

REPETIÇÃO DO INDÉBITO E A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS

*Mary Elbe Queiroz*¹

*Antonio Carlos F. de Souza Júnior*²

INTRODUÇÃO

A complexidade da tributação brasileira pode ser considerada um elemento produtor do alto grau de litigiosidade na

1. Pós-Doutora pela Universidade de Lisboa. Doutora em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito Público (UFPE). Pós-graduação em Direito Tributário: Universidade de Salamanca – Espanha e Universidade Austral – Argentina. Pós-graduação em Neurociência e comportamento – PUC/RS. Presidente do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários – IPET. Presidente do Conselho de Notáveis do Instituto de Juristas Brasileiras. Presidente em Pernambuco e Membro Imortal da Academia Brasileira de Ciências Econômicas, Políticas e Sociais – ANE. Membro do Comitê Superior de Assuntos Jurídicos e Legislativos da FIESP (CONJUR). Membro da Comissão de Juristas para Estudo da Desburocratização do Senado. Membro da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais. Líder do Comitê Vozes em Recife-PE do Grupo Mulheres do Brasil. Coordenadora do IBET em Pernambuco. Professora. Livros e artigos publicados e palestras no Brasil e exterior. Advogada.

2. Doutorando em Direito Tributário (USP-SP). Mestre em Direito (UNICAP-PE). Pós-graduação em Direito Tributário pelo IBET/SP. Professor do Curso de Pós-graduação do IBET. Membro Fundador da Associação Brasileira de Direito Processual – ABDPro. Membro da Associação Norte Nordeste de Professores de Processo – ANNEP. Vice-presidente da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PE. Advogado.

relação entre contribuinte e a administração tributária. O conflito, quase sempre, é levado ao Poder Judiciário, demandando tempo para a sua resolução. Nos casos de maior complexidade o conflito somente é resolvido por meio de decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, fazendo com a questão somente seja estabilizada após anos ou até mesmo décadas.

Quando a solução é favorável ao contribuinte e este fez o pagamento tempestivo do tributo considerado indevido, geralmente, surgirá, nos termos do art. 165 do Código Tributário Nacional, o direito à devolução dos valores recolhidos indevidamente, o qual poderá ser efetivado na própria via judicial, por meio da execução contra a Fazenda Pública ou, na via administrativa, mediante pedidos de restituição e compensação administrativa.

O transcurso do tempo entre o pagamento indevido, o reconhecimento do direito à devolução e a efetivação do direito impõem o dever de a Fazenda Pública recompor os valores, utilizando os mesmos critérios previstos na lei para a atualização dos tributos recolhidos em atraso pelo contribuinte. Com isso, a composição do valor restituído será o valor principal (tributo recolhido indevidamente) acrescido de juros e SELIC (atualização monetária).

Os valores que forem devolvidos, certamente, poderão influenciar na apuração dos tributos devidos pela pessoa física ou jurídica no momento em que for reconhecido que o pagamento anterior se tornou indevido, motivo pelo qual é sempre relevante debater os impactos da devolução de valores recolhidos indevidamente na apuração dos tributos correntes da pessoa jurídica.

No presente trabalho, analisaremos a possibilidade de inclusão dos valores recebidos a título de repetição do indébito na base das contribuições sociais incidentes sobre a receita ou faturamento (PIS/COFINS), enfatizando eventuais diferenças de tratamento nas modalidades de apuração cumulativa e não cumulativa.

Para tanto, partiremos do tratamento dado ao indébito fiscal pela legislação e a interpretação conferida pela Administração Tributária Federal, através de diversos pronunciamentos

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

como, por exemplo, solução de consulta e atos declaratórios. Em seguida, faremos um exame comparativo com os regimes de tributação (cumulativo e não cumulativo), identificamos problemas e eventuais distorções.

Salientamos que o *conceito de receita*³ adotado no presente trabalho é aquele já desenvolvido em trabalho pretérito, motivo pelo qual deixamos de reproduzi-los no desenvolvimento do presente estudo. Convém fixar apenas a necessidade de diferenciar o conceito de receitas da legislação contábil/societária, daquele trazido na legislação fiscal, notadamente o tratamento dado pela legislação das contribuições sociais em comento, que possuem materialidade constitucionalmente estabelecida (*faturamento ou receita bruta*).

1. O INDÉBITO FISCAL E O POSICIONAMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A legislação do imposto sobre a renda confere ao tributo recolhido indevidamente o mesmo tratamento da recuperação de demais custos ou despesas influenciadores da apuração do lucro fiscal (não o contábil). É o que se denota, por exemplo, do art. 595, §9º, do RIR/2018⁴.

Diante de inúmeros questionamentos ao tratamento fiscal do recebimento do indébito tributário decorrente de ação

3. QUEIROZ, Mary Elbe. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. *A base de cálculo do PIS e da COFINS no regime cumulativo e das instituições financeiras após a Lei nº 12.973/2014*. In: *Tributação em foco: a opinião de quem pensa, faz e aplica o direito tributário*. São Paulo: Focofiscal, 2015. p.259-286. QUEIROZ, Mary Elbe. SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos de. *O conceito de receita para apuração dos tributos federais (no prelo)*.

4. Art. 595. (...) § 9º Os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para fins de determinação do imposto sobre a renda, exceto se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei nº 9.430, de 1996, art. 53).

judicial, a Receita Federal do Brasil editou o Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003⁵.

Da leitura do mencionado ato normativo, pode-se concluir que, para a Administração Tributária (RFB), o parâmetro para incidência ou não do Imposto sobre a Renda Pessoa Jurídica – IRPJ e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL reside no fato de o valor do tributo ter sido considerado como despesa (computada como despesa - obrigação registrada no passivo), independentemente de ter sido paga ou não, em período anterior, para fins da apuração do lucro real.

Adicionalmente, naquele mesmo ato, houve o expresse reconhecimento da não incidência da contribuição para o PIS e a COFINS sobre o valor restituído a título de indébito tributário. