

MÁRCIO ANDRÉ
LOPES CAVALCANTE

PRINCIPAIS
JULGADOS

DO STF
E DO STJ

Comentados

Atualizações



disponíveis
no site até
31.12.2024

inclui:



Caderno de
questões



EDITORA
JusPODIVM

www.editorajuspodivm.com.br

Dizer  Direito

www.dizerodireito.com.br

Portanto, na ação de consignação baseada no art. 164, III, do CTN, a petição inicial deve demonstrar claramente que o mesmo tributo está sendo exigido por mais de um ente público. Não basta mencionar apenas uma previsão legal abstrata de tributação por diferentes entes.

É importante destacar que o CTN fala em “exigência do tributo”, o que sugere a necessidade de um crédito tributário já constituído e em fase de cobrança, mesmo que administrativa. Entender de forma diferente permitiria uma situação inadequada: o contribuinte poderia consignar um valor que ainda não está definido.

No caso analisado, a empresa ajuizou a ação consignatória baseando-se apenas na possibilidade legal abstrata de tributação por mais de um ente público. Da leitura da petição inicial, não é possível verificar que existe efetivamente uma dupla cobrança do tributo.

Assim, é necessário que a exigência do mesmo tributo por diferentes entes públicos seja demonstrada já na petição inicial. A mera previsão legal abstrata ou o fato de os entes públicos apresentarem contestação não são suficientes para atender ao requisito do art. 164, III, do CTN.

No caso em questão, como não ficou demonstrado o concurso de exigências do tributo pelos diferentes entes públicos, a ação consignatória não deve ser admitida.

Em suma:

A exigência, por mais de uma pessoa jurídica de direito público, de tributo idêntico sobre um mesmo fato gerador é condição da ação consignatória prevista no art. 164, III, do CTN, de maneira que a efetiva cobrança, administrativa ou judicial, deve ser verificada da análise da argumentação deduzida na petição inicial.

STJ. 1ª Turma. AREsp 2.397.496-SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 12/11/2024 (Info 834).

3. IMPOSTO DE RENDA

3.1. SE EMPRESA BRASILEIRA CONTRATA SERVIÇOS TÉCNICOS SEM TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA DE EMPRESAS SITUADAS EM PAÍSES COMO ARGENTINA, CHILE, ÁFRICA DO SUL E PERU, DEVERÁ RETER O IMPOSTO DE RENDA AO FAZER A REMESSA DO PAGAMENTO

Imagine a seguinte situação adaptada:

Alfa Alimentos S.A é uma sociedade empresária industrial dedicada às atividades de fabricação e comercialização atacadista de rações para animais.

No curso de suas atividades, a empresa contrata diversos serviços, sem transferência de tecnologia, de empresas domiciliadas na Argentina, Chile, África do Sul

e Peru, compreendidos entre eles serviços técnicos e de assistência técnica.

Em razão disso, Alfa faz constantemente remessa de valores ao exterior para pagamento dos mencionados serviços.

Para o Fisco, a empresa, ao fazer essa remessa, é obrigada, na qualidade de responsável tributária, a reter o Imposto de Renda na fonte.

A Alfa, por sua vez, alegou que as partes contratadas são domiciliadas em países com os quais o Brasil mantém atualmente Tratados Internacionais para Evitar a Dupla Tributação (TDTs) e que os serviços já estão sendo tributados nos países destinatários dos pagamentos.

Desse modo, a Alfa ajuizou ação contra a União para que fosse declarado que ela não tem a obrigação de fazer a retenção do Imposto de Renda na fonte quando efetuar as remessas ao exterior para pagamento de serviços prestados, sem transferência de tecnologia, por empresas domiciliadas na Argentina, Chile, África do Sul e Peru, com os quais o Brasil mantém tratados internacionais para evitar a dupla tributação.

O Juízo Federal de 1ª instância julgou procedente o pedido.

A Fazenda Nacional recorreu, mas o TRF 4 manteve a sentença.

Recurso Especial da Fazenda Nacional

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial alegando que a Alfa pretende caracterizar as remessas ao exterior como lucro das empresas estrangeiras para que somente sejam tributadas no país de residência destas, conforme preceitua o Artigo 7 da Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE):

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que este obterá se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento permanente, incluindo as des-

pesas de direção e os gastos gerais de administração igualmente realizados. 4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

Ocorre que, segundo a Fazenda Nacional, o parágrafo 5 afasta a aplicação do Artigo 7 nos casos em que houver previsão de tratamento tributário específico a determinados rendimentos que compõem o lucro das empresas nos demais dispositivos do acordo.

Assim, se a remessa ao exterior se enquadra em qualquer outra categoria prevista no Tratado, não se aplica a disciplina do Artigo 7, inclusive quanto à regra do estabelecimento permanente no país da fonte pagadora. Ou seja, não se deve tratar as remessas ao exterior como lucro até que se exclua o enquadramento em qualquer outra categoria como royalties ou serviços profissionais independentes.

Diante disso, a Fazenda Nacional argumentou que, no caso em comento, a remessa tratada nos autos deve ser equiparada ao conceito de royalty, uma vez que a Convenção Modelo da OCDE, em seu Artigo 12, autoriza a tributação, no país da fonte, das remessas efetuadas para empresa estrangeira para pagamento de royalties.

Argumentou que a maioria dos Tratados assinados pelo Brasil contemplam Protocolos anexos que detêm disposições interpretativas destinadas a equiparar os pagamentos relativos a contratos de serviços técnicos e de assistência técnica aos royalties sem qualquer ressalva quanto à transferência de tecnologia.

O caso chegou ao STJ. O recurso da Fazenda Nacional foi provido?

SIM.

A controvérsia consiste em definir o tratamento tributário a ser dispensado aos rendimentos remetidos por fonte situada no Brasil à pessoa jurídica estrangeira em razão de prestação de serviços técnicos e de assistência técnica a serem executados no exterior, sem transferência de tecnologia, à luz dos tratados destinados a evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal, celebrados pelo Brasil com a Argentina, Chile, África do Sul e Peru.

A legislação interna do Brasil que dispõe acerca da cobrança e fiscalização do Imposto sobre a Renda prescreve que a retenção e o recolhimento do tributo cabem à fonte quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento, consoante estabelecem os arts. 100 e 101 do Decreto-Lei nº 5.844/1943:

§ Art. 100. A retenção do imposto, de que tratam os arts. 97 e 98, compete à fonte, quando pagar, creditar, empregar, remeter ou entregar o rendimento.

Parágrafo único. Excetua-se os seguintes casos, em que competirá ao procurador a retenção:

- a) quando se tratar de aluguéis de imóveis;
- b) quando o procurador não der conhecimento à fonte de que o proprietário do rendimento reside ou é domiciliado no estrangeiro.

Art. 101. Às pessoas obrigadas a reter o imposto compete o recolhimento às repartições fiscais.

Por sua vez, as convenções firmadas pelo Brasil com Argentina, Chile, África do Sul e Peru estabelecem, com disposições de similar conteúdo, no protocolo adicional, que aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos são aplicáveis as disciplinas dos arts. 12 dos apontados tratados, que cuidam da tributação dos royalties.

Para o STJ, os tratados contra dupla tributação celebrados com a Argentina, Chile, África do Sul e Peru exibem, em seus protocolos anexos, previsão acerca da sujeição, por equiparação, dos pagamentos pela prestação de serviço técnico, sem distinção quanto à transferência de tecnologia, ao regime jurídico de royalties, não tendo tais diplomas normativos internacionais, como exposto, o condão de afastar, na hipótese, o dever de retenção e recolhimento do Imposto sobre a Renda.

As normas contidas nos protocolos anexos, por serem especiais, prevalecem sobre a disciplina radcada nos arts. 7º das convenções. Trata-se da aplicação do critério da especialidade para a solução de conflitos normativos. Além disso, é preciso ter presente, de um lado, que o Brasil já celebrou, mais de uma vez, convenção sem a equiparação em análise (e.g. Áustria, Finlândia e França) e segue, de outro lado, negociando de modo a manter a tributação dos serviços técnicos na remessa.

Portanto, a solução adotada para determinado tratado internacional não pode, pura e simplesmente, ser replicada para distinto diploma internacional com arrimo em qualquer dos modelos de convenção (ONU ou OCDE), porque há prevalência da vontade materializada entre as nações contratantes nos acordos firmados.

Logo, a retenção e o recolhimento de Imposto sobre a Renda devem ser mantidos, justamente por se cuidar de regramento especial com disposições de similar conteúdo, as quais se encontram radicadas nos protocolos anexos dos apontados acordos internacionais.

Em suma:

As convenções firmadas pelo Brasil com Argentina, Chile, África do Sul e Peru estabelecem, com disposições de similar conteúdo, no protocolo adicional, que aos rendimentos provenientes da prestação de assistência técnica e serviços técnicos são aplicáveis as disciplinas dos arts. 12 dos apontados tratados, que cuidam da tributação dos royalties.

STJ. 1ª Turma. REsp 2.102.886-RS, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 28/11/2023 (Info 14 – Edição Extraordinária).

