SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1516593 - PE (2015/0036962-9)

RELATORA	:	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS INCORPORADOR DO
_	:	INDÚSTRIA DE ALIMENTOS BOMGOSTO LTDA
ADVOGADOS	:	ERICK MACEDO - PE000659A
		LEONARDO AVELAR DA FONTE E OUTRO(S) - PE021758
		CAROLINA COUTINHO ESTELA DE MELO - PE021682
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N. 25/2003. LEGALIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL. PRAZO DECADENCIAL. OBSERVÂNCIA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 1973.

II - Sistemática de tributação plasmada no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003. Legalidade. Precedentes.

III - Ao recompor o patrimônio da pessoa jurídica, 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.

IV - A disponibilidade dos valores ocorre com a efetiva recomposição do patrimônio. Ausente a suposta ampliação do prazo decadencial para a constituição do IRPJ e da CSLL.

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 Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.

Brasília, 06 de fevereiro de 2024.

REGINA HELENA COSTA
Relatora

RECURSO ESPECIAL Nº 1516593 - PE (2015/0036962-9)

RELATORA	:	**MINISTRA REGINA HELENA COSTA**
RECORRENTE	:	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS INCORPORADOR DO
_	:	INDÚSTRIA DE ALIMENTOS BOMGOSTO LTDA
ADVOGADOS	:	ERICK MACEDO - PE000659A
		LEONARDO AVELAR DA FONTE E OUTRO(S) - PE021758
		CAROLINA COUTINHO ESTELA DE MELO - PE021682
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

EMENTA

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. APLICABILIDADE. ATO DECLARATÓRIO INTERPRETATIVO SRF N. 25/2003. LEGALIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL. INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL. PRAZO DECADENCIAL. OBSERVÂNCIA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, *in casu*, o Código de Processo Civil de 1973.

II - Sistemática de tributação plasmada no art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003. Legalidade. Precedentes.

III - Ao recompor o patrimônio da pessoa jurídica, 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.

IV - A disponibilidade dos valores ocorre com a efetiva recomposição do patrimônio. Ausente a suposta ampliação do prazo decadencial para a constituição do IRPJ e da CSLL.

V - Recurso Especial improvido.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Especial interposto por **INDÚSTRIA DE ALIMENTOS BOMGOSTO LTDA.**, incorporada por **M DIAS BRANCO S.A. INDÚSTRIA E COMÉRCIO DE ALIMENTOS,** contra acórdão prolatado pela Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 5ª Região, no julgamento de apelação, assim ementado (fl. 232e):

> *TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ATO DECLARATÓRIO - ADI SRF N° 25/2003. LEGALIDADE. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E CSLL. INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL.*
> *I. Trata-se de apelação de sentença que denegou a segurança, não reconhecendo o direito da impetrante de não se submeter à incidência do imposto de renda pessoa jurídica - IRPJ e de Contribuição Social Sobre o*

Lucro Líquido - CSLL, sobre valores recebidos a título de restituição ou compensação de indébito tributário.
II. A base de cálculo do IRPJ é o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos de qualquer natureza tributáveis, nos termos dos arts. 43 e 44 do CTN. Também, o lucro real é definido como lucro líquido do exercício, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (art. 6° do DL n° 1.598/77).
III. A [O] *ADI RFB n° 2/2003, observando os preceitos da Lei n° 9.430/96, apenas explicitou a regra de incidência do IRPJ sobre o valor correspondente à despesa recuperada que foi utilizada como dedução na apuração do lucro real de determinado exercício anterior, não existindo qualquer violação ao princípio da legalidade.*
IV. Na hipótese de o contribuinte, quando da apuração do lucro real, ter deduzido despesa a título de tributo recolhido indevidamente, e, posteriormente, tendo estes valores sido restituídos, na forma de repetição de indébito, deve tal importância, antes de abatida da base tributável em período anterior, recompor novamente a base de cálculo do IRPJ e CSLL, uma vez que constitui despesa não dedutível, para efeito de incidência de tributos.
V. Apelação improvida.

