - RJ159708
DANIEL LANNES POUBEL - RJ172745
ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA - SP299994
PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS - MG157637
EDUARDO LOURENCO GREGORIO JUNIOR E OUTRO(S) - DF036531
GUILHERME DE LARA PICININI - RJ225653
BRUNA CRISTINA SOUZA SANTOS - DF060827
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

Retirado de Pauta por indicação da Sra. Ministra Relatora.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 2052858 - RJ (2022/0325979-7)

RELATORA : **MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE : **M DE Q G**
ADVOGADOS : **DONOVAN MAZZA LESSA - RJ121282**
EDUARDO MANEIRA - RJ112792
DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA - RJ159708
DANIEL LANNES POUBEL - RJ172745
ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA - SP299994
PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS - MG157637
EDUARDO LOURENCO GREGORIO JUNIOR E OUTRO(S) - DF036531
GUILHERME DE LARA PICININI - RJ225653
BRUNA CRISTINA SOUZA SANTOS - DF060827
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. OFENSA AOS ARTS. 1.022 E 1.025 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. NÃO OCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA DAS PESSOAS FÍSICAS (IRPF). QUITAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PASSIVA DO CONTRIBUINTE POR TERCEIRO. DESONERAÇÃO DE DESPESA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL INDIRETO. INCIDÊNCIA DO TRIBUTO. AJUSTE PARTICULAR QUALIFICANDO O PAGAMENTO COMO INDENIZAÇÃO. INOPONIBILIDADE DE CONVENÇÕES PARTICULARES AO FISCO. INTELIGÊNCIA DO ART. 123 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA. NEGÓCIO JURÍDICO PERSONALÍSSIMO QUE NÃO OBRIGA TERCEIROS. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.

I – A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição, obscuridade ou deficiência de fundamentação.

II – A quitação, por terceiro, de multa originalmente atribuída a contribuinte pessoa física em acordo de colaboração premiada representa liberação de despesa que este suportaria, gerando vantagem econômica mensurável, sem a correspondente contraprestação onerosa, tratando-se, portanto, de acréscimo patrimonial indireto passível de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

III – Eventual ajuste particular firmado entre o colaborador e terceiro estranho à colaboração premiada qualificando o pagamento da multa como indenização por serviços prestados não é oponível ao Fisco, nos termos do art. 123 do Código Tributário Nacional.

IV – O acordo de colaboração premiada possui natureza de negócio jurídico processual personalíssimo, obrigando apenas o colaborador e os órgãos de persecução criminal, de modo que não implica imputação de responsabilidade pelo pagamento das

condições financeiras nele pactuadas a terceiros, os quais, ao assumirem o respectivo ônus, praticam mera liberalidade.

V – Recurso Especial improvido.

RELATÓRIO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA

(Relatora):

Trata-se de Recurso Especial interposto por **M. DE Q. G.** contra acórdão prolatado, por unanimidade, pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 2ª Região, assim ementado (fl. 232e):

DIREITO PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 311 – COSIT. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. FATO GERADOR. PAGAMENTO DE MULTA FIXADA EM ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA POR EX-EMPREGADOR. GRATIFICAÇÃO POR LIBERALIDADE. APELAÇÃO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1- A questão trazida aos autos refere-se à possibilidade de reconhecimento de configuração de fato gerador do Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) no pagamento de valor por ex-empregador como parcela integrante de termo de acordo e indenização, firmado por instrumento particular entre aquele e o ex-empregado (Apelante).

2 – A obrigação tributária é ex lege, isto é, decorre exclusivamente da lei. O art. 123 estabelece que “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

3 – O simples fato de o ex-empregador ter efetuado a quitação da multa diretamente ao Ministério Público Federal, não afasta a ocorrência de fato gerador do Imposto de Renda que se implementa com a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional.

4 – Em acordo de colaboração premiada firmado somente pela pessoa física, a sua ex-empregadora não figura como coobrigada pela sanção pecuniária imputada a ele, por ausência de responsabilidade tributária decorrente da lei.

5 - Do ponto de vista fiscal, o exame do presente caso restringe-se à ocorrência de fato gerador pela disponibilidade econômica de renda, não sendo relevante para a sua definição eventual destinação dessa disponibilidade pelo contribuinte, pois trata-se de negociação entre particulares, não oponível ao fisco nos termos do art. 123 do CTN. Assim, os meios pelos quais tal disponibilidade foi gerada (se foi paga diretamente ao Ministério Público Federal, ou se teria sido depositada em favor do empregado para que este fizesse o pagamento), e menos ainda qual seria a causa subjacente ao pagamento, são questões irrelevantes para o Direito Tributário, pois não desnaturam o fato gerador do imposto de renda: acréscimo patrimonial.

6 – A verba destinada para o pagamento de multa imputada ao ex-empregado em acordo de colaboração premiada não tem a natureza de verba indenizatória, visto que não busca ressarcir dano, e sim arcar com um débito pelo qual o ex-empregado era o único responsável.

7 – Apelação a que se nega provimento.

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados (fls. 292/297e).

Com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos dispositivos a seguir relacionados, alegando-se, em síntese, que:

i) arts. 1.022 e 1.025 do Código de Processo Civil: há omissões no acórdão recorrido, não supridas pelo tribunal de origem no julgamento dos aclaratórios opostos na origem, notadamente quanto aos seguintes pontos: *a*) natureza civil da multa prevista no Acordo de Colaboração Premiada; *b*) assunção, pela Construtora Norberto Odebrecht S.A., do dever de indenizar o colaborador pelos danos sofridos em virtude de atuação em favor da companhia; *c*) responsabilidade solidária do empregador pela quitação de dívidas oriundas de atos praticados pelos respectivos prepostos; e *d*) sujeição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) ao regime de caixa, de modo que, ausente ingresso financeiro no patrimônio do contribuinte, não há disponibilidade econômica ou jurídica de renda;

ii) arts. 123 do Código Tributário Nacional, e 923, 933 e 942 do Código Civil: o valor fixado no Acordo de Colaboração Premiada possui caráter indenizatório, voltado à reparação de danos, e, considerando ter sido pago diretamente pelo empregador sem que os recursos tenham ingressado no patrimônio da pessoa física contribuinte, ausente caracterização de renda passível de ensejar a tributação;