3.2. O PORTADOR DE ALZHEIMER POSSUI DIREITO À ISENÇÃO DO IRPF QUANDO A DOENÇA RESULTAR EM ALIENAÇÃO MENTAL

Isenção de imposto de renda sobre os proventos da aposentadoria para doentes graves

O imposto de renda é regido pela Lei nº 7.713/88. Esta Lei prevê que as pessoas portadoras de neoplasia maligna ou outras doenças graves e que estejam na inatividade não pagarão imposto de renda sobre os rendimentos recebidos a título de aposentadoria, pensão ou reforma (art. 6º, XIV).

Em palavras mais simples: pessoas portadoras de doenças elencadas pela legislação não pagarão imposto de renda sobre os rendimentos que receberem a título de aposentadoria, pensão ou reforma.

Para ter direito à isenção do imposto de renda, é necessária a cumulação de dois requisitos pelo contribuinte:

- a) receber proventos de aposentadoria, pensão ou reforma; e
- b) estar acometido de uma das doenças arroladas no dispositivo legal.

Veja a previsão legal:

§ Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

(...)
XIV – os proventos de aposentadoria ou reforma motivada por acidente em serviço e os percebidos pelos portadores de moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquirida, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma;

O rol de doenças previsto no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88 é taxativo ou exemplificativo?

TAXATIVO, não se admitindo que sejam incluídas, por interpretação extensiva, outras doenças que não estejam ali previstas expressamente. Trata-se de entendimento pacífico do STJ:

O conteúdo normativo do art. 6º, XIV, da Lei 7.713/88, com as alterações promovidas pela Lei 11.052/2004, é explícito em conceder o benefício fiscal em favor dos aposentados portadores das seguintes moléstias graves: moléstia profissional, tuberculose ativa, alienação mental, esclerose múltipla, neoplasia maligna, cegueira, hanseníase, paralisia irreversível e incapacitante, cardiopatia grave, doença de Parkinson, espondiloartrose anquilosante, nefropatia grave, hepatopatia grave, estados avançados da doença de Paget (osteíte deformante), contaminação por radiação, síndrome da imunodeficiência adquiri-

da, com base em conclusão da medicina especializada, mesmo que a doença tenha sido contraída depois da aposentadoria ou reforma.

Por conseguinte, o rol contido no referido dispositivo legal é taxativo (*numerus clausus*), vale dizer, restringe a concessão de isenção às situações nele enumeradas.

STJ, 1ª Seção. REsp 1.116.620/BA, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9/8/2010 (Recurso Repetitivo – Tema 250).

Imagine agora a seguinte situação hipotética:

Regina é servidora pública aposentada e foi diagnosticada com Alzheimer.

A doença está bem avançada e, em razão disso, a enfermidade lhe acarretou alienação mental.

Regina ingressou com pedido de isenção do imposto de renda com base no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88.

A União contestou o pedido argumentando que o mal de Alzheimer não se encontra previsto no rol do art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/88, que é taxativo. Logo, ela não teria direito à isenção.

O que o STJ decidiu? Regina tem direito à isenção do IR neste caso?

SIM.

Realmente, o art. 6º, XIV não menciona especificamente o mal de Alzheimer. No entanto, essa doença pode resultar em alienação mental. A alienação mental está expressamente prevista no rol.

Logo, se, no caso concreto, o mal de Alzheimer acarretar alienação mental, deve-se reconhecer o direito à isenção do imposto de renda.

Em suma:

O portador de Alzheimer possui direito à isenção do IRPF quando a doença resultar em alienação mental. STJ, 1ª Turma. AgInt no REsp 2.082.632-DF, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 18/3/2024 (Info 810).

3.3. A ALTERAÇÃO DA GRAVIDADE DA DOENÇA NÃO AFASTA O DIREITO À ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE PROVENTOS DE APOSENTADORIA

Imagine a seguinte situação hipotética:

Regina, uma professora aposentada, foi diagnosticada com cardiopatia grave em 2017, recebendo isenção de imposto de renda sobre sua aposentadoria, conforme previsto no art. 6º, XIV, da Lei nº 7.713/1988.

Após passar por um procedimento cirúrgico em 2018 que melhorou seu quadro clínico, a Administração decidiu cessar sua isenção sob o argumento de que os sintomas de sua cardiopatia não eram mais contemporâneos.

Inconformada, Regina ingressou com ação para restabelecer a isenção, alegando que, mesmo após o procedi-

mento, sua condição demandava acompanhamento médico contínuo e despesas regulares relacionadas à cardiopatia.

O perito judicial confirmou que, de fato, Regina havia sido diagnosticada com cardiopatia grave e que o tratamento não eliminava totalmente a gravidade da doença, mas apenas reduzia a intensidade dos sintomas.

O STJ concordou com os argumentos de Regina para manter a isenção?

SIM.

De acordo com a jurisprudência consolidada no STJ, a isenção do imposto de renda incidente sobre os proventos de aposentadoria percebidos por portadores de moléstias-graves nos termos art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88 independe da contemporaneidade dos sintomas. Nesse sentido:

A isenção do imposto de renda incidente sobre os proventos de aposentadoria percebidos por portadores de moléstias-graves nos termos art. 6º, inciso XIV, da Lei 7.713/88 independe da contemporaneidade dos sintomas. STJ. 2ª Turma. RMS 57.058/GO, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 6/9/2018.

Nesse sentido, em hipótese idêntica, o Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, reconheceu o direito da parte recorrente, em voto, no que interessa, assim exarado:

(...) 4. Não pairam dúvidas, por conseguinte, quanto ao diagnóstico da parte recorrente. O argumento utilizado pelas instâncias ordinárias para negar-lhe a isenção foi, somente, a inexistência de atualidade dos sintomas, em razão do sucesso no tratamento da cardiopatia, por meio de intervenção cirúrgica realizada em 2016.

(...)

8. Por isso, tendo o acórdão recorrido consignado que a cardiopatia do autor se configurou como grave, no ano de 2016 (fls. 850), não poderia ter afastado o seu direito ao benefício, ao argumento de que a doença teria perdido a gravidade, ante a ausência de contemporaneidade dos sintomas. Isso porque, uma vez acometido por moléstia classificada como grave, a simples falta de atualidade do quadro clínico agudo não prejudica o reconhecimento da isenção, na esteira dos julgados acima colacionados. (...)

STJ. 1ª Turma. REsp 1.836.364/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 2/6/2020.

Destaca-se que o enunciado nº 627 da Súmula do STJ segue hígido e se amolda ao caso em exame:

Súmula 627-STJ: O contribuinte faz jus à concessão ou à manutenção da isenção do imposto de renda, não se lhe exigindo a demonstração de contemporaneidade dos sintomas da doença nem da recidiva da enfermidade.

Em suma:

A alteração da gravidade da doença não afasta o direito à isenção de imposto de renda sobre proventos de aposentadoria.

STJ. 2ª Turma. EDcl no AgInt no REsp 2.118.943-RS, Rel. Min. Maria Thereza de Assis Moura, julgado em 21/10/2024 (Info 836).

3.4. O § 1º DO ART. 7º DA IN SRF 213/2002 É ILEGAL, POIS TRIBUTA O RESULTADO POSITIVO DA EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL DE EMPRESAS CONTROLADAS OU COLIGADAS NO EXTERIOR ALÉM DOS LUCROS EFETIVAMENTE REALIZADOS, CONTRARIANDO A LEGISLAÇÃO VIGENTE

Imagine a seguinte situação adaptada:

A Duratex Exportadora, uma empresa brasileira, é a controladora da Duratex North América, localizada no exterior.

A Duratex Exportadora (empresa controladora) realiza investimentos na Duratex North América (empresa controlada situada no exterior).

A Receita Federal cobrava Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre o lucro auferido com essa empresa estrangeira.

A Duratex Exportadora não concordou e impetrou mandado de segurança com o objetivo de afastar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre resultado positivo da equivalência patrimonial advindo de investimentos realizados em empresa controlada no exterior.

A impetrante fundamentou seu pedido na ilegalidade do § 1º do art. 7º da IN/SRF nº 213/2002:

EQUIVALÊNCIA PATRIMONIAL

Art. 7º A contrapartida do ajuste do valor do investimento no exterior em filial, sucursal, controlada ou coligada, avaliado pelo método da equivalência patrimonial, conforme estabelece a legislação comercial e fiscal brasileira, deverá ser registrada para apuração do lucro contábil da pessoa jurídica no Brasil.

§ 1º Os valores relativos ao resultado positivo da equivalência patrimonial, não tributados no transcórrer do ano-calendário, deverão ser considerados no balanço levantado em 31 de dezembro do ano-calendário para fins de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

(...)

A autora alegou que é titular de investimentos relevantes no exterior que sempre foram avaliados pelo método da equivalência patrimonial, como previsto na Lei nº 6.404/76, e que a legislação fiscal determina que o resultado positivo da equivalência patrimonial não será computado no lucro líquido para efeito de apuração do lucro real e da base de cálculo da contribuição social.

A discussão chegou até o STJ. Os argumentos da impetrante foram acolhidos?

SIM.

O § 1º do art. 7º da IN/SRF nº 213/2002 é ilegal. Esse dispositivo excedeu o que era permitido pela legislação vigente, particularmente o art. 25 da Lei nº 9.249/95.