Opostos Embargos de Declaração, foram rejeitados com imposição de multa (fls. 236/256e; e 260/267e).

Apresentado Recurso Especial, com amparo no art. 105, III, *a*, da Constituição da República, aponta-se ofensa aos artigos a seguir relacionados, aduzindo, em síntese, que:

(*i*) arts. 43, 44, 108, § 1º, 149, V, c/c 150, § 4º, do Código Tributário Nacional; 12, 28 e 53 da Lei n. 9.430/1996: "ao reconhecer a legalidade do ADI 25/2003, o TRF5 finda por negar vigência ao art. 53 da Lei n. 9.430/96. [...] É inequívoco que da disposição legal que determina uma adição à base de cálculo do lucro presumido ou arbitrado (Lei 9430), não decorre qualquer possibilidade de, por mera 'interpretação' infralegal, estender-se a exigência da mesma adição ao lucro real para efeito da apuração do IRPJ (e CSLL), mesmo que se alegue sejam situações semelhantes. [...] a forma de tributação defendida pela União com base no ADI 25/2003 tem como objetivo último eternizar regra de decadência, permitindo que o lançamento de crédito tributário seja realizado sem limitação temporal" (fls. 276/301e).

Sem contrarrazões, o recurso foi admitido (fls. 308e; e 324e).

O Ministério Público Federal lançou parecer pelo não provimento do Recurso Especial (fls. 339/341e).

É o relatório.

VOTO

Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte, na sessão realizada em 9.3.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento

jurisdicional impugnado. Assim sendo, *in casu*, aplica-se o Código de Processo Civil de 1973.

A discussão se refere ao Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, apurado pela sistemática do lucro real, e à tributação reflexa a título de Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL.

Controverte-se acerca da legalidade de ato normativo emanado da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, o qual estabelece que os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, *se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis* do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

O art. 1º do apontado normativo – Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003 – encontra-se assim grafado:

> *O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, e o que consta do processo nº 13603.001166/2002-76, declara:*
> *Art. 1º 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.*
> [...] (destaquei)

Com efeito, não há, de um lado, ilegalidade em restaurar a base de cálculo dos tributos em tela com o montante que havia sido objeto de deduções, porquanto o evento que ensejou o abatimento – pagamento de tributo – não subsiste em razão do êxito obtido em demanda judicial.

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, indubitavelmente, compor as bases de cálculo desses tributos por constituir acréscimo patrimonial, considerado o patrimônio preexistente, exatamente o relativo ao momento das deduções.

Tal sistemática, por outro lado, não traduz burla ao prazo decadencial, porque a disponibilidade dos valores ocorre com a efetiva recomposição do patrimônio, não havendo ampliação do prazo decadencial para a constituição do IRPJ e da CSLL.

Conquanto tal Ato esteja em vigor há aproximadamente vinte anos, este Superior Tribunal de Justiça apreciou a exata questão devolvida no presente Recurso Especial, inclusive sob o patrocínio do mesmo escritório de advocacia, em duas oportunidades, sendo que a conclusão da Segunda Turma, de igual modo, aponta para a *legalidade* do normativo em testilha, acórdãos, já transitados em julgado, assim

ementados:

> ***TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. MANDADO DE SEGURANÇA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E CSLL. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL. ART. 53 DA LEI N. 9.430/1996. ATO DECLARATÓRIO DA SRF N. 25/2003. LEGALIDADE. ARTS. 2º DA LEI N. 7.689/88, 67, XI, DECRETO-LEI N. 1.598/77, 108, § 1º, 149, V, E 150, § 4º, DO CTN. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DOS DISPOSITIVOS DE LEI INVOCADOS. SÚMULA 211/STJ.***
> *1. Cuida-se, na origem, de mandado de segurança impetrado para afastar a exigência de IRPJ e CSLL sobre os valores referentes à restituição (inclusive compensação) de tributo indevidamente recolhido.*
> [...]
> *3. A essência da controvérsia posta no recurso especial é a legalidade do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo da SRF n. 25/2003, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito, tendo em vista o disposto no art. 53 da Lei n. 9.430/1996.*
> *4. O Tribunal de origem manteve a sentença que denegou a segurança ao concluir que as normas de apuração do IRPJ aplicam-se, no que couber, à CSLL ex vi do art. 28 da Lei n. 9.430/96, e que, não obstante o legislador tenha havido por bem não mencionar o lucro real no art. 53 da Lei n. 9.430/96 - que faz referência tão somente ao lucro arbitrado ou presumido -, existem na legislação tributária normas concernentes ao regime do lucro real, tais como o art. 6º, § 2º, a e b, do Decreto-Lei n. 1.598/77 c/c o art. 249, inciso I, do Regulamento do Imposto de Renda - RIR/99.*
> *5. Embora a interpretação literal do art. 53 da Lei n. 9.430/96 possa levar à conclusão de que os valores recuperados, correspondentes a despesas deduzidas anteriormente da receita do contribuinte somente poderiam ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado, mas não ao lucro real, como a regra de adições e exclusões, para a definição da base de cálculo do IRPJ é típica do regime de apuração pelo lucro real, infere-se que o espírito do legislador foi tão somente positivar a possibilidade de adicionar, mesmo na sistemática do lucro presumido ou do lucro arbitrado, os valores ressarcidos ao contribuinte.*
> *6. Independente da previsão contida no art. 53 da Lei n. 9.430/1996, que apenas explicita que o raciocínio é válido para os casos de tributação pelo lucro presumido ou arbitrado, é da própria hipótese de incidência do imposto de renda (arts. 43, II, e 44, do CTN) que decorre a exigência do tributo.*
> *7. O mesmo raciocínio se aplica à alegação de que o art. 53 da Lei n. 9.430/1996 não consta do rol do art. 28 da mesma lei como passível de aplicação à apuração da base de cálculo e ao pagamento da CSLL, haja vista a existência de outras "normas da legislação vigente" que possibilitam a incidência da exação.*
> *8. Pacificado pela Primeira Seção do STJ, em acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC (REsp 1.138.695/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 31/05/2013), entendimento de que os juros incidentes na repetição do indébito tributário se incluem na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, dessume-se que a verba principal não foje à tributação.*
> [...]
> *Recurso especial conhecido em parte e improvido.*
> (REsp n. 1.385.860/CE, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 12/5/2015, DJe de 19/5/2015.);

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA DA PESSOA JURÍDICA - IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL. ART. 1º DO ATO DECLARATÓRIO - ADI SRF N° 25/2003. LEGALIDADE. CONSONÂNCIA COM O ART. 44, III, DA LEI N. 4.506/64, ARTS. 12 E 53, DA LEI N. 9.430/96, ART. 41, DA LEI N. 8.981/95, E ART. 7º, DA LEI N. 8.541/92. INCIDÊNCIA DO IRPJ E CSLL NA REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO DE VALORES DEDUZIDOS ANTERIORMENTE DA BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E CSLL.

1. A repetição do indébito tributário não escapa à tributação pelo IRPJ e pela CSLL justamente porque que se classifica como "recuperações ou devoluções de custos", receita operacional prevista no art. 44, III, da Lei n. 4.506/64; art. 53, da Lei n. 9.430/96; arts. 392, II e 521, §3º, do RIR/99. Sua inserção no lucro operacional deriva do fato de que o pagamento dos diversos tributos, em regra, representa custo dedutível, consoante o art. 41, da Lei n. 8.981/95 e o art. 7º, da Lei n. 8.541/92, regulamentado pelo art. 344, do RIR/99. Na mesma linha, dispõem o art. 12, c/c art. 28, da Lei n. 9.430/96 que esse mesmo valor recuperado deverá ser adicionado ao Lucro Real e ao Lucro Líquido ajustado, a fim de compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A lógica subjacente a tal sistemática é a de que os valores, acaso não tivessem sido utilizados para o pagamento dos tributos indevidos, não teriam sido originalmente deduzidos na determinação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) e do Lucro Líquido ajustado (base de cálculo da CSLL). Desse modo, quando retornam para o patrimônio da empresa, desfaz-se a dedução anteriormente feita através da reinclusão dos valores na determinação do lucro operacional. Ou seja, retorna-se ao status quo ante onde os referidos valores teriam sido objeto de tributação. Nessa situação, o fato gerador se dá no momento do retorno dos valores à disponibilidade da empresa, inaugurando-se o prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º e do art. 173, I, do CTN (conforme o tipo de lançamento), não consistindo isso em qualquer burla ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

3. Tema já enfrentado como fundamento determinante no corpo do recurso representativo da controvérsia REsp. nº 1.138.695 - SC: "De observar que, no caso da repetição de indébito, o tributo (principal) quando efetivamente pago pode ser deduzido como despesa (art. 7º, da Lei n. 8.541/92), a contrario sensu, se o valor for devolvido deve acrescer às receitas da empresa a fim de compor o Lucro Real e o Lucro Líquido ajustado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois dali só saiu porque se referia a despesa com pagamento de tributo" (REsp. nº 1.138.695 - SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013).

4. Desse modo, correta a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, sobre valores recebidos a título de restituição ou compensação de indébito tributário, sendo lícito o disposto no art. 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003.

5. Recurso especial não provido.

(REsp n. 1.466.501/CE, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 26.5.2015, DJe 1º.6.2015).

Cabe anotar, outrossim, que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF, em 2010 e à unanimidade, confirmou a tributação do montante concernente ao indébito tributário que “[...] em períodos anteriores houverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL”:

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Exercício: 2001
REPETIÇÃO DE INDÉBITO TRIBUTÁRIO. CÔMPUTO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO. Os valores restituídos a título de ICMS pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, como é o caso dos autos, em períodos anteriores houverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL. Irrelevante se tal restituição se der, por decisão do Poder Judiciário, mediante reconhecimento de direito de crédito junto a terceiros. (Primeira Turma ordinária, 3ª Câmara, Acórdão n. 1301-00.263, Processo n. 10835.002737/2005-11, Rel. Conselheiro Waldir Veiga Rocha, j. 28.1.2010, destaquei).

Esposando a mencionada compreensão, consoante apontado, a Segunda Turma assentou: "[...] quando [os valores dos indébitos] retornam para o patrimônio da empresa, desfaz-se a dedução anteriormente feita através da reinclusão dos valores na determinação do lucro operacional". Sendo que "[...] o fato gerador se dá no momento do retorno dos valores à disponibilidade da empresa, inaugurando-se o prazo decadencial".

Logo, impõe-se a manutenção do acórdão do Tribunal de origem, uma vez que se revela em consonância com as normas vigentes e o entendimento desta Corte Superior.

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

É o voto.

CERTIDÃO DE JULGAMENTO
PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2015/0036962-9 **PROCESSO ELETRÔNICO** **REsp 1.516.593 / PE**

Números Origem: 00076174420124058300 547687 76174420124058300

PAUTA: 06/02/2024 JULGADO: 06/02/2024

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

Presidente da Sessão
Exmo. Sr. Ministro PAULO SÉRGIO DOMINGUES

Subprocurador-Geral da República
Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária
Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE	:	M DIAS BRANCO S.A. INDUSTRIA E COMERCIO DE ALIMENTOS INCORPORADOR DO
	:	INDÚSTRIA DE ALIMENTOS BOMGOSTO LTDA
ADVOGADOS	:	ERICK MACEDO - PE000659A
		LEONARDO AVELAR DA FONTE E OUTRO(S) - PE021758
		CAROLINA COUTINHO ESTELA DE MELO - PE021682
RECORRIDO	:	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPJ/Imposto de Renda de Pessoa Jurídica

SUSTENTAÇÃO ORAL

Assistiu ao julgamento a Dra. SARA RIBEIRO BRAGA FERREIRA, pela parte: RECORRIDO: 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 Benedito Gonçalves, Sérgio Kukina, Gurgel de Faria e Paulo Sérgio Domingues votaram com a Sra. Ministra Relatora.Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Paulo Sérgio Domingues.