iii) arts. 4º § 7º, e 6º, II, da Lei n. 12.850/2013, e 43 do Código Tributário Nacional: “[...] se for afastada a responsabilidade da pessoa jurídica pelo pagamento da multa aqui tratada, então o caso será de se considerar que o valor pago pela Odebrecht em favor do Recorrente (através da quitação direta da multa pelo ex-empregador, como reconhecido pelo acórdão recorrido) possui nitidamente natureza de indenização por dano emergente, não representando, por isso, qualquer tipo de acréscimo patrimonial em favor do Recorrente” (fl. 325e);

iv) arts. 2º da Lei n. 7.713/1988 e 43, I e II, do Código Tributário Nacional: “[...] o pagamento da multa pela Construtora Odebrecht, a bem da verdade, não gerou qualquer fluxo financeiro em favor do Recorrente. Dessa forma, descaberia cogitar em renda ou acréscimo patrimonial do Recorrente no momento do pagamento da multa pela Construtora Odebrecht” (fl. 330e).

Com contrarrazões (fls. 393/414e), o recurso foi admitido (fls. 425/426e).

O Ministério Público Federal se manifestou, na qualidade de *custos iuris*, opinando pelo não conhecimento do recurso (fls. 490/495e).

É o relatório.

VOTO

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA
(Relatora):

I. Ausência de violação dos arts. 1.022 e 1.025 do Código de Processo Civil

O Recorrente sustenta a existência de omissões no acórdão recorrido, não sanadas no julgamento do recurso integrativo oposto na origem, notadamente quanto aos seguintes pontos: *i)* natureza civil da multa prevista no Acordo de Colaboração Premiada firmado com o Ministério Público Federal; *ii)* assunção, pela Construtora Norberto Odebrecht S.A., do dever de indenizar o colaborador pelos danos sofridos em virtude de atuação em favor da companhia; *iii)* existência de responsabilidade solidária do empregador pela quitação de dívidas oriundas de atos praticados pelos respectivos prepostos; e *iv)* sujeição do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) ao regime de caixa, o que, a seu ver, interditaria a constatação de renda tributável, pois não houve ingresso financeiro no patrimônio do contribuinte.

Ao prolatar o acórdão recorrido, o tribunal de origem enfrentou suficientemente a controvérsia, consoante se infere dos seguintes excertos (fls. 228 /229e):

No caso, o valor pago pelo ex-empregador correspondeu à multa aplicada em sede de Acordo de Colaboração Premiada, o qual foi firmado entre o Apelante e o Ministério Público Federal no valor de R\$2.643.308,96 (dois milhões seiscientos e quarenta e três mil e trezentos e oito reais e noventa e seis centavos) correspondente a 30% (trinta por cento) dos rendimentos por ele auferidos do Grupo Odebrecht no período em que participou dos fatos objeto do acordo (fl. 4, OUT 5 do evento 1).

[...]

Como observado pelo Juízo a quo, a imposição da multa constituiu cláusula de Acordo de Colaboração Premiada, negócio jurídico processual personalíssimo, cujas obrigações impostas são restritas ao agente colaborador (Rcl 21258 AgR, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, julgado em 15/03/2016, D Je 20/04/2016)

[...]

Entretanto, do ponto de vista fiscal, o exame do presente caso restringe-se à ocorrência de fato gerador pela disponibilidade econômica de renda, não sendo relevante para a sua definição eventual destinação dessa disponibilidade pelo contribuinte, pois trata-se de negociação entre particulares, não oponível ao fisco nos termos do art. 123 do CTN.

Assim, os meios pelos quais tal disponibilidade foi gerada (se foi paga diretamente ao Ministério Público Federal, ou se teria sido depositada em favor do empregado para que este fizesse o pagamento), e menos ainda qual seria a causa subjacente ao pagamento, são questões irrelevantes para o Direito Tributário, pois não desnaturam o fato gerador do imposto de renda: acréscimo patrimonial.

[...]

Constata-se que o valor foi disponibilizado ao Apelante para pagamento da multa por ele devida no âmbito do acordo e, eventualmente, se o ex-empregador não lhe tivesse concedido tais valores, àquele caberia arcar com a sanção pecuniária com seus próprios recursos, já que voluntariamente assumiu obrigação em nome próprio (OUT 5, evento 1).

A ex-empregadora do Apelante, para fins tributários, não é responsável solidária, pois o termo de colação premiada, firmado somente entre o Apelante e o Ministério Público Federal, é inoponível ao Fisco.

No que tange à pretensão de, a partir de termo de indenização firmado entre particulares (OUT 7, evento 1), caracterizar o valor recebido como multa civil, ou como indenização cível e em consequência afastar a incidência do IRPF, ou entender o ex-empregador como coobrigado pelo pagamento, esta não encontra amparo legislativo.

De início cabe consignar que o dever de indenizar o dano causado à vítima é efeito da condenação penal (art. 91, I do CPB), assim como o é a perda em favor da União do proveito auferido com a prática do fato criminoso (art. 91, II, 'b' do CPB). Em outras palavras, a indenização não é efeito particular da esfera cível.

Além disso, é certo que tal acordo firmado entre particulares não é oponível ao Fisco, por força do art. 123 do CTN e, ainda, considerando que as obrigações tributárias são ex lege.

[...]

A respeito da alegação do Apelante de que a verba não transitou por seu patrimônio, não tendo aferido a disponibilidade econômica do montante, é preciso esclarecer que a disponibilidade não significa necessariamente o recebimento do valor em conta. O próprio acordo entre a ex-empregadora e o Apelante (OUT 7, Evento 1) estabelece que a ex-empregadora irá pagar a multa ou reembolsar o Apelante pelo pagamento. Quando o Apelante aponta uma despesa (no caso a multa) para que seja quitada, ele possui a disponibilidade do montante, visto que, por sua indicação, a verba é destinada à quitação de dívida própria. A forma de ingresso da disponibilidade financeira é irrelevante, porque não é possível contornar o fato gerador efetivamente ocorrido (destaques meus).

No caso, não verifico omissão acerca de questão essencial ao deslinde da controvérsia e oportunamente suscitada, tampouco de outro vício a impor a revisão do julgado.

De acordo com o art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015, cabe a oposição de embargos de declaração para: i) esclarecer obscuridade ou eliminar contradição; ii) suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento; e, iii) corrigir erro material.

