

**BARBOSA, Denis Borges e SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva,
Tributação da Propriedade Intelectual e do Comércio de Tecnologia,
2ª. Edição Lumen Juris, 2012 – no prelo) [Capítulo em pré-publicação]**

Segunda Parte

IMPOSTO DE RENDA - PESSOAS FÍSICAS

SUMÁRIO: 9. Tributação das pessoas físicas - 9.1 Dispêndios de *royalties*, de assistência técnica e de serviços técnicos - 9.2 Receitas de *royalties*, assistência técnica e serviços técnicos - 9.3 Cessão de patentes de invenção e marcas de indústria e comércio - 9.4 Distribuição dos ganhos por vários exercícios.

9. TRIBUTAÇÃO DAS PESSOAS FÍSICAS

Trataremos, neste capítulo, das peculiaridades da tributação da tecnologia e dos *royalties* envolvendo as pessoas físicas residentes no Brasil. Como, no caso brasileiro, a participação das pessoas físicas no negócios jurídicos envolvendo tecnologia, ou direitos de propriedade industrial é notavelmente secundária, optamos por tratar os principais aspectos da tributação, objeto deste trabalho, na primeira parte, dedicada às pessoas jurídicas. Assim, tomando um exemplo, o conceito de *royalty*, elaborado no capítulo 3.1, cobre o pagamento efetuado ou auferido tanto pelas pessoas jurídicas quanto pelas físicas; o de assistência técnica também abrange ambos os casos; e assim por diante.

De outro lado, nas seções dedicadas à tributação de fontes, ao regime convencional e aos casos especiais de tributação, o fenômeno tributário foi tratado de forma a compreender tanto a incidência sobre as pessoas jurídicas quanto sobre as físicas. É de se remeter, pois aos capítulos mencionados.

Desta feita, serão desenvolvidos nesta parte apenas as questões relativas ao pagamento de *royalties*, assistência técnica e serviços técnicos por pessoas físicas, à obtenção, por estas, de rendimentos derivados da exploração de tais direitos ou da prestação de tais serviços, e à cessão ou aquisição de direitos de propriedade industrial. Alguns outros aspectos do nosso tema, que envolvem a tributação de tecnologia ou de direitos de propriedade industrial (por exemplo, a tributação decorrente da distribuição disfarçada de lucros) não apresentam características próprias, no que toca ao ponto, para justificar um estudo específico. Para as receitas de pessoas físicas residentes no exterior, vide a seção 11.2 abaixo.

9.1 - Dispêndios de *royalties*, de assistência técnica e de serviços técnicos

Regime anterior

Só eram dedutíveis, similarmente ao que acontece com as pessoas jurídicas, as despesas necessárias a percepção dos rendimentos, mas só as efetivamente pagas; vige para as pessoas físicas o regime de caixa; no caso das pessoas físicas, além disto, havia a regra da incomunicabilidade: as deduções de uma cédula não serão dedutíveis as despesas especificamente autorizadas pela legislação fiscal (RIR/80, art. 42).

A dedutibilidade dos pagamentos de *royalties* por pessoas físicas estava prevista nos arts. 44 § 1º e 50 do RIR/80¹ (art. 71 da Lei 4.506/64).

O princípio básico era o da equiparação das condições de dedutibilidade dos pagamentos das pessoas físicas e dos efetuado pelas jurídicas: aplicam-se, em ambos os casos, os parâmetros dos arts. 231 a 234 do RIR/80 (arts. 352 a 355 do RIR/99), ou sejam, aqueles estudados nas seções dedicadas à dedutibilidade dos *royalties* pagos pelas pessoas jurídicas.

Não havia regra específica e comparável a que existe para as despesas de *royalties*, para a dedução de despesas de assistência técnica e de serviços técnicos. A previsão para a dedução de tais dispêndios só existia, porém, na antiga cédula “D”.

Regime após a Lei 7.713/88

A Lei 7.713/88, que entrou em vigor em 1989, reformulou a incidência do IRPF, prevendo a tributação universal da renda e dispondo em seus artigos 3º e 4º, nos pontos que nos interessam:

“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.

(...)

¹ “Art. 44 - As deduções de aluguel, comissões, corretagens, salários, ordenados e gratificações, referidas neste Capítulo, só serão admitidas quando forem indicados os nomes e residências das pessoas que os receberem, bem como as importâncias pagas (Decreto-lei nº 5.844/43, art. 17).

§ 1º - A dedução de aluguéis ou royalties subordina-se também, no que couber, às condições estabelecidas nos artigos 231 a artigo 233 (Lei nº 4.506/64, art. 71).

(...)

Art. 50 - Na cédula E o beneficiário dos aluguéis ou royalties poderá deduzir (Lei nº 4.506/64, art. 24, e Decreto-lei nº 1.494/76, art. 16):

I - os impostos, taxas e emolumentos federais, estaduais e municipais, que incidam sobre o bem ou direito que produzir o rendimento;

II - os foros e taxas de ocupação, nos casos de enfiteuse;

III - o aluguel pago pela locação do imóvel sublocado;

IV - os prêmios de seguros dos bens que produzam os rendimentos;

V - as despesas de conservação do bem corpóreo;

VI - as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento; VII - as despesas de consumo de luz e força, ar condicionado, aquecimento e refrigeração de água, ordenados de zelador e ascensorista, despesas com a manutenção de elevadores e materiais de limpeza e conservação, nos casos de prédios de apartamentos, condomínios, vilas ou prédios em ruas particulares, ou as quotas-partes nestas despesas, quando for o caso.

§ 1º - Em se tratando de aluguéis, as deduções constantes dos incisos V e VI não poderão exceder, respectivamente, a 10% (dez por cento) e 5% (cinco por cento) do rendimento bruto declarado (Lei nº 4.506/64, art. 24, § 2º).

§ 2º - No caso de royalties, a dedução referida no inciso VI não poderá ser superior a 5% (cinco por cento) do rendimento bruto declarado (Decreto-lei nº 1.642/78, art. 8º).”

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º **Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.**

Art. 4º **Fica suprimida a classificação por cédulas dos rendimentos e ganhos de capital percebidos pelas pessoas físicas.**” (grifos nossos)

Como a referida lei revogou todos os dispositivos legais que autorizavam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte (artigo 24 da Lei 4.506/64 e art. 8º do Decreto-lei 1.642/78), o regime de dedutibilidade destacado anteriormente não consta no RIR/99, de modo que o montante bruto deve ser totalmente oferecido a tributação.

O referido montante bruto, porém, com o fim das cédulas, é passível de dedução com outras despesas do contribuinte (o regime de caixa se mantém).

9.2 - Receitas de *royalties*, assistência técnica e serviços técnicos

Regime anterior

A receita de *royalties* era prevista nos art. 32 do RIR/80, como rendimento da cédula “E” (Lei 4.506/64, art. 22 e Dec.-lei 1.642/78, art. 6º). Curiosamente, não são *royalties*, para nossa lei, os rendimentos de exploração de películas cinematográficas, mas aluguéis. De outro lado, também não são *royalties* os direitos autorais, recebidos pelo autor ou criador da obra, que iam para a cédula “D” (vide a seção 14.5 abaixo). O art. 50 do RIR/80 (art. 24 da Lei 4.506/64), permitia que o beneficiário dos *royalties* e dos aluguéis deduzisse, do valor bruto recebido: a) os impostos, taxas e emolumentos federais, estaduais e municipais, que incidem sobre o bem ou direito que produzir o rendimento; b) as despesas pagas para cobrança ou recebimento do rendimento, até o valor de 5% do rendimento bruto declarado (Dec.-lei 1.642/78, art. 8º).