A ilegalidade está no fato de que a IN prevê a tributação não apenas dos lucros auferidos pelas empresas

investidas no exterior, mas também de qualquer resultado positivo da equivalência patrimonial, o que poderia incluir ganhos não realizados e não correspondentes ao lucro efetivo. Isso contraria as normas existentes, como o Decreto-Lei nº 1.598/77 e a Lei nº 7.689/88, que proíbem a tributação da totalidade do resultado positivo da equivalência patrimonial na determinação do lucro real para o IRPJ e na base de cálculo da CSLL.

O STJ possui entendimento consolidado em favor da tese defendida pela impetrante. Nesse sentido:

É ilícita a tributação, a título de IRPJ e CSLL, pelo resultado positivo da equivalência patrimonial, registrado na contabilidade da empresa brasileira (empresa investidora), referente ao investimento existente em empresa controlada ou coligada no exterior (empresa investida), previsto no art. 7º, §1º, da Instrução Normativa SRF n. 213/2002, somente no que exceder a proporção a que faz jus a empresa investidora no lucro auferido pela empresa investida, na forma do art. 1º, §4º, da Instrução Normativa SRF n. 213, de 7 de outubro de 2002.

Muito embora a tributação de todo o resultado positivo da equivalência patrimonial fosse em tese possível, ela foi vedada pelo disposto no art. 23, caput e parágrafo único, do Decreto-Lei n. 1.598/77, para o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, e pelo art. 2º, §1º, "c", 4, da Lei n. 7.689/88, para a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, mediante artifício contábil que elimina o impacto do resultado da equivalência patrimonial na determinação do lucro real (base de cálculo do IRPJ) e na apuração da base de cálculo da CSLL, não tendo essa legislação sido revogada pelo art. 25, da Lei n. 9.249/95, nem pelo art. 1º, da Medida Provisória n. 1.602, de 1997 (convertida na Lei n. 9.532/97), nem pelo art. 21, da Medida Provisória n. 1.858-7, de 29, de julho de 1999, nem pelo art. 35, Medida Provisória n. 1.991-15, de 10 de março de 2000, ou pelo art. 74, da Medida Provisória n. 2.158-34, de 2001 (edições anteriores da atual Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001).

STJ, 2ª Turma. REsp 1.211.882/RJ, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 5/4/2011.

Assim, embora fosse possível, em tese, a tributação de todo o lucro do investimento na empresa controlada/coligada, o art. 23 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e o art. 2º da Lei nº 7.689/88 expressamente eliminam o impacto do resultado (positivo ou negativo) nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em suma:

A variação positiva ou negativa do valor do investimento em empresa controlada ou coligada situada no exterior, apurada pelo método de equivalência patrimonial, embora influencie o lucro líquido da empresa investidora, não tem impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.

STJ, 2ª Turma. AgInt nos EDcl no REsp 1.760.205-SP, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 22/8/2023 (Info 14 – Edição Extraordinária).

3.5. NÃO INCIDE IMPOSTO DE RENDA SOBRE OS RENDIMENTOS RECEBIDOS A TÍTULO DE PENSÃO ALIMENTÍCIA

Imagine a seguinte situação hipotética:

Gabriel e Vanessa foram casados e tiveram uma filha (Beatriz).

Depois do divórcio, Gabriel passou a pagar R\$3.000,00 de pensão alimentícia em favor de sua filha Beatriz.

Como a filha está morando com a mãe, Gabriel deposita este valor mensalmente na conta de Vanessa.

Vanessa fez sua declaração de imposto de renda e declarou esses valores de pensão alimentícia como sendo rendimentos não tributáveis.

A Receita Federal, contudo, discordou por entender que esses valores constituiriam acréscimo patrimonial, estando, portanto, sujeitos à incidência do imposto de renda.

O Fisco invocou como fundamento o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 que prevê a incidência do imposto de renda sobre os valores recebidos em dinheiro a título de pensão alimentícia. Confira:

Lei nº 7.713/88:

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

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

(...)

O entendimento do Fisco está de acordo com a jurisprudência do STF e STJ?

NÃO.

O STF, no julgamento da ADI 5.422/DF, ao apreciar o tratamento tributário conferido pela legislação federal aos alimentos e pensão alimentícia oriundos do direito de família, deu ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88 e aos artigos do Regulamento do Imposto de Renda interpretação conforme à Constituição Federal para afastar a incidência do imposto de renda sobre valores decorrentes do direito de família percebidos pelos alimentados a título de alimentos ou de pensões alimentícias.

No referido julgamento, levando em consideração a Emenda Constitucional nº 64/2010, que alterou o art. 6º da CF/88, para introduzir a alimentação como direito social, ressaltou-se que os alimentos se destinam a assegurar a manutenção da dignidade da pessoa humana, com base na solidariedade, sendo considerados como direito social, e que é incompatível com a Constituição considerar os alimentos como acréscimo patrimonial.

Desse modo, o imposto de renda não deve incidir sobre verbas indenizatórias ou sobre verbas utilizadas

para garantir o acesso ao mínimo existencial, mas sobre valores que se caracterizam como aumento patrimonial.

Os alimentos são destinados a satisfazer as necessidades mais básicas de um indivíduo que, sem aquela prestação, não poderá prover seu próprio sustento. Trata-se de parcela que assegura a dignidade da pessoa humana, por meio do mínimo existencial, integrando o rol de direitos da personalidade, com todos os consectários próprios.

Nesse sentido, assim como qualquer outra atividade estatal, o exercício do poder de tributar outorgado ao Estado deve ocorrer de forma que não comprometa a fruição dos direitos fundamentais dos cidadãos em sua plenitude, incidindo apenas sobre aqueles valores que revelem alguma manifestação de riqueza, ou seja, sobre os ingressos que guardam relação com a ideia de acréscimo ou ganho patrimonial, excluídos aqueles destinados à sobrevivência e garantia das necessidades básicas do sujeito passivo da obrigação tributária.

Em suma:

Não incide imposto de renda sobre os rendimentos recebidos a título de pensão alimentícia.

STJ. 2ª Turma. AgInt no REsp 1.992.751-CE, Rel. Min. Afrânio Vilela, julgado em 10/6/2024 (Info 19 – Edição Extraordinária).

3.6. INCIDE IRRF NA TRANSFERÊNCIA DE QUOTAS DE FUNDO DE INVESTIMENTO POR SUCESSÃO CAUSA MORTIS?

Imagine a seguinte situação hipotética:

João, empresário bem-sucedido, faleceu. Ele deixou para seus dois filhos e únicos herdeiros (Paulo e Carla) diversas cotas de fundos de investimento em um banco. Esses fundos eram do tipo “fechado”, ou seja, só poderiam ser resgatados ao final de um prazo determinado.

Foi aberto o processo de inventário.

Paulo e Carla solicitaram ao banco a transferência das cotas para seus nomes, mantendo o mesmo valor declarado na última declaração de imposto de renda do pai falecido. Eles não queriam resgatar o dinheiro, apenas assumir a titularidade dos investimentos.

O banco, no entanto, informou que, de acordo com orientações da Receita Federal, seria necessário reter o Imposto de Renda na Fonte (IRRF) sobre o valor total dos investimentos no momento da transferência, como se fosse um resgate.

Paulo e Carla discordaram dessa cobrança, argumentando que não houve ganho real ou resgate, apenas uma transferência de titularidade por herança. Eles então ingressaram com ação questionando essa cobrança.

Argumentaram que não há fato gerador do IRRF na mera transferência *causa mortis* de cotas fundos fe-

chados aos herdeiros pelo valor da DIRPF do *de cujus*, seja pelo fato de não ter sido apurado ganho de capital nesse evento, seja porque a legislação específica não prevê essa hipótese (transmissão causa mortis) como forma de alienação.

A controvérsia neste caso é se o Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) pode ser aplicado na transferência de cotas de fundos de investimento devido à sucessão por morte.

Os autores buscaram a transferência de cotas de fundos deixadas pelo pai, conforme os valores informados na última Declaração de Imposto de Renda (DIRPF) do falecido.

O pedido de Paulo e Carla foi acolhido pelo STF?

SIM.

O art. 43 do CTN estabelece que 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.

O art. 23 da Lei nº 9.532/1997, por sua vez, estabelece duas opções para a avaliação dos bens e direitos transferidos por sucessão, nos casos de herança, legado ou doação em adiantamento da legítima:

a) valor de mercado; e

b) valor informado na DIRPF do falecido ou do doador.

O STF, no julgamento do RE 1.425.609/GO, decidiu pela constitucionalidade e ausência de bitributação no caso de incidência de IRRF quando a transferência de bens é feita pelo valor de mercado. No caso específico ali julgado, houve ganho de capital, pois a autora havia doado bens de sua herança à filha, utilizando o valor de mercado como base.

No entanto, a situação presente é diferente. Isso porque as cotas de fundos de investimento estão sendo transferidas aos herdeiros em razão do falecimento do titular, com avaliação baseada na última declaração de renda do falecido, e não pelo valor de mercado. Assim, a norma citada para a cobrança de IRRF não se aplica neste caso.

Além disso, vale destacar que, nos fundos de investimento, o cálculo do IRRF, devido no momento da liquidação, é feito sobre a diferença positiva entre o valor de resgate e o valor de aquisição das cotas, conforme o art. 28, II, e § 7º, da Lei nº 9.532/1997.