Depreende-se da leitura do acórdão integrativo que a controvérsia foi examinada de forma satisfatória, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao firme posicionamento jurisprudencial aplicável ao caso.

O procedimento encontra amparo em reiteradas decisões no âmbito desta Corte Superior, de cujo teor merece destaque a rejeição dos embargos declaratórios, uma vez ausentes os vícios do art. 1.022 do Código de Processo Civil de 2015 (e.g. EDcl no AgRg nos EREsp n. 1.431.157/PB, Relator Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, CORTE ESPECIAL, DJe 29.6.2016; EDcl no AgRg no AgRg no REsp n. 1.041.181/SP, Relator Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, DJe 29.6.2016; e EDcl nos EDcl no REsp n. 1.334.203/PR, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, DJe 24.6.2016).

II. Admissibilidade do Recurso Especial

As questões federais debatidas encontram-se satisfatoriamente prequestionadas.

Além disso, o Recurso Especial acha-se hígido para julgamento, porquanto presentes os pressupostos de admissibilidade e ausentes questões preliminares a serem examinadas.

Convém assinalar, outrossim, que o exame da pretensão ora veiculada no recurso não demanda reexame fático-probatório, pois todos os aspectos factuais e processuais estão clara e suficientemente delineados no acórdão recorrido.

III. Contornos da lide e delimitação da controvérsia

Na origem, trata-se de Mandado de Segurança impetrado por **M. DE Q. G.**, ora Recorrente, buscando afastar a incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) relativamente ao acréscimo patrimonial experimentado diante da quitação, por sua ex-empregadora, a Construtora Norberto Odebrecht S.A., de multa assumida pelo Impetrante em Acordo de Colaboração Premiada firmado com o Ministério Público Federal e posteriormente homologado pelo Supremo Tribunal Federal (fls. 3/23e).

Na inicial, sustentou-se, em síntese, que: *i*) o ilícito cujo dever de reparação foi assumido no Acordo de Colaboração Premiada foi praticado pela Construtora Norberto Odebrecht S.A., atuando o Impetrante como mero mandatário da companhia, razão pela qual a empregadora detém responsabilidade solidária pelo adimplemento da dívida, na linha dos arts. 932, III e V, 933 e 942, do Código Civil; *ii*) o pagamento da multa pela Construtora Norberto Odebrecht S.A. não constitui rendimento pago em favor do Impetrante, mas, sim, de montante destinado à reparação de dano causado; *iii*) “[...] o pagamento tem nitidamente natureza de indenização por dano emergente, de modo que não está sujeito à incidência do IRPF” (fl. 8e).

Em primeira instância, a segurança foi denegada (fls. 154/157e), decisão mantida pelo Tribunal Regional Federal da 2ª Região, sob o fundamento de que o pagamento de obrigação pecuniária firmada em Acordo de Colaboração premiada é dever exclusivo do colaborador, razão pela qual eventual assunção de ônus financeiro por terceiro, sobretudo a ex-empregadora, encerra mera liberalidade em decorrência de rescisão de contrato de trabalho, configurando, assim, acréscimo patrimonial sujeito ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) (fls. 226/233e).

O cerne da controvérsia, portanto, reside em definir se o valor devido a título de multa prevista em Acordo de Colaboração Premiada e pago pelo empregador configura acréscimo patrimonial sujeito à tributação pelo Imposto sobre a Renda de Pessoa Física (IRPF), à vista dos arts. 6º, II, e 4º, § 7º, da Lei n. 12.850/2013; 43, I e II, e 123 do CTN; 923, 933 e 942 do Código Civil, e 2º da Lei n. 7.713/1988.

IV. Do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF)

IV.1. Moldura Normativa

A Constituição da República estatuiu que o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) é norteado por três critérios: a *universalidade*, a *progressividade* e a *generalidade*, todos desdobramentos do princípio da isonomia (art. 153, III e § 2º, I).

Segundo o critério da *universalidade*, todas as modalidades de renda ou proventos, seja qual for sua origem – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos – submetem-se ao gravame.

Em outras palavras, o Imposto sobre a Renda não pode ser seletivo em função da natureza do rendimento auferido.

No plano infraconstitucional, a disciplina do Imposto sobre a Renda está radicada, inicialmente, no Código Tributário Nacional, que dispõe:

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 (destaques meus).

Por sua vez, a Lei n. 7.713/1988, ao reger o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), estabelece:

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

[...]

§ 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 (destaques meus).

À vista de tais preceitos normativos, o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) é devido à medida do ingresso de rendimentos e dos ganhos obtidos pelo contribuinte, tendo por fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, independentemente da denominação das verbas, de sua origem ou da respectiva forma de percepção, elementos afinados ao critério da universalidade.

Registre-se, outrossim, o disposto no art. 70 da Lei n. 9.430/1996 que, ao tratar de casos especiais de tributação no contexto de rescisão de contratos de trabalho, assim prescreve:

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.

§ 1º A responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto de renda é da pessoa jurídica que efetuar o pagamento ou crédito da multa ou vantagem.

§ 2º O imposto será retido na data do pagamento ou crédito da multa ou vantagem.

[...]

§ 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 (destaques meus).

Tal preceito dispõe acerca da incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) relativamente a quaisquer vantagens econômicas creditadas pela pessoa jurídica empregadora em benefício do empregado – considerando, como regra, tratar-se de parcelas sujeitas à exação –, ressalvada a demonstração de que o pagamento ocorreu em conformidade com a legislação trabalhista ou em virtude de reparação de danos patrimoniais, consoante regime jurídico específico dispensado pelo § 5º do apontado preceito normativo.

Extraí-se de tal regramento que, para efeito de incidência do imposto em tela, imprescindível a aquisição de disponibilidade de renda, independentemente da respectiva denominação ou de sua forma de aquisição, a qual, nos termos da lei, resta perfectibilizada quando do pagamento de quantias em favor de empregados no contexto de rescisão de contratos de trabalho, excepcionados os valores estritamente creditados em observância às leis reguladoras da relação empregatícia ou, ainda, as quantias destinadas à reparação de danos.

Passo, então, aos lineamentos doutrinários que orientam a temática.