Regime após a Lei 7.713/88

Os rendimentos provenientes de *royalties* e serviços prestados devem ser indicados na tributação na declaração de ajuste anual (art. 52 do RIR/99) visando o confronto com as despesas dedutíveis para se calcular o eventual acréscimo patrimonial e consequente IRPF eventualmente devido.

Como destacado no item 9.1, As deduções antes permitidas não permaneceram em vigor, assim como a limitação da dedutibilidade por cédulas, de modo que tais rendimentos podem ser deduzidos com outras despesas admitidas.

Na hipótese desses rendimentos serem provenientes do exterior, caberá verificar a eventual existência de uma convenção contra a dupla tributação da renda entre o Brasil e o país da fonte pagadora ou se o Brasil possui reciprocidade com o mesmo (entre as reconhecidas pela Receita Federal temos: Reino Unido, Estados Unidos - limitado ao imposto federal - e Alemanha²) visando eventual compensação³ do montante pago no outro país⁴.

Livro caixa

O criador, incluindo aquele que continuar a explorar a sua obra, que receber rendimentos de trabalho não-assalariado, não tendo optado por constituir uma sociedade simples com outro(s) sócio(s) (ainda que os serviços sejam prestados pelos mesmos; artigo 129 da Lei 11.1096/05⁵) ou uma empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) no caso de direitos autorais, poderá avaliar – aconselhável confrontar previamente os rendimentos/receita com a tributação em cada caso – a eventual utilização do livro caixa (art. 6º da Lei 8.134/90) para deduzir determinadas despesas (arts. 75 e 76 do RIR/99). Nesse caso, dispõe genericamente o contencioso administrativo da Receita Federal em inúmeras decisões:

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF **EMENTA:** IRPF. DEDUÇÕES. **LIVRO CAIXA.** O contribuinte, pessoa física, que perceber rendimentos do trabalho não assalariado, pode deduzir da receita decorrente do exercício da respectiva atividade as despesas de custeio indispensáveis à percepção da receita e à manutenção da fonte produtora, desde que comprovadas com documentação hábil e idônea, e devidamente escrituradas no Livro Caixa.” (MF/RFB/DRJ-Belém, Acórdão n° 01-12900, de 29 de Janeiro de 2009)

² Art. 103 do RIR/99; Ato Declaratório SRF nº 28, de 26 de abril de 2000; Ato Declaratório SRF nº 48, de 27 de junho de 2000 e Ato Declaratório Interpretativo nº 16, de 22 de dezembro de 2005.

³ “(...) **GANHO DE CAPITAL - RENDIMENTOS RECEBIDOS DE FONTE NO EXTERIOR - COMPENSAÇÃO DE IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR.** O imposto relativo aos rendimentos auferidos de fontes situadas no exterior, por pessoa física residente no Brasil, somente é passível de **compensação** na Declaração de Ajuste Anual, em razão de acordo, tratado ou convenção internacional firmada entre o Brasil e o país de origem dos rendimentos, ou lei prevendo a **reciprocidade** de tratamento, desde que não sujeito à restituição ou **compensação** no país de origem, limitada a **compensação** à diferença entre os valores do imposto calculados antes e após a inclusão dos rendimentos produzidos no exterior. (...)” (MF/SRF/DRJ/RJOII, Acórdão 13-15202, de 15/02/2007)

⁴ “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ementa: IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR. **GANHO DE CAPITAL.** A **reciprocidade** de tratamento evita a tributação dos rendimentos/ganhos auferidos em ambos os Estados, permitindo a **compensação**, em um País, do imposto pago em outro País. Todavia, se, o vencimento do imposto no exterior ocorrer após o a data determinada para o recolhimento do imposto devido no Brasil, ocorre a perda do direito de **compensação** para a pessoa física residente ou domiciliada no País. Ano-Calendário: 01/01/2003 a 31/12/2003.” (MF/SRF/DRJ/RJOII, Acórdão 13-19116, 28/02/2008) “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ementa: IMPOSTO PAGO NO EXTERIOR (Ganho de Capital) A reciprocidade de tratamento evita a tributação dos rendimentos/ganhos auferidos em ambos os Estados, permitindo a compensação, em um País, do imposto pago em outro País. Se, o vencimento do imposto no exterior ocorrer após o recolhimento do imposto devido no Brasil, ocorre a perda do direito de compensação para a pessoa física residente ou domiciliada no País.” (MF/SRF/ Disit 08, Solução de Consulta nº 274, de 26/12/2003)

⁵ “Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.”

Aproveitamos para transcrever um caso concreto, apesar de referente a profissional liberal:

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF **EMENTA:** IRPF. Consultório médico. Livro Caixa. Deduções. Atendidas as demais exigências da legislação de regência, são despesas dedutíveis no Livro Caixa: roupas e calçados brancos para o trabalho, tecidos para confecção de roupas de cama de exames de pacientes e tecidos para confecção de roupas para os pacientes usarem durante os exames. São despesas não-dedutíveis no Livro Caixa: uniformes para secretárias, periódicos para leitura dos pacientes, e gastos referentes a lanches. A dedutibilidade de gastos com a manutenção de bens depende da forma de assunção da posse desses bens, bem como da necessidade da realização de tais gastos, que deve ser avaliada em cada caso concreto.” (MF/SRF/Solução de Consulta nº 120, de 15 de Maio de 2006)

Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI)

Em 2011 o Código Civil foi alterado para possibilitar a constituição de uma pessoa jurídica (art. 44, VI do Código Civil – aparentemente uma nova espécie de pessoa jurídica, estando ainda fora do capítulo que trata das sociedades) com apenas um sócio, a denominada empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) (art. 980-A). A referida alteração passa a vigorar apenas em janeiro de 2012. Os seguintes requisitos são listados pelo Código Civil:

- a) A EIRELI, cuja expressão deverá constar após a firma ou denominação social da mesma, será regulada, no que couber, pelas normas aplicáveis às sociedades limitadas. O sócio não responderá com seus bens pessoais pelas dívidas da empresa;
- b) A EIRELI foi indicada no capítulo que trata da capacidade da pessoa física para ser empresária e sócia de sociedades. O caput do artigo 980-A indica “pessoa titular da totalidade do capital social”, o parágrafo 3º indica apenas “sócio” e o 2º é que restringe a “pessoa natural” a apenas uma empresa dessa natureza. Uma interpretação considerando apenas o novo artigo pode nos levar a concluir pela possibilidade da pessoa jurídica como titular (interpreta-se restritivamente a limitação de direitos), mas como “não se interpreta o direito em tiras” (Eros Roberto Grau), temos a opinião inicial de que tal modalidade é restrita para a pessoa física, que poderá participar de apenas uma empresa dessa natureza;
- c) A EIRELI pode resultar da transformação de outro tipo societário (sendo sempre uma sociedade empresária), como uma sociedade limitada que passe a ter apenas um sócio (parágrafo único do art. 1.033 do Código Civil) – que pode até mesmo ser precedida de uma cisão –, mas em decorrência da utilização do termo quotas, nossa interpretação é de que a EIRELI não poderá resultar de sociedades por ações; e

d) O capital social não poderá ser inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País⁶. Consideramos que tal requisito deve ser observado apenas na ocasião de sua constituição, de modo que o capital social não tenha que ser aumentado anualmente para acompanhar o salário-mínimo em vigor no futuro. Além disso, o dispositivo legal utiliza o termo “maior”, sendo que não temos apenas o salário-mínimo federal, mas estaduais por exemplo. A cada ano o Departamento Nacional de Registro do Comércio – DNRC informará o maior salário-mínimo em vigor no país? Outra indagação é se tal limite representa o capital mínimo a ser integralizado no ato (e.g. capital subscrito de R\$ 100 mil, com apenas R\$ 54,5 mil integralizados no ato⁷) ou se o capital social deverá ser sempre integralizado na ocasião da constituição da EIRELI e em eventual ato que delibere o seu aumento⁸. Inicialmente temos a opinião de que a integralização deverá ser realizada na ocasião da subscrição.