Também não se aplica ao caso o art. 65 da Lei nº 9.532/1997, que trata da incidência de IRRF sobre rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa. Esse dispositivo, que abrange alienação de títulos, liquidação, resgate, cessão ou repactuação, refere-se a fundos de

renda fixa e não a fundos de investimento. Além disso, a alienação, como ato voluntário, não se confunde com a transferência causa mortis, regulada especificamente pelo art. 23 da Lei nº 9.532/1997.

Portanto, não há previsão legal que autorize a incidência de IRRF sobre a mera transferência de cotas de fundos de investimento decorrente de sucessão causa mortis, quando os herdeiros optam por adotar o valor constante da última declaração de bens do falecido. O imposto só incide se a transferência for feita pelo valor de mercado e houver ganho de capital.

Dessa forma, o Ato Declaratório Interpretativo ADI/SRFB n. 13/2007 é ilegal na parte em que prevê a incidência de IRRF em casos de transmissão de aplicações financeiras por sucessão hereditária, sem vinculação à existência de ganho de capital.

Em observância ao princípio da legalidade tributária, previsto no art. 150, I, da Constituição Federal, a administração tributária só pode exigir o tributo quando houver perfeita correspondência entre o fato e a hipótese de incidência legalmente descrita.

Assim, não é cabível uma interpretação extensiva da norma para incluir a hipótese de transferência de bens causa mortis sem ganho de capital, especialmente no caso de fundos de investimento sob a forma de condomínio fechado.

Conclui-se, portanto, que não incide IRRF sobre a transferência de cotas de fundos de investimento por sucessão causa mortis, quando os herdeiros apenas solicitam a transmissão das cotas, sem resgate, mantendo-se na relação contratual estabelecida pelo falecido, e utilizando os valores declarados na última DIRPF do de cujus.

Em suma:

Não incide Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) sobre a transferência de fundos de investimentos por sucessão *causa mortis* quando, sem pleitear resgate, os herdeiros formulam apenas requerimento de transmissão das quotas, a fim de continuar na relação iniciada pelo *de cujus* com a administradora, com opção pela manutenção dos valores declarados na última Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física (DIRPF) apresentada pelo falecido.

STJ. 1ª Turma. REsp 1.968.695-SP, Rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 13/8/2024 (Info 821).

3.7. NO STOCK OPTION PLAN, DE NATUREZA MERCANTIL, NÃO HÁ INCIDÊNCIA DE IRPF NO MOMENTO DA AQUISIÇÃO DE AÇÕES, POIS NÃO HÁ ACRÉSCIMO PATRIMONIAL; INCIDIRÁ IRPF SOBRE EVENTUAL GANHO DE CAPITAL QUANDO O ADQUIRENTE REVENDER ESSAS AÇÕES

STOCK OPTION PLAN (SOP)

Em que consiste o Stock Option Plan (SOP)?

O Stock Option Plan (ou Plano de Opção de Compra de Ações) é uma prática comum em empresas, especialmente em startups e empresas de tecnologia, para atrair e reter talentos.

Consiste em oferecer aos funcionários, executivos ou outros colaboradores a oportunidade de comprar ações da empresa a um preço previamente determinado, após um período, conhecido como *vesting*. Esse preço geralmente é fixado com base no valor de mercado das ações no momento da concessão das opções, mesmo que elas só possam ser adquiridas no futuro.

Aqui estão os principais pontos de um Stock Option Plan:

1. Opção de Compra

O funcionário recebe o direito (não a obrigação) de comprar uma quantidade específica de ações da empresa a um preço fixo (chamado de **preço de exercício** ou **strike price**) em uma data futura.

2. Vesting (Período de Carência)

O *vesting* é o período que o funcionário precisa trabalhar na empresa para ter o direito de exercer essas opções de compra. O *vesting* pode ser escalonado (por exemplo, 25% das opções liberadas a cada ano por quatro anos) ou ocorrer de uma só vez após um período determinado (por exemplo, todas as opções são liberadas após quatro anos).

3. Exercício das Opções

Após o *vesting*, o funcionário pode decidir “exercer” a opção de compra, ou seja, comprar as ações ao preço definido. Se o valor de mercado das ações da empresa for maior do que o preço de exercício, o funcionário pode comprar as ações a um valor mais baixo e vendê-las a preço de mercado, obtendo lucro.

4. Benefícios do Stock Option Plan

- **Atração de talentos:** oferecer opções de compra de ações é um incentivo para atrair profissionais qualificados, especialmente em startups, que podem não ter condições de pagar salários altos inicialmente.

- **Alinhamento de interesses:** o Stock Option Plan alinha os interesses dos colaboradores aos da empresa, já que eles se tornam coproprietários e podem se beneficiar diretamente do sucesso da empresa.

- **Retenção de talentos:** o período de *vesting* ajuda a garantir que os funcionários permaneçam na empresa por um período maior, pois eles precisam trabalhar na empresa até que as opções sejam liberadas para compra.

5. Liquidez

Em muitas empresas, especialmente startups, as ações podem ser negociadas apenas em momentos específicos, como uma rodada de financiamento, venda da empresa ou abertura de capital (IPO). Até esses eventos ocorrerem, o colaborador pode não conseguir vender as ações e transformar o valor em dinheiro.

6. Riscos

O maior risco para o funcionário é que as ações da empresa não se valorizem ou, em casos mais extremos, que a empresa vá à falência, o que faria com que as opções de ações não tivessem valor.

Exemplo:

Imagine que uma empresa ofereça a um funcionário 1.000 opções de compra de ações a um preço de exercício de R\$ 10,00. Após o período de vesting, se as ações da empresa estiverem valendo R\$ 50,00 no mercado, o funcionário pode exercer as opções, comprando as ações por R\$ 10,00 e potencialmente vendendo-as por R\$ 50,00, gerando um lucro considerável.

Em resumo, o Stock Option Plan é uma ferramenta estratégica para alinhar o interesse dos funcionários ao sucesso da empresa, oferecendo a oportunidade de participação no crescimento do valor da organização.

Na prática, o funcionamento do stock option plan segue as seguintes etapas:

1. Aprovação pela Assembleia Geral de Acionistas: Inicialmente, a Assembleia aprova o Plano de Outorga, estabelecendo as regras básicas de operacionalização, como o limite de diluição do capital.

2. Definição dos requisitos e participantes: O órgão designado pela Assembleia Geral define os requisitos do programa, o conteúdo do contrato individual e indica os possíveis participantes.

3. Oferta de contratos individuais: Após a aprovação, a empresa oferece aos participantes a oportunidade de firmar contratos individuais, estabelecendo condições como o preço de exercício, período de carência (vesting period), e cláusulas de restrição à venda (lock-up).

4. Exercício da opção: Após o período de carência, o participante avalia se é vantajoso exercer as opções, considerando o preço de exercício já estipulado e a oscilação do valor das ações no mercado.

5. Aquisição das ações: Se considerar o negócio vantajoso, o participante desembolsa o valor estipulado e adquire as ações.

6. Possibilidade de venda: Após a aquisição, o participante pode vender as ações na bolsa de valores ou mantê-las. Caso a venda ocorra por valor superior ao de aquisição, haverá ganho de capital sujeito a tributação (15% sobre a diferença). Se o valor de venda for inferior ao de aquisição, o participante sofrerá prejuízo financeiro.

Natureza contratual do stock option plan:

O SOP é um contrato mercantil entre as partes, com as seguintes características:

a) **Onerosidade:** As ações são adquiridas pelos participantes com recursos próprios.

b) **Voluntariedade:** O trabalhador decide se deseja adquirir as ações apenas após o término do período de carência.

c) **Risco:** Existe o risco de que o valor de venda das ações seja inferior ao valor de aquisição, resultando em prejuízo, ou que o rendimento obtido não supere o de outras alternativas financeiras, gerando custo de oportunidade.

Portanto, o stock option plan não é considerado uma forma de remuneração, conforme reiterado pelo Tribunal Superior do Trabalho (TST), que reconhece seu caráter contratual e exclui a aplicação das normas trabalhistas às operações decorrentes do plano.

EXPLICAÇÃO DO JULGADO

Imagine a seguinte situação hipotética:

Uma grande empresa brasileira chamada TechBrasil decidiu criar um plano de incentivo para seus principais executivos, chamado “Plano de Opção de Compra de Ações” (Stock Option Plan).

Pelo plano, a empresa ofereceu aos executivos a possibilidade de comprarem ações da própria empresa por um preço fixo e mais baixo que o valor de mercado, se os executivos permanecerem na empresa por um certo período.

João é um executivo de alto escalão da empresa e recebeu o direito de comprar 10.000 ações da TechBrasil por R\$ 10,00 cada, a qualquer momento nos próximos 5 anos.

No momento em que João recebeu essa opção, as ações da empresa estavam sendo negociadas no mercado por R\$ 12,00.

Três anos depois, as ações da TechBrasil valorizaram significativamente e estavam sendo negociadas a R\$ 50,00 no mercado. João decidiu então exercer sua opção e comprou as 10.000 ações por R\$ 10,00 cada, pagando R\$ 100.000,00.