IV.2. Lineamentos doutrinários

Para o adequado deslinde da controvérsia, vale recordar os conceitos de *renda e rendimento*.

O primeiro consiste no aumento de riqueza obtido num dado período, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. Configura acréscimo patrimonial, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos.

Distingue-se, juridicamente, do segundo, que corresponde a qualquer ganho, isoladamente considerado, remuneração dos fatores patrimoniais (capital e trabalho), independentemente da ideia de período.

Consoante anota Roque Antônio Carrazza, “[...] há acréscimo patrimonial quando, confrontados em dois momentos temporais, os elementos ativos sobrepõem-se aos elementos passivos da totalidade do patrimônio do contribuinte”, acrescentando que, por incremento patrimonial, “[...] há de ser entendido tudo que se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica, determinando sua real crescimento. Daí a ideia de *plus*, de riqueza nova, de algo economicamente apreciável, que, inexistindo anteriormente, se incorpora ao patrimônio da empresa, ampliando-o. Do contrário o imposto incidirá sobre o ingresso – o que não se coaduna com a regra-matriz constitucional desta figura

exacional” (In: *Imposto sobre a Renda*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, pp. 40 e 49).

A seu turno, Ricardo Mariz de Oliveira, ao comentar o critério da *universalidade* no tocante à tributação da renda das pessoas jurídicas – e cuja lição igualmente pode ser importada para o Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) –, ensina:

Embora haja respeitáveis opiniões no sentido de que, sob o ponto de vista jurídico, a receita é sempre um fator positivo que afeta o ativo das empresas, o que não ocorreria com o passivo, e muito embora seja verdade que na generalidade dos casos um simples perdão de dívida não seja receita, em tese é possível que reduções de obrigações sem pagamento sejam receitas, quando reúnam todas as características pelas quais juridicamente se pode identificar uma receita.

Ou melhor, ser receita não é qualidade inerente ao ativo, assim como não é por se tratar de um passivo que não possa haver receita. O problema reside em outros aspectos, que são exatamente os pressupostos e elementos analíticos que caracterizam ou não uma receita.

Com efeito, observando que os elementos formadores da universalidade patrimonial constituem um conjunto de direitos e de obrigações com valor econômico, essa universalidade pode ser aumentada pelo acréscimo de um novo direito, ou pelo aumento no valor de um direito já existente, ou mesmo pela redução ou eliminação de uma obrigação anteriormente existente.

[...] embora tais considerações sejam atreladas exclusivamente ao aspecto formal e escritural, também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois, se se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação do patrimônio, esse direito também pode ocorrer no passivo, isto é, com as obrigações [...].

Ainda que se imagine o aspecto, mais físico do que substancial, de ingresso de algo novo no ativo – ingresso de dinheiro ou outros bens – como sendo um elemento presente nas receitas, ainda assim não haverá dificuldade em integrar no conceito de receita a extinção ou redução de obrigação sem pagamento, desde que observados os demais pressupostos e elementos deste.

(In: Fundamentos do Imposto de Renda. Vol. 1. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2020, pp. 158-160 – destaques meus).

De fato, tanto o recebimento de valores pela pessoa física, implicando aumento patrimonial direto, quanto a extinção de uma obrigação passiva do contribuinte por força de conduta de terceiros – viabilizando, nesse contexto, ampliação indireta de sua esfera de direitos – representam incremento no patrimônio do sujeito passivo.

Assim, para efeito de identificação do aspecto material da exação em exame, revela-se desinfluyente verificar se determinada quantia foi creditada diretamente na conta do contribuinte ou, diversamente, se o respectivo montante restou empregado por terceiro para a quitação de obrigações passivas em nome daquele, porquanto, em ambas as situações, há acréscimo patrimonial tributável.

Nesse contexto, a quitação, por terceiros, de obrigação financeira do contribuinte representa liberação de despesa que este suportaria, gerando vantagem econômica mensurável, sem a correspondente contraprestação onerosa, traduzindo,

assim, acréscimo patrimonial indireto, passível de tributação pelo Imposto sobre a Renda.

Fixadas tais premissas, passo ao exame de particularidades inerentes à natureza jurídica de obrigações assumidas por pessoas físicas sob o amparo de Acordos de Colaboração Premiada, enquanto suporte fático para averiguação das respectivas consequências fiscais.

V. Do Acordo de Colaboração Premiada

Sobre o tema, a Lei n. 12.850/2013, que regula a investigação criminal e os meios de obtenção de prova relativas a investigações de crimes praticados por organizações criminosas, assim dispõe:

Art. 3º-A. O acordo de colaboração premiada é negócio jurídico processual e meio de obtenção de prova, que pressupõe utilidade e interesse públicos.

Art. 3º-B. O recebimento da proposta para formalização de acordo de colaboração demarca o início das negociações e constitui também marco de confidencialidade, configurando violação de sigilo e quebra da confiança e da boa-fé a divulgação de tais tratativas iniciais ou de documento que as formalize, até o levantamento de sigilo por decisão judicial.

Art. 3º-C. A proposta de colaboração premiada deve estar instruída com procuração do interessado com poderes específicos para iniciar o procedimento de colaboração e suas tratativas, ou firmada pessoalmente pela parte que pretende a colaboração e seu advogado ou defensor público.

§ 1º Nenhuma tratativa sobre colaboração premiada deve ser realizada sem a presença de advogado constituído ou defensor público.

§ 2º Em caso de eventual conflito de interesses, ou de colaborador hipossuficiente, o celebrante deverá solicitar a presença de outro advogado ou a participação de defensor público.

§ 3º No acordo de colaboração premiada, o colaborador deve narrar todos os fatos ilícitos para os quais concorreu e que tenham relação direta com os fatos investigados.

§ 4º Incumbe à defesa instruir a proposta de colaboração e os anexos com os fatos adequadamente descritos, com todas as suas circunstâncias, indicando as provas e os elementos de corroboração.

[...]

Art. 4º O juiz poderá, a requerimento das partes, conceder o perdão judicial, reduzir em até 2/3 (dois terços) a pena privativa de liberdade ou substituí-la por restritiva de direitos daquele que tenha colaborado efetiva e voluntariamente com a investigação e com o processo criminal, desde que dessa colaboração advenha um ou mais dos seguintes resultados:

I - a identificação dos demais coautores e partícipes da organização criminosa e das infrações penais por eles praticadas;

II - a revelação da estrutura hierárquica e da divisão de tarefas da organização criminosa;

III - a prevenção de infrações penais decorrentes das atividades da organização criminosa;

IV - a recuperação total ou parcial do produto ou do proveito das infrações penais praticadas pela organização criminosa;

V - a localização de eventual vítima com a sua integridade física preservada.