Entre as alterações consta a indicação expressa de que “poderá ser atribuída à empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional” (parágrafo 5º do art. 980-A). É necessária tal previsão?

O sócio pode optar por ceder seus direitos patrimoniais (não apenas de direitos autorais) a uma sociedade, seja qual for o tipo societário. Dessa forma, essa pessoa jurídica passa a ser a beneficiária da remuneração pela cessão/licença de tais direitos. As limitações costumam ocorrer no âmbito de regimes fiscais diferenciados (como o Simples Nacional), mas também temos a exclusão de determinadas atividades do conceito de empresa.

O Código Civil prevê que não são empresários aqueles que exercem “profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa” (parágrafo único do art. 966). Dessa forma:

“A interpretação do referido dispositivo legal resulta no entendimento de que, em princípio, as sociedades com atividades intelectuais (natureza científica, literária ou artística) não são consideradas empresárias (serão simples), “mesmo quando exercido através de uma organização”. Porém, quando tais atividades não constituem a principal (atividade-fim) da sociedade, mas apenas um meio para a consecução de outros objetivos, ou seja, não é o produto ou serviço efetivamente oferecido, esta é considerada empresária.” (BARBOSA, Ana Beatriz Nunes; SIQUEIRA, Marcelo Gustavo Silva. Registro das Sociedades em face do Novo Código Civil. *Revista de Direito Empresarial IBMEC – Volume 3*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 370)

⁶ O PPS (Partido Popular Socialista) questiona esse limite por meio da ADI 4637 (Rel. Min. Gilmar Mendes). Alegou-se a impossibilidade de indexação ao salário-mínimo, além do limite quantitativo fixado não possuir qualquer razoabilidade, violando a livre iniciativa.

⁷ No âmbito federal, o salário-mínimo de 2011 é de R\$ 545,00, com a Lei 12.382/11 prevendo os mecanismos de reajuste do mesmo até 2015.

⁸ “Art. 980-A. A empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País.”

No mesmo sentido dispõe Sérgio Campinho:

“O exercício da profissão intelectual será, desse modo, elemento de empresa, nele não se encerrando a própria atividade. Os serviços profissionais consistem em instrumento de execução da empresa.” (CAMPINHO, Sérgio. O Direito de Empresa – À Luz do Novo Código Civil. 5ª Ed., ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 43)

Em decorrência dessa restrição, que impossibilita a pessoa física que exerça tais atividades de se tornar um empresário individual⁹, o parágrafo 5º do artigo 980-A é uma autorização para a constituição de uma EIRELI pela pessoa física que presta determinados serviços excluídos da noção de empresário. O sócio ou funcionário da EIRELI realizará o serviço internamente e esta será remunerada pela cessão ou licença dessa criação para terceiros. Estritamente o termo “cessão” corresponde a transferência definitiva do direito, mas nesse caso também compreende a licença.

Também vemos como possível a cessão dos direitos patrimoniais de criações pré-existentes do sócio à EIRELI para que esta seja remunerada pela licença dos mesmos. O dispositivo legal parece indicar que tal procedimento não é necessário, mas aconselha-se ao menos a estipulação – pelo sócio – da remuneração em favor de terceiro – a EIRELI – (arts. 436 a 438 do Código Civil). A opção se limita a serviços referentes a determinados direitos autorais (Leis 9.609 e 9.610 de 1998).

Ainda que se considere a possibilidade de enquadramento da EIRELI no Simples Nacional (Lei Complementar 123/06) – cabendo ainda questionar a sua natureza jurídica para tanto, que parece ser a de uma nova espécie de pessoa jurídica –, tal possibilidade é extremamente limitada em decorrência do objeto social (vide item 15.2).

9.3 - Cessão de patentes de invenção e marcas de indústria e comércio

Regime anterior

Em exceção do princípio da intributabilidade dos ganhos de capital das pessoas físicas, o art. 32 § 2º do RIR/80¹⁰ (Lei 3.470/58, art. 75 e Lei 4.506/64, art. 22, “c”) considerava como rendimentos tributáveis na cédula “E” o produto da alienação a qualquer título de marcas de indústria e comércio, patentes de invenção, processos e fórmulas de fabricação. Quanto ao ponto, vide também as seções 6.3 (no que toca à tributação do ganho), 3.7 (conceito de processos e fórmulas de fabricação) e capítulo 8 (distribuição disfarçada de lucros).

Também merece remissão a seção 3.7, para enfatizar que este regime de tributação dos ganhos de capital só se aplicava, estritamente, às cessões de patentes de invenção e marcas de indústria e comércio, não se aplicando, pois, aos demais direitos protegidos pela propriedade industrial.

⁹ Empresário individual (microempreendedor individual – MEI; art. 18-A da Lei Complementar 123/06).

¹⁰ “**Art. 32** - Serão também classificados na cédula E, como royalties, os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506/64, art. 22, e Decreto-lei nº 1.642/78, art. 6º): (...) § 2º - Será também incluído nesta cédula o produto da alienação, a qualquer título, de marcas de indústria e de comércio, e de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação (Lei nº 3.470/58, art. 75, e Lei nº 4.506/64, art. 22, c).”

Regime atual

Os direitos de propriedade industrial¹¹ devem ser declarados como bens na declaração de ajuste anual e na hipótese de alienação estão sujeitos às atuais regras do ganho de capital (art. 21 da Lei 8.981/95¹²). O GCAP 2010, inclusive, indica a obrigatoriedade de preenchimento pela pessoa física que “efetou alienação, a qualquer título, de bens móveis, imóveis ou direitos de qualquer natureza, tais como casa, apartamento, terreno, terra nua (imóvel rural), sala ou loja, veículo, aeronave, embarcação, jóia, objeto de arte, de coleção, antigüidade, **direito de autor, de invento e patente**, título de clube, quota ou quinhão de capital, participação societária, salvo se negociada em bolsas de valores no Brasil” (grifo nosso).

O disposto acima resulta na tributação definitiva do eventual ganho¹³ (art. 83, inciso I do RIR/99) decorrente do confronto do valor de alienação pelo custo de aquisição (se criado pelo declarante, não inclui os montantes gastos no seu desenvolvimento, mas apenas as custas do INPI e eventuais honorários de advogado), pela alíquota de 15% (art. 21 da Lei 8.981/95). O artigo 75 da Lei 3.470/58¹⁴, constante no parágrafo segundo do artigo 32 do RIR/80, não foi reproduzido no artigo 52 do RIR/94¹⁵ nem no artigo 52 do RIR/99¹⁶.

¹¹ O GCAP 2010 indica a obrigatoriedade de preenchimento pela pessoa física que “efetou alienação, a qualquer título, de bens móveis, imóveis ou direitos de qualquer natureza, tais como casa, apartamento, terreno, terra nua (imóvel rural), sala ou loja, veículo, aeronave, embarcação, jóia, objeto de arte, de coleção, antigüidade, **direito de autor, de invento e patente**, título de clube, quota ou quinhão de capital, participação societária, salvo se negociada em bolsas de valores no Brasil”. (grifo nosso)

¹² “Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do Imposto de Renda, à alíquota de quinze por cento.

§ 1º O imposto de que trata este artigo deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.

§ 2º Os ganhos a que se refere este artigo serão apurados e tributados em separado e não integrarão a base de cálculo do Imposto de Renda na declaração de ajuste anual, e o imposto pago não poderá ser deduzido do devido na declaração.”