A Receita Federal, ao tomar conhecimento dessa operação, entendeu que João, no momento da aquisição das ações, obteve um ganho tributável de R\$ 400.000,00.

O Fisco calculou isso da seguinte forma:

- João comprou por R\$ 10,00 ações que valem R\$ 50,00.

- Então, ele teria “lucrado” R\$ 40,00 em cada ação.

- Como ele comprou 10.000 ações, ele teria “lucrado” R\$ 400.000,00 (10.000 x 40).

A Receita queria que João pagasse imposto de renda no momento da aquisição dessas ações. Queria também que esse imposto de renda fosse calculado como se essa quantia (R\$ 400.000,00) fosse rendimento do trabalho. Logo, João teria que pagar a alíquota máxima de 27,5% do Imposto de Renda sobre esse montante.

João não concordou com essa interpretação do Fisco e ajuizou ação contra a Fazenda Nacional argumentando que:

- não houve ganho tributável no momento da compra das ações, pois ele apenas exerceu uma opção prevista em contrato;

- sustentou que só haveria incidência de Imposto de Renda se e quando ele vendesse as ações no futuro;
- nesse caso deveria ser aplicada a tributação de ganho de capital (com alíquotas de 15% a 22,5%);
- isso porque esse valor (R\$ 400.000,00) não é rendimento de trabalho.

A discussão chegou até o STJ. Quais argumentos foram acolhidos pelo STJ: os da Fazenda Nacional ou de João?

Os de João.

Conceito e principais características de Stock Option Plans - SOP

Segundo doutrina abalizada, Stock Option Plans consistem em “plano em que são estabelecidos os requisitos da opção de compra de ações. Existe a possibilidade de o empregado adquirir as ações da empresa por preço em média abaixo do mercado e de vendê-las com lucro” (MARTINS, Sérgio Pinto. Direito do Trabalho, 31ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 266)

O instituto é originário do direito empresarial norte-americano e terminou se espalhando para as companhias no mundo inteiro, inclusive no Brasil, onde ainda não há legislação trabalhista, previdenciária ou tributária regulamentando a questão.

Em relação às vantagens para as partes envolvidas, é possível citar que, sob o prisma da sociedade empresária, a criação e a oferta do SOP podem representar, por um lado, aumento da produtividade e, por outro, menor rotatividade de mão de obra. Isso porque o empregado que optar por adquirir as ações ofertadas passa a ser acionista da companhia, logo, tem interesse a que seja bem-sucedida, para, assim, obter lucro com a posterior revenda – aqui a vantagem para o obreiro.

Imposto de renda

O imposto sobre a renda tem seu fato gerador definido no art. 43 do CTN:

§ 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.

O ente fazendário defende a existência de “acréscimo patrimonial” tributável a título de imposto de renda retido na fonte no momento em que o trabalhador exerce a opção de compra de ações no âmbito do SOP.

Imperioso, assim, investigar o conceito de “acréscimo patrimonial”, enquanto “renda”, para fins tributários.

Para a doutrina, “renda é o aumento de riqueza obtido num dado período de tempo, deduzidos os gastos necessários à sua aquisição e manutenção. A renda

constitui acréscimo patrimonial, que não se confunde com o patrimônio de onde deriva – o capital, o trabalho ou a combinação de ambos” (COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional, 11ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 377, g.n.).

A disponibilidade econômica decorre do recebimento do valor que se vem a acrescentar ao patrimônio do contribuinte. Já a disponibilidade jurídica decorre do simples crédito desse valor, do qual o contribuinte passa a juridicamente dispor, embora este não lhe esteja ainda nas mãos.

Opção de compra de ações e a incidência do imposto de renda

Segundo o acórdão, na opção pela aquisição das ações, ainda que ofertadas com valor inferior ao do mercado financeiro, não se vislumbra a existência de “renda” ou “acréscimo patrimonial” na definição própria de direito tributário para a ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda.

O que se tem, nesse momento, é simplesmente o optante exercendo um direito que a ele foi ofertado (de aquiescer com a compra de ações nos moldes estabelecidos no SOP), somado ao dispêndio que deverá fazer do valor pré-estabelecido para a aquisição do bem (a ação).

A linha defendida pelo Fisco de que o empregado auferir renda consistente na diferença apurada entre o valor estipulado/pago pela ação e aquele outro correspondente ao praticado no mercado financeiro no mesmo instante não se coaduna com a previsão normativa de que, para que haja fato imponible à incidência do imposto, deve-se estar diante de real disponibilidade econômica ou financeira de riqueza acrescida ao seu patrimônio.

Destacou que não existe “renda presumida”; a renda deve ser sempre real.

Nessa linha, o Fisco considera como fato gerador o mero ingresso do bem (ação) no patrimônio (conceito de direito civil) do empregado que exerce a opção de compra, o que, só por si, não representa “acréscimo patrimonial” para fins tributários.

Em outras palavras, a renda só deve ser tributada quando realizada, isto é, quando o acréscimo de valor entra efetivamente para o patrimônio do titular, situação ausente no momento da simples opção de compra de ações no SOP, isso porque empregado está apenas a optar por adquirir um bem (ação) e, posteriormente, efetiva o pagamento acertado para tanto (dispêndio). Nesse momento, não se tem ainda “renda realizada”, riqueza nova advinda de exploração do patrimônio do titular.

Nas palavras do relator, “inferir que o “acréscimo patrimonial” estaria no fato de ingressar no patrimônio do empregado um bem cujo valor é maior do que o montante por ele despendido na obtenção, como visto, mostra-se desalinhado dos parâmetros antes referidos para se aferir “renda tributável”. Assumir a existência de “renda” nesses termos corresponderia a ter como

válida “ficcção” de acréscimo patrimonial tributável sempre que houvesse a aquisição de bens com algum tipo de desconto ou deságio – o que não é admissível pela norma tributária”.

Logo, considerando que se está diante de “compra e venda de ações” propriamente dita, cuja natureza é estritamente mercantil, a incidência do imposto de renda dar-se-á sob a forma de ganho de capital, no momento em que ocorrer a alienação com lucro do bem.

SOP não tem natureza salarial

Segundo o acórdão, a *stock option* não pode ter natureza salarial, pois o empregado paga para exercer o direito de opções (paga pela aquisição das ações). Não é algo que lhe é dado de graça pelo empregador, que representa um plus.

A natureza jurídica da opção de compra de ações é mercantil, embora feita durante o contrato de trabalho, pois representa mera compra e venda de ações.

É uma situação aleatória, que nada tem a ver com o empregador em si, mas com o mercado de ações.

Acrescentou que, na opção pela aquisição das ações, o ato é praticado pelo empregado (e não pelo empregador), não se vislumbrando “ação positiva” do empregador de pagar, creditar ou entregar rendimento, circunstância que esvaziaria a intenção do Fisco de render na fonte o imposto de renda.

Tese fixada

O STJ fixou a seguinte tese:

a) No regime do *Stock Option Plan* (art. 168, § 3º, da Lei n. 6.404/1976), porque revestido de natureza mercantil, não incide o imposto de renda pessoa física/IRPF quando da efetiva aquisição de ações, junto à companhia outorgante da opção de compra, dada a inexistência de acréscimo patrimonial em prol do optante adquirente.

b) Incidirá o imposto de renda pessoa física/IRPF, porém, quando o adquirente de ações no *Stock Option Plan* vier a revendê-las com apurado ganho de capital.

STJ. 1ª Seção. REspS 2.069.644-SP e 2.074.564-SP, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 11/9/2024 (Recurso Repetitivo – Tema 1226) (Info 825).

3.8. É POSSÍVEL A APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÃO RETIFICADORA DO IMPOSTO DE RENDA DURANTE O PROCESSO DE FISCALIZAÇÃO, PORQUANTO AINDA NÃO HOUE O LANÇAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO

Imagine a seguinte situação hipotética:

Em março de 2010, a empresa Alfa Ltda preencheu e enviou a sua declaração de Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) referente ao ano fiscal de 2009.

Em setembro de 2010, a Alfa foi notificada pela Receita Federal informando que a empresa seria alvo de uma fiscalização tributária considerando que houve uma suposta omissão de receitas na declaração entregue.

Durante o processo de fiscalização, João, sócio da Alfa, percebeu que havia cometido alguns erros no preenchimento original da declaração de imposto de renda.

Diante disso, em novembro de 2010, antes do encerramento da fiscalização, a empresa apresentou declaração retificadora do imposto de renda.

A Receita Federal, no entanto, ignorou a declaração retificadora, argumentando que ela foi apresentada após o início do procedimento fiscal.

A autoridade tributária concluiu a fiscalização e, em fevereiro de 2011, lavrou auto de infração (realizou o lançamento) com base na declaração original, sem considerar as correções feitas na declaração retificadora.

Ação anulatória

Inconformada, a empresa ajuizou ação anulatória de débito fiscal argumentando que sua declaração retificadora deveria ser aceita, pois foi apresentada antes do fim da fiscalização e antes de qualquer notificação de lançamento tributário.

O juiz julgou improcedente o pedido.

O TRF da 5ª Região manteve a sentença sob o argumento de que a apresentação da declaração retificadora, no caso entregue após o início do procedimento fiscal, não teria o condão de anular o ato administrativo de lançamento.