[...]

§ 6º O juiz não participará das negociações realizadas entre as partes para a formalização do acordo de colaboração, que ocorrerá entre o delegado de polícia, o investigado e o defensor, com a manifestação do Ministério

Público, ou, conforme o caso, entre o Ministério Público e o investigado ou acusado e seu defensor.

§ 7º Realizado o acordo na forma do § 6º deste artigo, serão remetidos ao juiz, para análise, o respectivo termo, as declarações do colaborador e cópia da investigação, devendo o juiz ouvir sigilosamente o colaborador, acompanhado de seu defensor, oportunidade em que analisará os seguintes aspectos na homologação:

[...]

Art. 6º O termo de acordo da colaboração premiada deverá ser feito por escrito e conter:

I - o relato da colaboração e seus possíveis resultados;

II - as condições da proposta do Ministério Público ou do delegado de polícia;

III - a declaração de aceitação do colaborador e de seu defensor;

IV - as assinaturas do representante do Ministério Público ou do delegado de polícia, do colaborador e de seu defensor;

V - a especificação das medidas de proteção ao colaborador e à sua família, quando necessário (destaques meus).

À vista dessa disciplina normativa, o Acordo de Colaboração Premiada desponta como negócio jurídico processual firmado, de maneira voluntária, entre órgãos de persecução penal (Ministério Público ou Autoridade Policial) e o colaborador, mediante o qual, renunciando ao direito ao silêncio, a pessoa imputada assume determinadas obrigações e presta esclarecimentos no interesse da investigação criminal, de modo a obter sanção premial decorrente dos atos de cooperação.

Ademais, *trata-se de pacto personalíssimo*, subscrito pelo colaborador em seu próprio nome no intuito de exonerar-se, total ou parcialmente, de responsabilidade por infrações penais, o qual *atribui deveres apenas aos sujeitos nele participantes, não criando, por conseguinte, obrigações a serem cumpridas por terceiros estranhos à avença* (cf. STF: HC n. 127.483/PR, Relator Ministro DIAS TOFFOLI, TRIBUNAL PLENO, j. 27.8.2015, DJe 3.2.2016; STJ: AgRg na APn n. 940/DF, Relator Ministro OG FERNANDES, CORTE ESPECIAL, j. 15.5.2024. DJe 23.5.2024).

Assim, eventuais encargos assumidos pelo colaborador para a formalização do Acordo de Colaboração Premiada – inclusive os de natureza pecuniária, a exemplo da multa ou do dever de reparar o dano causado – não são atribuíveis *ex lege* a terceiros, vinculando apenas as partes figurantes no negócio jurídico, como destaca Galtiênio da Cruz Paulino:

Observa-se, portanto, que apenas os titulares dos direitos em discussão (acusado e Ministério Público/autoridade policial) podem celebrar um acordo de colaboração premiada, pois não é cabível se transacionar, salvo nas hipóteses legais, direitos de outrem.

Ora, como admitir que uma pessoa jurídica possa dispor do direito ao silêncio e da garantia da não autoincriminação de outrem, no caso os investigados/acusados, sejam eles sócios ou não da empresa?

É diante dessa legitimidade vinculada à titularidade dos direitos transigidos pelas partes celebrantes de um acordo de colaboração premiada que surge o caráter personalíssimo do pacto.

(In: Colaboração Premiada: temas de aprofundamento. Londrina: Thoth Editora, 2023, pp. 238-239 – destaque meu).

Dessarte, o Acordo de Colaboração Premiada, pacto de natureza *intuitu pesonae*, tem como objetivo, na perspectiva dos órgãos de persecução criminal, obter informações ou elementos probatórios passíveis de ensejar a elucidação de crimes, e, sob a ótica de acusados ou investigados, evitar ou atenuar a responsabilização penal, desde que cumpridas as condições específicas formalizadas no respectivo negócio jurídico, cujo adimplemento, ressalte-se, incumbe ao próprio colaborador, independentemente de participação de sujeitos estranhos à avença.

Assentados tais pontos, passo ao exame do panorama jurisprudencial.

VI. Panorama administrativo e jurisprudencial

VI.1. Orientação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Em âmbito administrativo, a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil entende que configura acréscimo patrimonial – sujeito, portanto, ao Imposto sobre a Renda – o recebimento de valores, por pessoa física, em decorrência de ajuste firmado com pessoa jurídica para viabilizar o ulterior adimplemento de obrigação financeira por esta assumida em Acordo de Colaboração Premiada, ainda que a parcela seja qualificada como indenização no acerto privado, orientação estampada na Solução de Consulta COSIT n. 311/2018, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
EMENTA: VALORES PAGOS POR PESSOA JURÍDICA A PESSOA FÍSICA OU A TERCEIROS, EM NOME DESTA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO SOBRE A RENDA.

Os valores recebidos de pessoa jurídica por pessoa física, ou pagos a terceiros por aquela em nome desta, por força de “Termo de Acordo” firmado entre as duas - o qual decorreria de acordo de colaboração premiada que a pessoa física celebrou com o Ministério Público Federal -, representam acréscimo patrimonial para a pessoa física e sujeitam-se, por essa razão, à incidência do Imposto sobre a Renda na fonte, mediante a aplicação da tabela progressiva mensal, e na Declaração de Ajuste Anual.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), arts. 43, 113, § 1º, e 114; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, arts. 2º, 3º, § 1º, e 7º; Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, arts. 7º e 8º; Lei nº 11.482, de 31 de maio de 2007, art. 1º; Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/1999), arts. 37 e 38; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, arts. 33 e 34.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
EMENTA: CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA PARCIAL.

Não produz efeitos a consulta na parte que não versar sobre interpretação da legislação tributária.

DISPOSITIVOS LEGAIS: Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, arts. 46, caput, e 52, inciso I; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, arts. 1º e 3º, § 2º, inciso IV, e 18, inciso I (Disponível em: <https://normasinternet2.receita.fazenda.gov.br/#/consulta/externa/97792>. Acesso em: 21.8.2025 – destaques meus).