¹³ “**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF **EMENTA:** GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS. Está sujeita ao pagamento do imposto à alíquota de quinze por cento, a pessoa física que a sofrer ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza. O contribuinte do imposto de renda sobre ganho de capital é o alienante, não sendo permitida a transferência de tal encargo; a tributação do ganho de capital é definitiva, não sendo compensável na declaração anual de ajuste.” (MF/SRF/Solução de Consulta nº 4, de 17 de março de 2005)

¹⁴ “Art 75. O produto da alienação, a qualquer título, de patentes de invenção, processos ou fórmulas de fabricação e marcas de indústria e de comércio é equiparado, para os efeitos do imposto de renda aos ganhos auferidos da exploração dessas propriedades, quando o seu possuidor não as utilizar diretamente.”

¹⁵ “Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Leis nºs 4.506/64, art. 22, e 7.713/88, art. 3º, § 4º):

I - de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

II - de pesquisar e extrair recursos minerais;

III - de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados royalties, os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive correção monetária (Lei nº 4.506/64, art. 22, parágrafo único).”

¹⁶ “Art. 52. São tributáveis na declaração os rendimentos decorrentes de uso, fruição ou exploração de direitos, tais como (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, e Lei nº 7.713, de 1988, art. 3º, § 4º):

I - de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;

II - de pesquisar e extrair recursos minerais;

A legislação (artigo 38 da Lei 11.196/05 que alterou o artigo 22 da Lei 9.250/95) prevê a isenção na alienação de bem ou direito ou conjunto de bens ou direitos de mesma natureza, em um mesmo mês, cujo valor de alienação seja de até R\$ 35.000,00 (trinta e cinco mil reais) – o limite anterior era de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais). Ressalva-se que na hipótese de bem em condomínio, deve ser considerada a parcela detida por cada condômino e não a totalidade do bem em questão:

“BEM DE PEQUENO VALOR — CONDOMÍNIO

599 — Com relação à isenção para alienação de bens ou direitos por valor igual ou inferior a R\$ 35.000,00, como proceder na alienação de bens ou direitos possuídos em condomínio?

O limite de isenção para alienações de bens e direitos de pequeno valor (R\$ 35.000,00) é considerado em relação à parte de cada condômino.

Para alienações de bens e direitos de pequeno valor ocorridas até 15 de Junho de 2005, Consulte a pergunta 606.

Atenção: No caso de bens comuns, o limite aplica-se ao valor total dos bens ou conjunto de bens alienados. Neste caso, Consulte a pergunta 598.” (grifo nosso)¹⁷

Caso a cessão seja efetuada para integralizar o capital social de uma sociedade, inexistirá tributação se o valor atribuído à operação for o mesmo que consta na declaração de bens do conferente. Se, porém, tal valor for superior ao constante na declaração de bens, a diferença (entre tal valor e o constante na declaração de bens) será tributada como ganho de capital (art. 23 da Lei 9.249/95 e art. 132 do RIR/99).

Na hipótese de bem adquirido no exterior por pessoa física enquanto residente no Brasil¹⁸, a eventual alienação do mesmo, se a pessoa física for residente no Brasil no momento da venda, também resultará na apuração do ganho de capital e consequente tributação.

Nesse caso, o cálculo do ganho de capital dependerá da origem dos recursos utilizados na compra (em reais ou em moeda estrangeira), assim como do valor de compra e de venda, além de outros critérios (para o cálculo) indicados pela Receita Federal na Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000.

Considerando que o país onde se encontra o bem também deve tributar tal alienação, cabe lembrar que além das convenções contra a dupla tributação da renda, o Brasil possui reciprocidade, reconhecida pela Receita Federal, com alguns países (e.g. Reino Unido, Estados Unidos - limitado ao imposto federal - e Alemanha), sendo que a existente com os Estados Unidos parece incluir a tributação decorrente do ganho de

III - de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

IV - autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou da obra.

Parágrafo único. Serão também considerados *royalties* os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento, inclusive atualização monetária (Lei nº 4.506, de 1964, art. 22, parágrafo único).”

¹⁷ Perguntas e Respostas do DIRPF 2009 (disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/Declara2009Informa1.htm>)

¹⁸ Artigo 14, inciso I da Instrução Normativa SRF nº 118, de 28 de dezembro de 2000 e artigo 24, parágrafo 6º, inciso I da Medida Provisória 2.158-5/2001.

capital (que, estritamente, possui significação diversa de rendimentos; art. 3º da Lei 7.713/88):

“(…) TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA DOS GANHOS DE CAPITAL ORIUNDOS DO EXTERIOR. RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO. Como há declaração de reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os EUA, o imposto sobre os ganhos de capital apurado e pago na alienação de bens e direitos situados naquele País, tanto por pessoa física residente quanto não-residente no Brasil, pode ser compensado com o apurado no Brasil, até o limite do imposto pago no exterior, se aquele for maior e desde que comprovado a efetividade o pagamento do imposto no exterior assim como de que não houve compensação ou restituição no exterior. (...)” (MF/SRF/DRJ-RJ, Acórdão 10871, de 30/11/2005)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ementa: TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA DOS GANHOS DE CAPITAL ORIUNDOS DO EXTERIOR. RECIPROCIDADE DE TRATAMENTO ENTRE O BRASIL E OS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. COMPENSAÇÃO DO IMPOSTO PAGO. Como há declaração de reciprocidade de tratamento entre o Brasil e os EUA, o imposto sobre os ganhos de capital apurado e pago na alienação de bens e direitos situados naquele País, tanto por pessoa física residente quanto não-residente no Brasil, pode ser compensado com o apurado no Brasil, até o limite do imposto pago no exterior, se aquele for maior; se o imposto brasileiro for menor, até esse limite.” (MF/SRF/Disit 07, Solução de Consulta nº 249, de 22/06/2005)

Na hipótese de transferência de tais direitos por sucessão, nos casos de herança, legado ou por doação em adiantamento da legítima, ou ainda pela dissolução da sociedade conjugal ou da unidade familiar, também será apurada a diferença entre, se assim optarem, o valor de mercado atribuído e o constante na Declaração de Ajuste Anual do *de cujus*, doador ou ex-cônjuge (art. 23 da Lei 9.532/95 e art. 119 do RIR/99), com a diferença positiva entre tais valores estando sujeita ao imposto de renda (alíquota de 15%) a ser recolhido pelo inventariante, doador ou ex-cônjuge a quem for atribuído o bem ou direito.

No caso de transferência *causa mortis* ou doação, incidirá ainda o imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos (art. 155, inciso I da CF 88), que será devido, relativamente a bens móveis, títulos e créditos, ao Estado onde se processar o inventário ou arrolamento, ou tiver domicílio o doador, ou ao Distrito Federal (art. 155, parágrafo 1º, inciso II da CF 88). Porém, e durante o curso de eventual inventário, como devem ser tributados os rendimentos do eventual direito de propriedade industrial?