A empresa contribuinte interpôs então recurso especial alegando que “o Fisco deveria ter levado em consideração a declaração retificadora realizada, mesmo após o início do procedimento de fiscalização, sob pena de nulidade do título posteriormente constituído, eis que contaminada sua certeza e sua liquidez”.

O STJ concordou com os argumentos da empresa contribuinte?

SIM.

A declaração de imposto de renda é o meio pelo qual o contribuinte realiza o lançamento por homologação do crédito tributário.

De acordo com a Súmula 436 do STJ, “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”.

Esse procedimento de autoconstituição ou autolancamento (art. 150 do CTN) é suficiente para estabelecer o crédito tributário, cabendo ao Fisco apenas a homologação dessa modalidade de lançamento feita pelo contribuinte.

Tanto a declaração original quanto a retificadora possuem a mesma natureza jurídica. Se a declaração original foi retificada, prevalece a informação mais re-

cente contida na “declaração retificadora”, conforme o art. 18 da Medida Provisória 2.189-49, de 23 de agosto de 2001, sem necessidade de autorização da autoridade administrativa.

Portanto, negar a apresentação da declaração retificadora durante o processo de fiscalização, antes do lançamento do tributo devido, viola o art. 147, §1º, do CTN:

§ Art. 147 (...) § 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

Em suma:

É possível a apresentação de declaração retificadora do imposto de renda durante o processo de fiscalização, porquanto ainda não houve o lançamento do tributo devido.

STJ. 1ª Turma. AgInt no REsp 1.798.667-PB, Rel. Min. Paulo Sérgio Domingues, julgado em 17/6/2024 (Info 19 – Edição Extraordinária).

3.9. É POSSÍVEL A TRIBUTAÇÃO DE SERVIÇOS TÉCNICOS OU DE ASSISTÊNCIA TÉCNICA PRESTADOS NO EXTERIOR PELO IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE NO BRASIL

Imagine a seguinte situação hipotética:

A empresa brasileira TechSolutions contratou os serviços de consultoria técnica da empresa portuguesa InnovatePT para um projeto de desenvolvimento de software.

A InnovatePT não possui estabelecimento permanente no Brasil e realizou todo o trabalho remotamente, a partir de Portugal.

Ao efetuar o pagamento pelos serviços prestados, a TechSolutions reteve e recolheu o Imposto de Renda na Fonte (IRF) sobre o valor remetido à InnovatePT, conforme determinação da Receita Federal brasileira.

A InnovatePT, alegando que o pagamento se tratava de lucro operacional e não de *royalties*, impetrou mandado de segurança, no Brasil, objetivando a não incidência do Imposto de Renda Retido na Fonte, no momento da remessa de valores relativos aos seus pagamentos por serviços técnicos, sem transferência de tecnologia, prestados a empresas sediadas no Brasil, como é o caso da TechSolutions.

A empresa portuguesa argumentou que, de acordo com o artigo 7º da Convenção entre a República Federativa do Brasil e a República Portuguesa Destinada a Evitar a Dupla Tributação e a Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre o Rendimento (Decreto nº 4.012/2001), os lucros de uma empresa portuguesa só poderiam ser tributados em Portugal, a menos que

a empresa tivesse um estabelecimento permanente no Brasil (o que não era o caso):

ARTIGO 7

Lucros das empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente.

2. Quando uma empresa de um Estado Contratante exercer sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado, serão imputados, em cada Estado Contratante, a esse estabelecimento permanente os lucros que este obteria se constituísse uma empresa distinta e separada que exercesse atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares, e transacionasse com absoluta independência com a empresa da qual é um estabelecimento permanente.

3. No cálculo dos lucros de um estabelecimento permanente, é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para a realização dos fins perseguidos por esse estabelecimento permanente, incluindo as despesas de direção e os gastos gerais de administração igualmente realizados. 4. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento permanente pelo simples fato de esse estabelecimento permanente comprar mercadorias para a empresa.

5. Quando os lucros compreenderem elementos de rendimentos tratados separadamente nos outros artigos da presente Convenção, as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste Artigo.

A discussão chegou até o STJ. Os argumentos da empresa portuguesa foram acolhidos?

NÃO.

O STJ decidiu que deve sim incidir o IRRF neste caso, baseando-se em dois pontos principais:

1) O Protocolo Adicional da Convenção Brasil-Portugal equipara os pagamentos por serviços técnicos a *royalties*

O STJ considerou que os serviços técnicos prestados pela empresa portuguesa se enquadram na definição de *royalties*, conforme o protocolo adicional à Convenção. *Royalties* são pagamentos por uso de conhecimento, tecnologia, marca etc.

Segundo entendimento consolidado no STJ, é possível a tributação de serviços técnicos ou de assistência técnica prestados no exterior pelo imposto de renda retido na fonte no Brasil. Isso quando os tratados contra dupla tributação celebrados entre os países prevejam, em seus protocolos anexos, a sujeição desses ao regime jurídico de *royalties*, ante a prevalência do critério da especialidade para a solução de conflitos normativos.

Nesse sentido, a 2ª Turma do STJ já reconheceu a incidência de IRRF na remessa de valores à empresa contratada, independentemente de transferência de tecnologia, na hipótese em que houver a previsão contida no protocolo anexo ao tratado que conferir à situação o regime jurídico do pagamento de “royalties”, cuja regra de tributação adota a fonte como elemento de conexão. No caso, adotou-se o posicionamento de que o artigo 7º dos Tratados Internacionais contra Dupla Tributação possui natureza residual, cabendo a análise primordial de previsões específicas de tributação que, se omissas, autorizariam a aplicação da regra remanescente, tributando-se o valor no país sede da empresa estrangeira contratada. (STJ. 2ª Turma. REsp 1.759.081/SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 7/4/2021).

Algumas das hipóteses já julgadas pelo STJ envolvem casos de tratados contra dupla tributação celebrados com Argentina, Canadá, Chile, Peru e Portugal.

b) O artigo 12 da Convenção, que trata de royalties, permite a tributação desses valores no país de origem (Brasil)

O protocolo adicional à Convenção, por ser mais específico, prevalece sobre o artigo da Convenção que trata da tributação de lucros de empresas.

O STJ entendeu que as disposições específicas do Protocolo Adicional (que equiparam serviços técnicos a royalties) prevalecem sobre a regra geral do artigo 7º da Convenção:

§ Artigo 12º
Royalties

1. As royalties provenientes de um Estado Contratante e cujo beneficiário efetivo for um residente do outro Estado Contratante só podem ser tributadas nesse outro Estado.
2. Todavia, essas royalties podem também ser tributadas no Estado Contratante de que provêm e de acordo com a legislação desse outro Estado, mas, se o beneficiário efetivo das royalties for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim estabelecido não excederá 15% (quinze por cento) do montante bruto das royalties.
3. O termo “royalties”, usado neste Artigo, significa as retribuições de qualquer natureza atribuídas ou pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, bem como os filmes e gravações para transmissão pela rádio ou pela televisão, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secretos, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações respeitantes a uma experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.
4. O disposto nos números 1 e 2 não é aplicável se o beneficiário efetivo das royalties, residente de um Estado Contratante, exercer atividade no outro Estado Contratante de que provêm as royalties, por meio de um estabelecimento estável aí situado, e o direito ou bem relativamente ao qual as royalties são pagas esti-

ver efetivamente ligado a esse estabelecimento estável. Neste caso, são aplicáveis as disposições do Artigo 7º.

5. As royalties consideram-se provenientes de um Estado Contratante quando o devedor for um residente desse Estado. Todavia, quando o devedor das royalties, seja ou não residente de um Estado Contratante, tiver num Estado Contratante um estabelecimento estável em relação com o qual haja sido contraída a obrigação pela qual as royalties são pagas, e esse estabelecimento estável suporte o pagamento dessas royalties, tais royalties são consideradas provenientes do Estado Contratante em que o estabelecimento estável estiver situado.

6. Quando, devido a relações especiais existentes entre o devedor e o beneficiário efetivo das royalties ou entre ambos e qualquer outra pessoa, o montante das royalties, tendo em conta a prestação pela qual são pagas, exceder o montante que seria acordado entre o devedor e o beneficiário efetivo, na ausência de tais relações, as disposições deste Artigo são aplicáveis apenas a este último montante. Neste caso, o excesso pode continuar a ser tributado de acordo com a legislação de cada Estado Contratante, tendo em conta as outras disposições desta Convenção.

Protocolo Adicional

5. Com referência ao Artigo 12º, nº 3

Fica entendido que as disposições do nº 3 do Artigo 12º se aplicam a qualquer espécie de pagamento recebido em razão da prestação de assistência técnica e de serviços técnicos.

Em suma:

É possível a tributação de serviços técnicos ou de assistência técnica prestados no exterior pelo imposto de renda retido na fonte no Brasil.

STJ. 1ª Turma. AgInt no AREsp 2.348.304-RJ, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 24/6/2024 (Info 19 – Edição Extraordinária).