Na mesma linha, o Conselho de Administração de Recursos Fiscais (CARF), chancelando a orientação consubstanciada na aludida solução de consulta, concluiu pela incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) no tocante ao acréscimo patrimonial indireto decorrente do pagamento de multa estabelecida em Acordo de Colaboração Premiada por terceiro estranho ao negócio jurídico, pelos fundamentos resumidos na seguinte ementa:

ACORDO DE COLABORAÇÃO PREMIADA. MULTA PAGA POR TERCEIROS. NATUREZA JURÍDICA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. ÔNUS DA PROVA.

O pagamento de multa, decorrente de acordo de colaboração premiada, por terceiros configura acréscimo patrimonial ao beneficiário, sujeito à incidência do imposto de renda. Ao beneficiário do pagamento cabe o ônus probatório de que tal acréscimo não teria a natureza jurídica de rendimento isento ou não tributável.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ÔNUS DA PROVA

Em pedido de restituição, cabe ao requerente a prova inequívoca do indébito tributário. A mera narrativa do direito alegado não comprova o indébito, se não vier acompanhada de outros elementos capazes a fazer prova perante o fisco.

(Acórdão n. 2201-011.946/2024, Relator Conselheiro WEBER ALLAK DA SILVA – 2ª Seção/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária, j. 6.11.2024 – destaques meus).

Na ocasião, o colegiado administrativo consignou que o pagamento de obrigação pecuniária realizado por terceiro em benefício do contribuinte, especialmente no contexto de Acordos de Colaboração Premiada, configura acréscimo patrimonial e, por isso, está sujeito ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF), restando ao particular o ônus de demonstrar que os valores não se enquadram como rendimento tributável, ou, ainda, demonstrar ser beneficiário de isenção.

VI.2. Entendimento deste Tribunal Superior em temas correlatos

A seu turno, a despeito do ineditismo do tema, este Superior Tribunal, em casos correlatos, tem adotado o entendimento segundo o qual as verbas recebidas por empregados, por liberalidade do empregador ao término de contrato de trabalho, sem caráter compulsório estampado na legislação trabalhista – e ainda que sob a alcunha de indenização –, são tributáveis, por representarem acréscimo patrimonial, consoante assentado no Tema n. 139 dos recursos repetitivos (cf. REsp n. 1.102.575/MG, Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 23.9.2009, DJe 1º. 10.2009).

Em igual sentido, transcrevo acórdãos assim ementados:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO DE RENDA. PACTO DE NÃO CONCORRÊNCIA. VERBAS RECEBIDAS. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. [...]

3. Nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional, o imposto 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; ou II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior, sendo 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”.

4. Eventual isenção do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza não pode ser reconhecida se inexistir expressa previsão em lei, com a especificação das condições e requisitos para sua concessão (arts. 111 e 176 do CTN).

5. In casu, não estando prevista na lei isenção específica para as verbas recebidas em face de pacto de não concorrência e confidencialidade, os valores devem ser regularmente tributados pelo Imposto de Renda, por caracterizarem acréscimo patrimonial.

6. “Pacífico o entendimento da Primeira Seção desta Corte no sentido de que a verba paga por liberalidade do empregador, isto é, verba paga na ocasião da rescisão unilateral do contrato de trabalho sem obrigatoriedade expressa em lei, convenção ou acordo coletivo, tem natureza remuneratória”. (REsp 1.102.575/MG, Rel. Ministro MAURÓ CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado pela sistemática dos repetitivos em 23/09/2009).

7. Recurso especial desprovido.

(REsp n. 1.679.495/SP, Relator Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, j. 20.2.2020, DJe 9.3.2020 – destaques meus).

TRIBUTÁRIO. RESCISÃO DO CONTRATO DE TRABALHO. AJUSTE EM PACTO DE NÃO CONCORRÊNCIA E CONFIDENCIALIDADE. INDENIZAÇÃO POR LIBERALIDADE DO EMPREGADOR. NATUREZA REMUNERATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. INCIDÊNCIA.

1. Trata-se na origem de Mandado de Segurança impetrado pela recorrida visando reconhecer a não incidência do Imposto de Renda sobre quantia recebida a título de pagamento de pacto de confidencialidade e não concorrência.

2. A sentença denegou a segurança. Em Apelação, o Tribunal de origem reformou o decisum por considerar o pagamento efetuado pelo ex-empregador como de natureza indenizatória, sobre o qual não devia incidir o Imposto de Renda.

3. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do REsp 1.102.575/MG, da Relatoria do Ministro Mauro Campbell Marques, decidiu que incide o Imposto de Renda sobre as gratificações pagas voluntariamente pelos empregadores em decorrência da quebra do contrato de trabalho.

4. Recurso Especial provido.

(REsp n. 1.671.670/SP, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, j. 6.3.2018, DJe 22.11.2018 – destaques meus).

Em semelhante linha de inteligência, os seguintes precedentes da Primeira Seção: EREsp n. 646.874/SP, Relatora Ministra DENISE ARRUDA, j. 26.9.2007, DJe 29.10.2007; EREsp n. 765.076/SP, Relatora Ministra ELIANA CALMON, j. 13.6.2007, DJ 29.6.2007; e AgRg nos EREsp n. 916.304/SP, Relator Ministro LUIZ FUX, j. 8.8.2007, DJ 8.10.2007.

Especificamente no tocante ao art. 70 da Lei n. 9.430/1996, esta Primeira Turma reconheceu seu caráter de norma antielisiva, voltada a interditar sejam incluídos, sob rótulos diversos nas rescisões contratuais (e.g. multas ou indenizações), valores inerentes à prestação de serviços ao empregador, com o intuito de escapar à

tributação da renda. Nessa hipótese, considerando tratar-se de valor decorrente das funções desempenhadas pelo empregado, a legislação impõe ao contribuinte o dever de demonstrar ter sido a quantia desembolsada em cumprimento às regras trabalhistas ou, ainda, sob o pálio de uma indenização, únicos elementos capazes de afastar a incidência do Imposto sobre a Renda (cf. REsp n. 1.940.975/RJ, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, j. 28.2.2023, DJe 3.3.2023).