O princípio de *saisine* prevê que a transmissão dos bens ocorre na data de abertura da sucessão (segundo o art. 1.784 do CC¹⁹). Nesse sentido, destacamos o julgado abaixo do STF:

¹⁹ A conferir se retroage à data do óbito: “AGRAVO DE INSTRUMENTO. ARROLAMENTO DE BENS. ACEITAÇÃO TÁCITA. NÃO OCORRÊNCIA. RENÚNCIA ABDICATIVA EXPRESSA. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO INTER VIVOS. 1. Embora, pelo direito de **saisine**, a transmissão do

“CONSTITUCIONAL. REFORMA AGRÁRIA. DESAPROPRIAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE DO CO-HERDEIRO PARA IMPETRAÇÃO [ART. 1º, § 2º, DA LEI N. 1.533/51]. SAISINE. MÚLTIPLA TITULARIDADE. PROPRIEDADE ÚNICA ATÉ A PARTILHA. ALTERAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. ART. 46, § 6º, DO ESTATUTO DA TERRA. FINALIDADE ESTRITAMENTE TRIBUTÁRIA. FINALIDADE DO CADASTRO NO SNCR-INCRA. CONDOMÍNIO. AUSÊNCIA DE REGISTRO IMOBILIÁRIO DE PARTES CERTAS. UNIDADE DE EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO IMÓVEL RURAL. ART. 4º, I, DO ESTATUTO DA TERRA. VIABILIDADE DA DESAPROPRIAÇÃO. ART. 184, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL. 2. Qualquer dos co-herdeiros é, à luz do que dispõe o art. 1º, § 2º, da Lei n. 1.533/51, parte legítima para a propositura do writ. 3. **A saisine torna múltipla apenas a titularidade do imóvel rural, que permanece uma única propriedade até que sobrevenha a partilha [art. 1.791 e parágrafo único do vigente Código Civil]**. 4. A finalidade do art. 46, § 6º, do Estatuto da Terra [Lei n. 4.504/64] é instrumentar o cálculo do coeficiente de progressividade do Imposto Territorial Rural - ITR. O preceito não deve ser usado como parâmetro de dimensionamento de imóveis rurais destinados à reforma agrária, matéria afeta à Lei n. 8.629/93. 5 A existência de condomínio sobre o imóvel rural não impede a desapropriação-sanção do art. 184 da Constituição do Brasil, cujo alvo é o imóvel rural que não esteja cumprindo sua função social. Precedente [MS n. 24.503, Relator o Ministro MARCO AURÉLIO, DJ de 05.09.2003]. 6. O cadastro efetivado pelo SNCR-INCRA possui caráter declaratório e tem por finalidade: i] o levantamento de dados necessários à aplicação dos critérios de lançamentos fiscais atribuídos ao INCRA e à concessão das isenções a eles relativas, previstas na Constituição e na legislação específica; e ii] o levantamento sistemático dos imóveis rurais, para conhecimento das condições vigentes na estrutura fundiária das várias regiões do País, visando à provisão de elementos que informem a orientação da política agrícola a ser promovida pelos órgãos competentes. 7. O conceito de imóvel rural do art. 4º, I, do Estatuto da Terra, contempla a unidade da exploração econômica do prédio rústico, distanciando-se da noção de propriedade rural. Precedente [MS n. 24.488, Relator o Ministro EROS GRAU, DJ de 03.06.2005]. 8. O registro público prevalece nos estritos termos de seu conteúdo, revestido de presunção iuris tantum. Não se pode tomar cada parte ideal do condomínio, averbada no registro imobiliário de forma abstrata, como propriedade distinta, para fins de reforma agrária. Precedentes [MS n. 22.591, Relator o Ministro MOREIRA ALVES, DJ de 14.11.2003 e MS n. 21.919, Relator o Ministro CELSO DE MELLO, DJ de 06.06.97]. Segurança denegada.” (MS 24573, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: Min.

patrimônio aos herdeiros ocorra imediatamente com a morte, a lei civil exige que os sucessores se manifestem, aceitando ou renunciando ao respectivo direito. 2. Entretanto, se herdeiro renuncia à herança pura e simplesmente, não o fazendo em proveito individualizado de outrem e sem praticar qualquer ato incompatível com a renúncia, não há a caracterização de cessão de direitos hereditários. 3. A renúncia em casos tais se dá em favor do monte e retroage à data do óbito, afastando o fato gerador do imposto inter vivos, incidindo somente o **tributo causa mortis**. 4. Recurso a que se dá provimento.” (Proc. **0010360-77.2009.8.19.0000 (2009.002.03510)** - AGRAVO DE INSTRUMENTO, Rel. DES. ELTON LEME - Julgamento: 27/02/2009 - DECIMA SETIMA CAMARA CIVEL)

EROS GRAU, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2006, DJ 15-12-2006)²⁰ (grifo nosso)

Sobre o referido princípio, destacamos breve trecho do voto do Min. Eros Roberto Grau no processo acima:

“15. Permito-me chamar a atenção de Vossas Excelências para o teor do art. 1.784 do vigente Código Civil:

“Art. 1.784. Aberta a sucessão, a herança transmite-se, desde logo, aos herdeiros legítimos e testamentários.”

16. O preceito, ao consagrar o princípio de *saisine*, há de ser compreendido em conúbio com o disposto no art. 1.791 e seu parágrafo único:

“Art. 1.791. A herança defere-se como um todo unitário, ainda que vários sejam os herdeiros.

Parágrafo único. Até a partilha, o direito dos co-herdeiros, quanto à propriedade e posse da herança, será indivisível, e regular-se-á pelas normas relativas ao condomínio.”

17. A *saisine*, como se vê claramente do texto do parágrafo único, torna múltipla apenas a titularidade do imóvel, que permanece sendo, do ponto de vista objetivo, até que sobrevenha a partilha, uma única propriedade.”

Nesse sentido, inicialmente parece razoável que a data-base seja considerada para que eventuais rendimentos decorrentes dos bens a serem partilhados, se referentes a período posterior ao falecimento ou abertura do inventário, não se sujeitem ao, no caso do Rio de Janeiro, Imposto sobre Transmissão “Causa Mortis” e por Doação, de quaisquer bens ou direitos – ITCMD²¹, como também referente a transmissão *causa mortis*. Todavia, como fica o reconhecimento desses rendimentos no âmbito federal (para fins do IRPF)?

Possível reflexo no âmbito federal (IRPF)

A Instrução Normativa SRF nº 81/01²² parece indicar que tais rendimentos devem ser tributados pelo espólio:

“Art. 2º Considera-se espólio o conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida.

Disposições Gerais

Art. 3º Consideram-se declarações de espólio aquelas relativas aos anos-calendário a partir do falecimento do contribuinte.

§ 1º Ocorrendo o falecimento a partir de 1º de janeiro, mas antes da entrega da declaração correspondente ao ano-calendário anterior, esta não se caracteriza como declaração de espólio, devendo ser apresentada como se o contribuinte estivesse vivo e assinada pelo inventariante, cônjuge ou convivente, sucessor a qualquer título ou por representante do de cujus.

²⁰ No mesmo sentido: STF, MS 26129/DF, Rel. Min. Eros Roberto Grau, DJ 23/08/2007.

²¹ Lei 1.427/89 do Estado do Rio de Janeiro.

²² <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0812001.htm>.

§ 2º As declarações de espólio são classificadas como:

I - inicial, a que corresponder ao ano-calendário do falecimento;

II - intermediárias, as referentes aos anos-calendário seguintes ao do falecimento e até o anterior ao da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens;

III - final, a que corresponder ao ano-calendário em que for proferida a decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens.

§ 3º Aplicam-se, quanto à obrigatoriedade de apresentação das declarações de espólio inicial e intermediárias, as mesmas normas previstas para os contribuintes pessoas físicas .

§ 4º Havendo bens a inventariar, é obrigatória a apresentação da declaração final, na qual devem ser incluídos os rendimentos, se auferidos, correspondentes ao período de janeiro do ano-calendário até o mês da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens.

§ 5º Nas declarações de que trata este artigo devem ser computados os rendimentos recebidos nos respectivos períodos, que sejam próprios do de cujus, ainda que transferidos de imediato ao cônjuge meeiro, aos herdeiros ou legatários.