3.10. É INCONSTITUCIONAL A INCIDÊNCIA DA ALÍQUOTA DE VINTE E CINCO POR CENTO DO IMPOSTO DE RENDA NA FONTE SOBRE PENSÕES E APOSENTADORIAS RECEBIDAS POR BRASILEIROS QUE RESIDEM NO EXTERIOR (ART. 7º DA LEI 9.779/99)

Imagine a seguinte situação hipotética:

Regina, brasileira, aposentada pelo Regime Geral de Previdência Social (RGPS), recebe uma aposentadoria mensal de R\$ 2.000,00, do INSS. Ela não pagava imposto de renda. Isso porque esse montante está dentro da faixa de isenção do imposto de renda no Brasil.

Em 2019, ela decidiu se mudar para Portugal em 2019.

Como Regina começou a morar no exterior, o governo brasileiro passou a reter 25% de imposto de renda na fonte sobre todo o valor de sua aposentadoria (R\$ 500,00 mensais), sem considerar qualquer faixa de isenção ou progressividade de alíquotas.

Essa retenção do imposto de renda foi feita com fundamento no art. 7º da Lei nº 9.779/99:

§ Art. 7º Os rendimentos do trabalho, com ou sem vínculo empregatício, de aposentadoria, de pensão e os da prestação de serviços, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.315, de 2016) (Vigência)

Se Regina residisse no Brasil, com essa mesma renda de R\$ 2.000,00:

- Sua renda estaria na faixa de isenção do IR;
- O valor excedente seria tributado de forma progressiva conforme as diferentes faixas de alíquota;
- Ela poderia fazer deduções legais permitidas na declaração anual;
- A alíquota efetiva seria muito inferior aos 25% cobrados.

Como ela está morando no exterior, sua situação piorou consideravelmente.

Indignada com essa situação, que considerou injusta e desproporcional, Regina ingressou com ação contra a União questionando a constitucionalidade dessa tributação diferenciada, argumentando que:

- Viola o princípio da isonomia, pois trata de forma muito mais gravosa os aposentados residentes no exterior;
 - Desrespeita a progressividade obrigatória do imposto de renda;
 - Tem efeito confiscatório ao incidir inclusive sobre valores que estariam na faixa de isenção no Brasil
- Ignora sua real capacidade contributiva.

A discussão chegou até o STF. A Corte concordou com os argumentos de Regina?

SIM.

É inconstitucional — por violar os princípios constitucionais da isonomia tributária, da proporcionalidade, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, e da progressividade do imposto de renda — norma que prevê a incidência da alíquota fixa de 25% (vinte e cinco por cento) de Imposto de Renda de Pessoa Física (IRPF) retido na fonte sobre os rendimentos de aposentadoria e pensão percebidos por pessoas físicas residentes ou domiciliadas no exterior.

STF. Plenário. ARE 1.327.491/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 21/10/2024 (Repercussão geral – Tema 1.174) (Info 1155).

Conforme jurisprudência do STF, são inconstitucionais diplomas legais que não observem princípios como os da isonomia tributária, da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e da progressividade.

Na espécie, a norma impugnada (art. 7º da Lei nº 9.779/1999) viola os princípios da isonomia tributária, da proporcionalidade e da capacidade contributiva. Isso, porque os residentes no exterior que auferem rendas de aposentadorias e pensões acabam por suportar, sem justificativa razoável, uma carga fiscal muito maior em comparação com os contribuintes que recebem essas mesmas rendas e residem no Brasil. A norma também desrespeita os princípios do não-confisco e da progressividade, pois desconsidera o limite legal de isenção e tributa valores considerados necessários a uma existência digna.

Além disso, ela não prevê faixas distintas de tributação para fins de incidência de outras alíquotas, de modo que os 25% incidem sobre a totalidade dos rendimentos, sem deduções relativas a faixas inferiores.

Tese fixada pelo STF:

É inconstitucional a sujeição, na forma do art. 7º da Lei nº 9.779/99, com a redação conferida pela Lei nº 13.315/16, dos rendimentos de aposentadoria e de pensão pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

STF. Plenário. ARE 1.327.491/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 21/10/2024 (Repercussão geral – Tema 1.174) (Info 1155).

Com base nesses e em outros entendimentos, o Plenário, por unanimidade, ao apreciar o Tema 1.174 da repercussão geral, negou provimento ao recurso extraordinário e fixou a tese anteriormente citada.

3.11. O ART. 9º, DA LEI 9.429/95, NÃO IMPÕE LIMITAÇÃO TEMPORAL PARA A DEDUÇÃO DE JUROS SOBRE CAPITAL PRÓPRIO (JCP) REFERENTES A EXERCÍCIOS ANTERIORES

IRPJ

IRPJ é a sigla para Imposto de Renda de Pessoa Jurídica.

A base de cálculo do IRPJ é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis (art. 44 do CTN).

Em outras palavras, a base de cálculo do IRPJ é o lucro (real, presumido ou arbitrado) correspondente ao período de apuração.

Conforme mencionado acima, existem três formas de tributação das pessoas jurídicas:

- Lucro real;
- Lucro presumido;
- Lucro arbitrado.

Lucro real é forma de tributação do imposto de renda de pessoa jurídica.

O cálculo do IRPJ devido é feito pela aplicação da alíquota sobre o “lucro líquido” da empresa (e não sobre um percentual presumido do faturamento).

A principal vantagem do lucro real é que nele a empresa poderá descontar do valor de lucro as despesas que teve com a atividade produtiva. Assim, o tributo é pago com base no lucro real do negócio (receitas menos despesas), com os ajustes previstos em lei.

CSLL

CSLL é a sigla para Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Segundo a Lei que rege a CSLL, a base de cálculo dessa contribuição “é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda” (art. 2º da Lei nº 7.689/88).

Desse modo, a base de cálculo da CSLL também é o lucro, mas apurado antes da provisão para o IRPJ.

Juros sobre capital próprio (JCP)

Os juros sobre o capital próprio são um tipo de remuneração a ser paga aos sócios ou acionistas de uma sociedade empresária em virtude do investimento que eles realizam na atividade empresarial explorada pela companhia pagadora. Vale ressaltar que o sócio ou acionista recebe o JCP independentemente da distribuição de lucros a que terá direito, ou seja, em tese, ele pode receber os dois.

O JCP é considerado como um instituto híbrido de Direito Tributário e Direito Empresarial, possuindo natureza jurídica sui generis.

A Lei nº 9.249/95 autoriza que a empresa que recolhe imposto de renda com base no lucro real possa deduzir o valor do JCP, pagando, com isso, menos IRPJ e menos CSLL:

§ Art. 9º A pessoa jurídica poderá deduzir, para efeitos da apuração do lucro real, os juros pagos ou creditados individualizadamente a titular, sócios ou acionistas, a título de remuneração do capital próprio, calculados sobre as contas do patrimônio líquido e limitados à variação, pro rata die, da Taxa de Juros de Longo Prazo - TJLP.
(...)

§ 11. O disposto neste artigo aplica-se à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Imagine agora a seguinte situação hipotética:

No período de 2001 a 2005, Alfa S/A não pagou os juros sobre capital próprio (JCP).

Somente em 2006, ela pagou o JCP aos seus acionistas e, em consequência, descontou R\$ 12 milhões na apuração dos lucros para efeito de apuração do IRPJ e da CSLL.

O Fisco não concordou e lavrou Auto de Infração contra a empresa dizendo que o JCP de 2006 foi apenas de R\$ 3 milhões.

A empresa afirmou que esses outros R\$ 9 milhões eram referentes aos outros anos.

O Fisco rejeitou essa defesa argumentando que o pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores representa burla ao limite legal de dedução do exercício. Para a Receita Federal, a empresa não poderia ter deduzido em 2006 despesas de JCP incorridas naquele ano, ainda que relativa aos períodos de 2001 a 2005, admitindo a dedução apenas do JCP calculado em 2006.

Por outro lado, para a empresa contribuinte o procedimento adotado está amparado pelo art. 9º da Lei nº 9.249/95, inexistindo vedação na legislação de regência para a dedução de juros sobre o capital próprio relativos a exercícios anteriores.

A questão foi judicializada e chegou até o STJ.

O STJ concordou com o argumento da Receita Federal? O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores representa necessariamente burla ao limite legal de dedução do exercício?

NÃO.

Conforme já explicado, a empresa contribuinte alegou, no STJ, que sofreu autuação pela Receita Federal do Brasil para cobrança de IRPJ e CSLL decorrente da glosa de juros sobre o capital próprio (JCP), relativos a exercícios anteriores.

Para a empresa, a Lei nº 9.249/95 prevê limites e condições para a apuração do valor de JCP em cada ano-calendário, mas não exige que o seu pagamento seja realizado no mesmo ano-calendário a que se referem, ficando a critério da empresa decidir quando e quais valores poderão ser deliberados, creditados e/ou pagos.

Com isso, a discussão que o STJ travou foi a respeito da possibilidade de deduzir da base de cálculo do IRPJ e da CSLL as despesas com o pagamento ou crédito de juros sobre capital próprio de exercícios anteriores.

O STJ tem posicionamento consolidado por ambas as Turmas de competência tributária no sentido de que a legislação - notadamente o art. 9º, da Lei nº 9.429/95 - não impõe limitação temporal para a dedução de juros sobre capital próprio referentes a exercícios anteriores. A limitação temporal a que se refere a norma diz respeito à data de pagamento dos JCP aos sócios/acionistas.