Em todas essas ocasiões, consignou-se que, ao transferir recursos financeiros para o empregado sem exigência legal específica, o empregador pratica uma liberalidade – relacionada, no mais das vezes, a recompensar o funcionário pelas funções desempenhadas durante a relação empregatícia –, revelando, assim, nítido incremento patrimonial, ainda que a rubrica seja nominada de verba indenizatória, porquanto a respectiva natureza jurídica não se transmuda pela mera alteração de sua nomenclatura mediante ajuste privado, o qual, ressalte-se, é inoponível ao Fisco, na esteira do art. 123 do Código Tributário Nacional.

Por sua vez, relativamente à disponibilidade de renda para efeito da incidência tributária, colaciono o entendimento exarado pela Primeira Seção desta Corte abraçando linha exegética segundo a qual “[...] a disponibilidade econômica relaciona-se ao acréscimo patrimonial, porque não se confunde com a disponibilidade financeira, atrelada à imediata utilidade da renda. Em outras palavras, havendo acréscimo patrimonial de qualquer espécie e estando disponível para o sujeito passivo, dá-se a incidência tributária” (cf. EREsp n. 1.901.475/RS, Relator Ministro HERMAN BENJAMIN, PRIMEIRA SEÇÃO, j. 23.3.2022, DJe 24.6.2022), orientação que viabiliza a incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) independentemente de agregação financeira direta no patrimônio do contribuinte, desde que haja disponibilidade de renda, a qual, repise-se, pode ocorrer indiretamente, mediante redução de obrigação devida pelo sujeito passivo e quitada por terceiros.

Traçado o panorama jurisprudencial, passo ao exame do caso concreto.

VI. Análise do caso concreto

No caso, como consignado pelas instâncias ordinárias, o Recorrente firmou Acordo de Colaboração Premiada com o Ministério Público Federal, mediante o qual assumiu a obrigação de pagar *multa* no importe de R\$ 2.643.308,96 (dois milhões, seiscentos e quarenta e três mil, trezentos e oito reais e noventa e seis centavos), correspondente a 30% (trinta por cento) dos rendimentos por ele auferidos da Construtora Norberto Odebrecht S.A., sua ex-empregadora, de modo a atenuar/evitar sua responsabilização criminal.

Em seguida, após reconhecer, em nome próprio e de maneira voluntária, o dever de adimplir com a apontada quantia, o Recorrente e sua ex-empregadora pactuaram, por instrumento particular, documento nomeado de *Termo de Acordo e Indenização*, por meio do qual ajustado que a companhia procederia ao pagamento /reembolso do montante correspondente à multa em favor do empregado, bem como implementaria indenização “[...] por todos e quaisquer danos sofridos pelo Colaborador

em razão de sua atuação em favor da Companhia, incluindo, sem limitação, os relacionados ao Acordo de Colaboração e/ou fatos que deram ensejo à sua celebração” (fl. 156e).

Diante do entendimento administrativo vinculante consubstanciado na apontada Solução de Consulta COSIT n. 311/2018, impetrou-se Mandado de Segurança objetivando afastar a incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) no tocante ao acréscimo patrimonial indireto decorrente do pagamento, pela Construtora Norberto Odebrecht S.A., de multa assumida no Acordo de Colaboração Premiada ajustado com o Ministério Público Federal.

Denegada a segurança em primeiro grau (fls. 154/157e), a decisão foi mantida pela Corte *a qua*, sob o fundamento de que o pagamento de sanção prevista em Acordo de Colaboração Premiada é dever exclusivo do colaborador, razão pela qual eventual assunção de ônus financeiro por terceiro encerra mera liberalidade em virtude de rescisão de contrato de trabalho, configurando, assim, acréscimo patrimonial sujeito ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Físicas (IRPF) (fls. 226/233e).

Diante da moldura normativa e das interpretações doutrinária e jurisprudencial apontadas, impõe-se a manutenção do acórdão recorrido, descabendo acolher as teses suscitadas no Recurso Especial.

Primeiramente, como consignado pelo tribunal de origem, a ex-empregadora disponibilizou o montante ao Recorrente para pagamento da multa, tendo o depósito em conta judicial sido efetuado em seu próprio nome (fl. 229e), razão pela qual inviável, sem reexame do acervo fático-probatório, acolher a alegação de que, “[...] embora a guia de depósito judicial tenha sido emitida em nome do Recorrente, o pagamento do valor foi feito pela própria pessoa jurídica, sem transitar pelo patrimônio da pessoa física” (fl. 321e).

De toda forma, ainda que a Construtora Norberto Odebrecht S.A. tenha quitado diretamente o valor da penalidade assumida pelo Recorrente em Acordo de Colaboração Premiada e sem trânsito de valores nas contas da pessoa física – afirmação, frise-se, não corroborada em segundo grau –, *tal circunstância não é apta, por si só, a afastar a perfectibilização do aspecto material da hipótese de incidência do imposto em tela, porquanto a liberação de obrigação passiva do contribuinte por terceiros denota disponibilidade de renda mediante acréscimo patrimonial indireto*, configurando, assim, o fato gerador descrito no art. 43 do Código Tributário Nacional.

A seu turno, é incontroverso nos autos que, no Acordo de Colaboração Premiada, consta como umas das condições propostas pelo Ministério Público Federal que *o colaborador assentiu com o pagamento de R\$ 2.643.308,96 (dois milhões, seiscentos e quarenta e três mil, trezentos e oito reais e noventa e seis centavos) a título de multa*, sem menção alguma à destinação do valor à reparação de eventuais danos por ele causados.

A multa possui natureza jurídica de sanção, assumida pelo Recorrente em seu próprio nome, em caráter personalíssimo, a qual deve ser suportada pelo seu próprio patrimônio, não se equiparando ao pagamento de indenização em favor das

vítimas dos ilícitos sob investigação na esfera criminal, ainda que o valor adimplido sob tal rubrica tenha sido revertido em favor da União na qualidade de lesada pela prática delitiva.

Desse modo, a par da natureza *intuitu personae* do Acordo de Colaboração Premiada, a obrigar exclusivamente o colaborador e os órgãos de persecução criminal – afastando, dessarte, qualquer imputação de responsabilidade solidária diretamente à Construtora Norberto Odebrecht S.A. pelo adimplemento da multa –, não socorre ao Recorrente o alegado malferimento aos arts. 923, 933 e 942 do Código Civil, pois dizem, *na esfera cível*, com o dever de o empregador reparar os danos causados por seus respectivos prepostos, não sendo essa a hipótese em exame.