§ 6º O ganho de capital na alienação de bens e direitos realizada no curso do inventário deve ser tributado em nome do espólio, salvo se tratar de cessão de direitos hereditários, caso em que cabe ao cedente apurar, em seu nome, o ganho de capital.

(...)

Declarações Inicial e Intermediárias

Art. 7º Nas declarações inicial e intermediárias, se obrigatórias, devem ser incluídos:

I - os rendimentos recebidos durante todo o ano-calendário, observado o seguinte:

a) no caso de falecimento de contribuinte casado:

1. todos os seus rendimentos próprios, inclusive os produzidos pelos seus bens particulares ou incomunicáveis;

2. as parcelas que lhe couberem dos rendimentos produzidos pelos bens possuídos em conjunto com terceiros;

3. cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens comuns que integrem o regime de comunhão universal ou parcial, adotado na sociedade conjugal ou, por opção, cem por cento desses rendimentos;

b) no caso de falecimento de contribuinte em união estável:

1. todos os seus rendimentos próprios, inclusive os produzidos pelos seus bens particulares ou incomunicáveis;

2. as parcelas que lhe couberem dos rendimentos produzidos pelos bens possuídos em conjunto com terceiros;

3. cinquenta por cento dos rendimentos produzidos pelos bens possuídos em condomínio com o convivente ou percentual estabelecido em contrato escrito;

c) no caso de falecimento de contribuinte não casado, todos os rendimentos próprios, inclusive os produzidos pelos seus bens particulares ou incomunicáveis, bem assim as parcelas que lhe couberem nos rendimentos produzidos pelos bens possuídos em condomínio;

II - todos os bens e direitos que integram o regime de comunhão universal ou parcial, adotado na sociedade conjugal, e os possuídos em condomínio, inclusive

na união estável, bem assim as obrigações do espólio, ainda que anteriormente constassem da declaração do cônjuge ou convivente sobrevivente.

(...)

Declaração Final

Art. 8º A declaração final deve abranger os rendimentos recebidos no período compreendido entre 1º de janeiro e a data da decisão judicial transitada em julgado da partilha, sobrepartilha ou adjudicação dos bens inventariados, aplicando-se-lhe as normas estabelecidas para o ano-calendário em que ocorrer o termo final, observado o disposto no inciso I do art. 7º.

§ 1º O imposto de renda deve ser apurado mediante a utilização dos valores da tabela progressiva mensal, vigente no ano-calendário a que corresponder a declaração final, multiplicados pelo número de meses a partir de janeiro até o da decisão judicial transitada em julgado, ainda que os rendimentos correspondam a apenas um ou alguns meses desse período.” (grifos nossos)

O Perguntão do IRPF 2011²³ parece seguir essa tendência ao indicar que os rendimentos devem ser tributados pelo espólio, talvez até porque perante o fisco federal o de cujus (na ausência da partilha) ainda é o detentor do bem que resultou no rendimento:

“RENDIMENTOS NO CURSO DO INVENTÁRIO

471 - Como devem ser declarados os rendimentos decorrentes da exploração da atividade rural enquanto não encerrado o inventário?

Os rendimentos próprios do espólio e 50% dos produzidos pelos bens comuns no curso do inventário devem ser, obrigatoriamente, incluídos na declaração do espólio. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns podem ser tributados em sua totalidade na declaração do espólio.

(Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999, art. 12; Instrução Normativa SRF n.º 83, de 11 de outubro de 2001, art. 15)

(...)

ALIENAÇÃO EFETUADA DURANTE INVENTÁRIO

573 - Como devem ser tributados os ganhos de capital decorrentes de alienação de bens ou direitos efetuada ainda no curso do inventário?

Como a legislação tributária determina que ao espólio sejam aplicadas as normas a que estão sujeitas as pessoas físicas (art. 11 do Decreto n.º 3.000, de 26 de março de 1999 - Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/1999), se no curso do inventário ocorrer a alienação de bens ou direitos no regime da Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, ou nas modalidades prescritas para a equiparação por loteamento ou incorporação de imóveis (art. 151 e seguintes do RIR/1999), os ganhos porventura auferidos são tributados em nome do espólio, tomando-se por base o preço de custo e a data de aquisição dos bens, pelo falecido ou cônjuge sobrevivente, ou por ambos, conforme seja o caso.

(Parecer Normativo CST n.º 68, de 1977; Parecer Normativo CST n.º 8, de 1979; Parecer Normativo CST n.º 72, de 1979; Ato Declaratório Normativo CST n.º 11, de 1978)”

Logicamente, alguns podem optar por interpretar os rendimentos próprios como apenas aqueles referentes a exercícios anteriores ao falecimento, ainda que pagos

²³ Disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaFisica/IRPF/2011/busca/resultado.asp>.

posteriormente, mas vejam que a exploração de atividade rural (contínua no curso do inventário), assim como a venda de imóvel, é tributada na declaração do espólio. Abaixo, pronunciamentos da Receita Federal que parecem seguir a mesma linha:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ementa: **ESPÓLIO. APRESENTAÇÃO DE DECLARAÇÕES. MOMENTO DA DISPONIBILIDADE DOS RENDIMENTOS.** O **espólio** está sujeito aos mesmos prazos e condições de obrigatoriedade de apresentação das demais pessoas físicas quanto à declaração inicial e às intermediárias. Na declaração do **espólio**, devem ser incluídos os **rendimentos próprios**, 50% dos produzidos pelos bens comuns recebidos no ano-calendário, os bens e direitos que constem do inventário e as obrigações do **espólio**. Opcionalmente, os rendimentos produzidos pelos bens comuns podem ser tributados, em sua totalidade, em nome do **espólio**, o qual pode compensar o total do imposto pago ou retido na fonte sobre esses rendimentos. Os rendimentos devem ser tributados no mês em que forem recebidos, considerado como tal o da entrega de recursos pela fonte pagadora.” (MF/SRF/Disit 07, Solução de Consulta 307, de 13/12/2002)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF Ementa: **DECLARAÇÃO DE ESPÓLIO - RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. Nas declarações de espólio devem ser computados os rendimentos recebidos nos respectivos períodos, que sejam próprios do de cujus, ainda que transferidos de imediato ao cônjuge meeiro, aos herdeiros ou legatários.** DEDUÇÃO INDEVIDA DE PREVIDÊNCIA OFICIAL E PRIVADA - Mantém-se a glosa efetuada quando os valores deduzidos na declaração de rendimentos a título de previdência oficial e privada não pertencerem ao contribuinte. DEDUÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE - COMPROVAÇÃO - Restabelece-se o IRRF quando comprovado que os valores retidos referem-se a rendimentos do contribuinte. Exercício: 01/01/2003 a 31/12/2003.” (MF/SRF/DRJ/BSA, Acórdão 03-19941, de 15/02/2007) (grifo nosso)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF EMENTA: (...). **ESPÓLIO. RENDIMENTOS DE ALUGUÉIS. Os rendimentos de aluguéis, pagos por pessoa jurídica, relativos a imóvel objeto de inventário, devem ser tributados em nome do espólio, e não do terceiro inventariante.** Ano-Calendário: 01/01/2001 a 31/12/2001.” (MF/SRF/DRJ, Acórdão 11-22195, de 12/05/2008) (grifo nosso)

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ementa: **RENDIMENTOS. DEDUÇÕES. ESPÓLIO.** Os **rendimentos** e deduções relativas ao **espólio** devem ser oferecidos à tributação na declaração de **rendimentos** do de cujus, e não na declaração de **rendimentos** de seus sucessores. Ano-Calendário: 01/01/2003 a 31/12/2003.” (MF/RFB/DRJ, Acórdão 15-18892, de 09/04/2009)