Além disso, o pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos com base na variação pro rata die da TJLP sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros.

Em suma:

O art. 9º, da Lei nº 9.429/95, não impõe limitação temporal para a dedução de Juros sobre Capital Próprio (JCP) referentes a exercícios anteriores.

STJ, 2ª Turma. REsp 1.950.577-SP, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 3/10/2023 (Info 14 – Edição Extraordinária).

No mesmo sentido:

O pagamento de juros sobre capital próprio referente a exercícios anteriores não representa burla ao limite legal de dedução do exercício, desde que, ao serem apurados, tomando por base as contas do patrimônio líquido daqueles períodos conforme a variação pro rata die da Taxa de Juros de Longo Prazo sobre o patrimônio líquido de cada ano, o pagamento seja limitado ao valor correspondente a 50% do lucro líquido em que se dá o pagamento ou a 50% dos lucros acumulados e reservas de lucros.

STJ, 2ª Turma. REsp.1946.363-SP, Rel. Min. Francisco Falcão, julgado em 22/11/2022 (Info 761).

Não confundir com PIS e CONFINS

Não são dedutíveis da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS o valor destinado aos acionistas a título de juros sobre o capital próprio, na vigência da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.

Não é possível classificar os juros sobre capital próprio como sendo “lucros e dividendos” em razão de possuírem diferenças jurídicas. Logo, não se pode excluir da base de cálculo do PIS e da COFINS os JCP (juros sobre capital próprio) invocando o art. 1º, §3º, V, “b”, da Lei nº 10.637/2002 e o mesmo dispositivo da Lei nº 10.833/2003, considerando que eles tratam apenas de “lucros e dividendos”.

STJ, 1ª Seção REsp 1200492-RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. para acórdão Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 14/10/2015 (recurso repetitivo) (Info 577).

3.12. O MONTANTE, ANTES UTILIZADO PARA AS DEDUÇÕES DE IRPJ E CSLL E, POSTERIOR- MENTE, OBJETO DE REPETIÇÃO DE INDÉBITO, COMPÕE AS BASES DE CÁLCULO DESSES TRIBUTOS, POR CONSTITUIR ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

Imagine a seguinte situação hipotética:

Em 2015, a indústria de alimentos Alfa Ltda pagou diversos tributos federais.

Posteriormente, após análise mais detalhada da legislação e de sua situação fiscal específica, a empresa constatou que parte desses tributos foram pagos indevidamente.

Assim, a Alfa ajuizou ação de repetição de indébito pedindo a restituição desses valores.

Em 2023, o pedido de restituição foi julgado procedente determinando que a Alfa teria direito a R\$ 600 mil. A sentença transitou em julgado.

Entretanto, ao receber essa restituição, a empresa se deparou com uma nova questão: a Receita Federal afirmou que esses valores deveriam ser considerados como receita e exigiu que a Alfa pagasse Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

A Receita Federal argumentou o seguinte: quando a empresa pagou IRPJ e CSLL em 2015 ela, baseada no regime do lucro real, deduziu esses R\$ 600 mil da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Em 2015, a empresa disse o seguinte: eu paguei R\$ 600 mil de tributos federais; logo, vou descontar esse valor do quanto eu tenho que pagar de imposto de renda já que eu recolho com base no lucro real (receitas menos despesas).

O Fisco argumentou: agora, em 2023, esses R\$ 600 mil, que no passado eram despesas, voltaram para os cofres da empresa como receita, de forma que ela terá que pagar IRPJ e CSLL.

Foi invocado o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003: “Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

A empresa impetrou mandado de segurança pedindo para afastar a exigência do IRPJ e CSLL sobre os valores de tributos restituídos ou compensados. Argumentou que a restituição não é receita, não podendo ser adicionada à base de cálculo do IR e da CSLL, de forma que o Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003 é ilegal.

Além disso, a empresa alegou que o Fisco, ao adotar essa interpretação, fez o lançamento tributário do IRPJ e da CSLL mesmo após o prazo decadencial.

Para o STJ, agiu corretamente a Receita Federal?

SIM. Como vimos acima, o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003 dispõe que: “Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL”.

Em primeiro lugar, ressalte-se que não há ilegalidade em restaurar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL com o valor restituído e que tinha sido usado para deduções. Isso porque o evento que ensejou o abatimento (pagamento de tributo) não mais existe já que o pedido na ação de restituição foi julgado procedente. Em outras palavras, a “despesa” que existiu com o pagamento dos tributos (R\$ 600 mil) deixou de existir (deixou de ser uma despesa já que o dinheiro voltou).

Assim, ao recompor o patrimônio da pessoa jurídica, a soma antes utilizada para as deduções de IRPJ e CSLL e, posteriormente, objeto de repetição de indébito deve, indiscutivelmente, compor as bases de cálculo desses tributos por constituir **acréscimo patrimonial**, considerado o patrimônio preexistente, exatamente o relativo ao momento das deduções.

Vale ressaltar, ainda, que essa interpretação adotada pelo Fisco não representa burla ao prazo decadencial, porque a disponibilidade dos valores ocorre com a efetiva recomposição do patrimônio. Em outras palavras, somente na data do recebimento da restituição foi que se iniciou o prazo decadencial para a constituição do IRPJ e da CSLL.

Em suma:

O montante, antes utilizado para as deduções de IRPJ e CSLL e, posteriormente, objeto de repetição de indébito, compõe as bases de cálculo desses tributos, por constituir acréscimo patrimonial.

STJ. 1ª Turma. REsp 1.516.593-PE, Rel. Min. Regina Helena Costa, julgado em 6/2/2024 (Info 803).

DOD Plus – não confundir

O julgado acima explicado trata da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os tributos em si e especificamente no regime do lucro real. É uma situação diferente daquilo que o STF decidiu no Tema 962 no qual se assentou que é inconstitucional a cobrança do IRPJ e da CSLL sobre a taxa Selic na repetição do indébito:

Os valores relativos à taxa Selic recebidos pelo contribuinte na repetição de indébito tributário não compõem a base de incidência do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) ou da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

STF. Plenário. RE 1063187/SC, Rel. Min. Dias Toffoli, julgado em 24/9/2021 (Repercussão Geral – Tema 962) (Info 1031).

3.13. CRÉDITO PRESUMIDO DE ICMS NÃO INTEGRA A BASE DE CÁLCULO DO IRPJ E DA CSLL

Crédito presumido de ICMS

Trata-se de um incentivo concedido pela legislação por meio do que se concede um crédito ao contribuinte para que ele pague menos ICMS.

Assim, se a empresa contribuinte cumprir determinados requisitos previstos na legislação, ela poderá ter direito a esse “crédito”, pagando menos ICMS.

Desse modo, pode-se concluir que a concessão de crédito presumido de ICMS possui natureza jurídica de incentivo fiscal.

O crédito presumido de ICMS, por representar, indiretamente, um lucro para a pessoa jurídica, deverá ser incluído na base de cálculo do IRPJ e da CSLL?

NÃO.

Crédito presumido de ICMS não integra a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

STJ. 1ª Seção. EREsp 1.517.492-PR, Rel. Min. Og Fernandes, Rel. Ac. Min. Regina Helena Costa, julgado em 08/11/2017 (Info 618) (Info 17 – Edição Extraordinária).

A Constituição Federal possui diversos dispositivos que preveem medidas de incentivo fiscal com o objetivo de reduzir desigualdades regionais, alavancar o desenvolvimento social e econômico do país, inclusive mediante desoneração ou diminuição da carga tributária.

A outorga de crédito presumido de ICMS insere-se nesse contexto, devendo ser instituída por legislação local específica do ente federativo tributante.

Não se pode considerar o crédito presumido como lucro da empresa, para fins de tributação do IRPJ e da CSLL, sob pena de admitirmos a possibilidade de a União retirar, por via oblíqua, o incentivo fiscal que o Estado-membro, no exercício de sua competência tributária, outorgou. Essa interpretação faria com que houvesse o esvaziamento ou a redução do incentivo fiscal que foi legitimamente outorgado pelo Estado-membro. Isso porque se, por um lado, a empresa pagaria menos ICMS, por outro, teria que pagar mais IRPJ e CSLL.

O art. 155, § 2º, XII, “g”, da CF/88, atribuiu aos Estados-membros e ao Distrito Federal a competência para instituir o ICMS - e, por consequência, outorgar isenções, benefícios e incentivos fiscais, atendidos os pressupostos de lei complementar:

§ Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

A concessão de incentivo por Estado-membro, observados os requisitos legais, configura, portanto, instrumento legítimo de política fiscal para materialização dessa autonomia consagrada pelo modelo federativo. Nesse caminho, a tributação pela União de valores correspondentes a incentivo fiscal estimula competição indireta com o Estado-membro, em desapareço à cooperação e à igualdade, pedras de toque da Federação.

Por fim, cumpre registrar, dada à semelhança com o presente caso, que o STF, ao julgar, em regime de repercussão geral, o RE n. 574.706/PR, assentou a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Entendeu o Plenário da Corte que o valor de ICMS não se incorpora ao patrimônio do contribuinte, constituindo mero ingresso de caixa, cujo destino final são os cofres públicos.