A par disso, a circunstância de a ex-empregadora, valendo-se de ajuste meramente privado denominado de *Termo de Acordo e Indenização*, ter assentido com o dever de quitar o numerário correspondente à multa, ou, ainda, com o encargo de ressarcir o Recorrente pelo desembolso efetuado, não implica reconhecimento de responsabilidade tributária solidária da pessoa jurídica, pois a solidariedade somente é atribuída pelo art. 124 do Código Tributário Nacional às pessoas que possuam interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal ou, ainda, aos demais sujeitos assim designados em lei, caracteres não verificados na espécie.

Assim, ausente dever legal ou decorrente de negócio jurídico de natureza pública impondo à Construtora Norberto Odebrecht S.A. o ônus financeiro de adimplir com a sanção assumida pelo Recorrente no Acordo de Colaboração Premiada – o qual, reitere-se, detém natureza personalíssima –, impende reconhecer-se ter sido o valor espontaneamente creditado.

Ainda, remarque-se não ser possível qualificar a satisfação da multa pela ex-empregadora como indenização por dano emergente sofrido pelo Recorrente.

Isso porque, a denominação empregada pelo *Termo de Acordo e Indenização*, a par de inoponível ao Fisco diante de seu caráter de ajuste meramente privado, na esteira do art. 123 do Código Tributário Nacional, não tem o condão, por si só, de alterar a natureza jurídica do pagamento empreendido, a qual deve ser avaliada sob perspectiva jurídica distinta.

Dessa maneira, tendo o tribunal *a quo* firmado a premissa fática de que a companhia “[...] conferiu ao seu ex-empregado/impetrante verba por mera liberalidade, em decorrência da rescisão do contrato de trabalho” (fl. 229e), de rigor a aplicação do art. 70 da Lei n. 9.430/1996, segundo o qual “[...] 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*” (destaque meu).

Outrossim, dizer que a Construtora Norberto Odebrecht S.A. pagou uma indenização ao seu ex-empregado por danos por ele sofridos ao agir em nome da pessoa jurídica constitui uma inversão fático-jurídica dos eventos sucedidos. Ao celebrar o Acordo de Colaboração Premiada, o Recorrente voluntariamente assumiu a

prática de delitos que causaram danos a terceiros. A responsabilidade penal somente recai, portanto, sobre a pessoa física, cuja conduta, conquanto desempenhada no âmbito de relações de preposição, não pode ser criminalmente imputada à atuação determinante do empregador.

Sugerir, nessa ambiência, que o Recorrente experimentou prejuízos por ter atuado em favor da empresa mediante a prática de ilícitos significa dizer, em essência, ter ele sido instado pelo empregador a cometer crimes e a assumir a respectiva responsabilidade – devendo, portanto, ser ressarcido pelo desfalque patrimonial decorrente das investigações –, o que, a par de não se compactuar com as altas funções executivas por ele desempenhadas na estrutura da Construtora Norberto Odebrecht S.A., desconsidera a voluntariedade inerente ao Acordo de Colaboração Premiada, cuja homologação atesta a autonomia do colaborador na assunção de responsabilidade pela prática delitiva.

Por fim, insta consignar que, a despeito da alegação consoante a qual a assinatura do Acordo de Colaboração Premiada pelo Recorrente “[...] era uma condição necessária para a perfectibilização do próprio Acordo de Leniência da Construtora Norberto Odebrecht” (fl. 323) – cujo acolhimento poderia denotar, em tese, ausência de liberalidade implementada por sua ex-empregadora –, *a matéria não foi objeto de contraditório substancial nas instâncias ordinárias e, nas razões recursais, consta apenas de uma nota de rodapé, não configurando, portanto, o cerne da controvérsia submetida a este Tribunal Superior.*

De todo modo, a assertiva, malgrado aventada em trecho da Apelação (fl. 168e), carece de comprovação empírica, uma vez que sua análise demandaria incursão sobre aspectos e cláusulas constantes do apontado Acordo de Leniência – que sequer foi juntado aos autos e, portanto, não examinado em primeiro e segundo graus – para elucidar se, efetivamente, a assinatura do Acordo de Colaboração Premiada configurava condição necessária à entabulação do pacto pela Construtora Norberto Odebrecht S.A., circunstância que esbarraria no óbice da Súmula n. 7/STJ.

No mais, não obstante a rejeição da insurgência, descabe arbitrar honorários recursais, uma vez inviável sua fixação em ações mandamentais, na esteira do art. 25 da Lei n. 12.016/2009 e da Súmula n. 105/STJ.

Posto isso, **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Especial.

É o voto.

**CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA**

Número Registro: 2022/0325979-7

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 2.052.858 / RJ

Número Origem: 50272707520194025101

PAUTA: 07/10/2025

**JULGADO: 07/10/2025
SEGREDO DE JUSTIÇA**

Relatora

Exma. Sra. Ministra **REGINA HELENA COSTA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **SÉRGIO KUKINA**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **NÍVIO DE FREITAS SILVA FILHO**

Secretária

Bela. **ANDREA GONÇALVES FUJICHIMA**

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : M DE Q G
ADVOGADOS : DONOVAN MAZZA LESSA - RJ121282
EDUARDO MANEIRA - RJ112792
DANIEL BATISTA PEREIRA SERRA LIMA - RJ159708
DANIEL LANNES POUBEL - RJ172745
ROBERTO CODORNIZ LEITE PEREIRA - SP299994
PEDRO HENRIQUE GARZON RIBAS - MG157637
EDUARDO LOURENCO GREGORIO JUNIOR E OUTRO(S) - DF036531
GUILHERME DE LARA PICININI - RJ225653
BRUNA CRISTINA SOUZA SANTOS - DF060827
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento o Dr. **LEONARDO LEAO LAMB**, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA TURMA, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

A PRIMEIRA TURMA, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.

Os Srs. Ministros Gurgel de Faria, Paulo Sérgio Domingues, Benedito Gonçalves e Sérgio Kukina (Presidente) votaram com a Sra. Ministra Relatora.