Somente os rendimentos posteriores à partilha seriam tributados diretamente pelos herdeiros:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF Ementa: RENDIMENTOS DECORRENTES DE AÇÃO JUDICIAL. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DEDUÇÃO. PAGAMENTO. COMPROVAÇÃO. Os honorários advocatícios referentes à ação judicial para recebimento de rendimentos são dedutíveis do valor sujeito à tributação, quando comprovadamente pagos pelos beneficiários. **RENDIMENTOS RECEBIDOS APÓS PARTILHA. CONTRIBUINTES. HERDEIROS. LANÇAMENTO INDIVIDUALIZADO. São considerados rendimentos próprios dos herdeiros, devendo ser cobrados individualmente, os valores de reajuste de aposentadoria do “de cujus” pleiteados judicialmente e recebidos por aqueles, após a partilha, quando não foi efetuada a sobrepartilha. ESPÓLIO. SUCESSORES. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SOLIDARIEDADE.** A responsabilidade do sucessor a qualquer título e do cônjuge meeiro pelos tributos devidos pelo “de cujus” é solidária e limitada ao montante do quinhão ou meação, quando referente a infrações cujos fatos geradores ocorreram até a data da partilha ou sobrepartilha. (...). Exercício: 01/01/2006 a 31/12/2006.” (MF/RFB/DRJ, Acórdão 06-20878, de 05/02/2009)

O questionamento é mais procedimental, ou seja, ou o espólio sujeita tais rendimentos à tributação e os transfere para os herdeiros (o que julgamos ser o procedimento correto) ou os herdeiros o tributam diretamente.

No primeiro, nos parece que a declaração do espólio deveria informar o posterior repasse aos herdeiros, o que resultaria na indicação, pelos herdeiros, de que se trata de um rendimento não tributável, visando não sujeitar o montante a uma nova tributação. Todavia, esse procedimento resulta no risco do ITCMD, não o decorrente de *causa mortis*, mas o por doação, ainda que em nossa opinião o mesmo não seja devido.

Outro procedimento são os próprios herdeiros declararem tais montantes como rendimentos em suas declarações. Porém, além do entendimento da Receita Federal de que a tributação deve ser efetuada na declaração do espólio, a fonte pagadora, se pessoa jurídica (vide item 11.1), deve reter o IRRF e informar o pagamento como efetuado ao espólio²⁴, o que comprometeria esse procedimento.

Regime atual para não-residentes no país (pessoa física ou jurídica)

O artigo 18 da Lei 9.249/95 prevê que “o ganho de capital auferido por residente ou domiciliado no exterior será apurado e tributado de acordo com as regras aplicáveis aos residentes no País” (art. 117, parágrafo 3º e art. 685, parágrafo 3º do RIR/99), ou seja, conforme o disposto acima, mas sem os benefícios fiscais previstos²⁵, com o recolhimento do tributo cabendo ao adquirente residente no Brasil ou ao procurador do adquirente não residente (art. 26 da Lei 10.833/03):

²⁴ “O patrimônio composto de bens e direitos de uma pessoa falecida, enquanto não distribuído aos herdeiros, constitui-se em um ente jurídico denominado espólio. Este ente, à semelhança da pessoa física, tem obrigações tributárias enquanto existir, isto é, enquanto não houver a partilha da herança ou mesmo sua extinção com o pagamento de dívidas, ou ainda com a transferência ao Estado, no caso de total impossibilidade de existência de herdeiro.” BARROS PENHA, José Ribamar. Imposto de Renda Pessoa Física – Norma, Doutrina, Jurisprudência e Prática. MP Editora, 2010, p. 106.

²⁵ Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002: “Art. 26. (...) § 5º Na apuração do ganho de capital de não-residente não se aplicam as isenções e reduções previstas para o residente no Brasil.”

“**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF **EMENTA:** ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS DE PESSOA JURÍDICA NÃO-RESIDENTE. GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. A alienação de bens e direitos, situados no Brasil, realizada por não-residente está sujeita à tributação definitiva sob a forma de ganho de capital, segundo as normas aplicáveis aos residentes no País. Assim, o ganho de capital é determinado pela diferença positiva entre o valor da alienação e o custo de aquisição do bem ou direito. Para fins de atualização do custo de aquisição, ao utilizar-se das tabelas integrantes do Anexo 1 da IN SRF nº 208, de 2002, deve-se dividir o valor original do custo pelo índice correspondente ao mês/ano da aquisição ou pagamento, de forma a encontrar o valor atualizado até 31 de dezembro de 1995.” (MF/SRF/Solução de Consulta nº 630, de 27 de dezembro de 2004)

“**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF **EMENTA:** GANHO DE CAPITAL - Alienante Domiciliada no Exterior **RESPONSABILIDADE** O imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa jurídica com sede no exterior na alienação de bem imóvel localizado no Brasil, deve ser retido e recolhido pelo adquirente ou procurador no momento da alienação. **BASE DE CÁLCULO** O ganho de capital corresponde à diferença positiva, em Reais²⁶, entre o valor de alienação e o custo de aquisição atualizado até 31 de dezembro de 1995, se possível a sua comprovação²⁷. Na impossibilidade de sua comprovação, o custo de aquisição deve ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil (vinculado à compra do bem) ou igual a zero. **PAGAMENTO**

²⁶ Na hipótese de venda de participação societária por não-residente, o entendimento sempre foi pelo cálculo do ganho em moeda estrangeira, mas vejamos que a equiparação do artigo 18 da Lei 9.249/95 parece ter alterado essa premissa. Ainda assim, o artigo 24, parágrafo 6º, inciso I da Medida Provisória 2.158-5/2001 prevê tratamento similar ao indicado para as participações societárias detidas por não residentes e registradas no Bacen, de modo que, em tese, a equiparação pode incluir o disposto em tal artigo. Porém, a falta de registro no Banco Central pode comprometer tal pretensão: “Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte – IRRF Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA POR ESTRANGEIROS NÃO RESIDENTES. CAPITAL ESTRANGEIRO - INVESTIMENTO EXTERNO DIRETO. INVESTIMENTO E REINVESTIMENTO REGISTRADO EM DÓLAR NO BANCO CENTRAL DO BRASIL. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO. APURAÇÃO DO RESULTADO POSITIVO EM DÓLAR. Aos não residentes no País aplica-se, em regra, a mesma legislação do ganho de capital aplicável aos residentes na alienação de investimentos societários (art. 685, § 3º do RIR/99 e art. 18 da Lei 9.249/95). Isso significa que: para investimentos societários em Reais, a apuração do ganho de Capital é em Reais quando da alienação do investimento (venda); para investimentos diretos em Dólar registrados no Banco Central do Brasil (investimento e reinvestimento), quando da alienação a apuração do ganho de capital é em Dólar, mediante conversão da base de cálculo em Dólar para Reais pela taxa de câmbio da data do fato gerador (MP 2.158-35/2001, art. 24, § 5º; IN SRF 118/2000, arts. 4º e 5º; e Portaria MF 550/94 (art. 2º). O ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias corresponderá à diferença positiva, apurada em moeda estrangeira, entre o valor de alienação e o custo de aquisição da participação societária. Considera-se como custo de aquisição os valores em moeda estrangeira registrados no Banco Central do Brasil, a título de investimento e reinvestimento, referentes ao capital estrangeiro (investimento externo direto). (...). Data do Fato Gerador: 23/12/2004 a 23/12/2004.” (MF/SRF/DRJ, Acórdão 03-24412, 07/02/2008)

²⁷ “Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF Ementa: (...) **RENDIMENTOS DE RESIDENTES OU DOMICILIADOS NO EXTERIOR. APURAÇÃO DO GANHO DE CAPITAL. CUSTO DE AQUISIÇÃO. COMPROVAÇÃO.** Apenas o custo comprovado é computável na apuração do ganho de capital na alienação de qualquer bem ou direito por residente ou domiciliado no exterior, sendo assim entendido a comprovação da origem dos recursos utilizados na aquisição desses bens ou direitos, principalmente a sua entrada no Brasil.” (MF/SRF/DRJ/CTA, Acórdão 06-13566, de 15/02/2007)

PARCELADO Os juros devidos sobre cada parcela devem ser tributados à alíquota de quinze por cento, quando do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa à pessoa jurídica domiciliada no exterior. A variação cambial, apurada quando do pagamento das parcelas devidas, não sofre incidência do imposto sobre a renda devido a ausência de previsão legal específica.” (MF/SRF/SRRF-8ª Região Fiscal, Solução de Consulta nº 150, de 19 de agosto de 2003)

Na hipótese de residente ou domiciliado em país com tributação favorecida (Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010), a alíquota sobe para 25%. Nesse caso a base legal não é art. 8º da Lei 9.779/99²⁸ (indicado no art. 685, inciso II, alínea “b” do RIR/99), que se limita a rendimentos²⁹, mas o artigo 47 da Lei 10.833/03³⁰ (Instrução Normativa SRF nº 407, de 17 de março de 2004³¹):

“ASSUNTO: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF EMENTA: GANHO DE CAPITAL - Imóvel Pertencente a Pessoa Jurídica Domiciliada no Exterior, em País com Tributação Favorecida. RESPONSABILIDADE O imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa jurídica com sede no exterior, na alienação de bem imóvel localizado no Brasil, deve ser apurado, retido e recolhido pelo adquirente ou procurador, se este não der conhecimento, ao adquirente, de que o alienante é residente ou domiciliado no exterior. FATO GERADOR Quando o valor de alienação é pago parceladamente, o ganho de capital é apurado como alienação à vista e o imposto deve ser pago de acordo com o recebimento das parcelas. APURAÇÃO O ganho de capital corresponde à diferença positiva, em Reais, entre o valor de alienação e o custo de aquisição atualizado até 31 de dezembro de 1995, se possível a sua comprovação. Na impossibilidade de sua comprovação, o custo de aquisição deve ser apurado com base no capital registrado no Banco Central do Brasil (vinculado à compra do bem) ou igual a zero. ALÍQUOTA E PRAZO DE RECOLHIMENTO Sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por

²⁸ “Art. 8º Ressalvadas as hipóteses a que se referem os incisos V, VIII, IX, X e XI do art. 1º da Lei nº 9.481, de 1997, os rendimentos decorrentes de qualquer operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país que não tribute a renda ou que a tribute à alíquota máxima inferior a vinte por cento, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeitam-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de vinte e cinco por cento.”

²⁹ UTUMI, Ana Cláudia Akie. Países com Tributação Favorecida no Direito Brasileiro. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coordenador). Direito Tributário Internacional Aplicado. Quartier Latin, 2003, p. 248.

³⁰ “Art. 47. Sem prejuízo do disposto no art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e no art. 7º da Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000, o ganho de capital decorrente de operação, em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, a que se refere o art. 24 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).”

³¹ “Art. 1º Estão sujeitos à incidência do imposto de renda, à alíquota de quinze por cento, os ganhos de capital auferidos no País, por pessoa física ou jurídica, residente ou domiciliada no exterior, que alienarem bens localizados no Brasil.

Parágrafo único. O responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda de que trata o caput será:

- I - o adquirente, pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil; ou
- II - o procurador, quando o adquirente for residente ou domiciliado no exterior.

Art. 2º O ganho de que trata o art. 1º, decorrente de operação em que o beneficiário seja residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, sujeita-se à incidência do imposto de renda na fonte à alíquota de 25% (vinte e cinco por cento).

§ 1º Para efeito deste artigo, considera-se país com tributação favorecida aquele que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota inferior a vinte por cento.”

cento) o ganho de capital decorrente de operação em que o beneficiário é residente ou domiciliado em país ou dependência com tributação favorecida, devendo ser recolhido no momento do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa dos valores à pessoa jurídica domiciliada no exterior.” (MF/SRF/SRRF-8ª Região Fiscal, Solução de Consulta nº 336, de 29 de novembro de 2004)

Em relação aos recém instituídos regimes fiscais privilegiados³², previstos no artigo 24-A da Lei 9.430/96 (incluído pela Lei 11.727/08), a alíquota mais alta não é aplicável, já que os artigos 8º da Lei 9.779/99 e 47 da Lei 10.833/03 se referem apenas ao artigo 24 da Lei 9.430/96. Em solução de consulta da Receita Federal sobre remessa ao exterior para beneficiário em regime fiscal privilegiado, não houve aumento da alíquota incidente:

“**ASSUNTO:** Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF **EMENTA:** As importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas para beneficiário residente ou domiciliado no exterior, sob regime fiscal privilegiado, a título de juros sobre o capital próprio, sujeitam-se à incidência do Imposto de Renda na fonte à alíquota de 15% (quinze por cento). Na espécie, trata-se de pessoa jurídica constituída sob a forma de “Limited Liability Company”, situada em Delaware, Estados Unidos da América, cuja participação é composta de não residentes, não sujeita ao Imposto de Renda Federal, no tocante à legislação norte-americana.” (MF/RFB, Solução de Consulta nº 52, de 16/09/10).

9.4 - Distribuição dos ganhos por vários exercícios

Regime anterior

O art. 88, IV do RIR/80 (Lei 4.506/64, art. 19, III) dizia o seguinte:

Art. 88 - Mediante comprovação prévia, poderão ser distribuídos em partes iguais por tantos exercícios financeiros quantos forem os anos a que corresponderem (Lei 154/74, arts. 7º e 14):

IV - os *royalties* e direitos autorais de obras artísticas, didáticas, científicas, urbanísticas, projetos técnicos de construção, instalações ou equipamentos, quando os rendimentos percebidos em determinado ano excederem em mais de 30% (trinta por cento) da média dos mesmos rendimentos nos 5 (cinco) anos anteriores (Lei 4.506/64, art. 19, III).

Uma interpretação estrita desta disposição poderia levar a entender que o princípio só se aplicasse aos *royalties*, a teor do art. 22 da Lei 4.506/64 não só os de marcas, patentes, etc., mas também os frutos de direitos autorais quando recebidos por outra pessoa que não o criador da obra (vide seções 3.1, para a definição de *royalties* e 14.5 quanto aos direitos autorais). Quando recebidos pelo autor, pessoa física, os rendimentos se classificavam na cédula “D”, e não, como *royalties*, na cédula “E”.

De outro lado, o texto previa uma outra interpretação, qual seja, a de que *royalties*, em geral, e direitos autorais, em particular, pudessem ser objeto do tratamento especial previsto. A prevalecer tal entendimento, aplicar-se-ia também a todos os *royalties* a situação descrita, adiante, na mencionada seção 14.5.

³² Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 04 de junho de 2010.

Regime após a Lei 7.713/88

A Lei 7.713/88, que entrou em vigor em 1989, reformulou a incidência do IRPF, prevendo a tributação universal da renda e dispôs em seu artigo 3º, parágrafos 5º e 6º:

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

(...)

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.”

O art. 88, IV do RIR/80 (Lei 4.506/64, art. 19, III) não foi repetido no RIR/94, nem se encontra previsto no RIR/99. Consideramos que a intenção do artigo transcrito acima foi a de revogar todos os benefícios fiscais previstos anteriormente e tendo em vista a tributação da pessoa física pelo regime de caixa, nos parece que a referida distribuição em partes iguais era um benefício fiscal, que não mais se encontra em vigor.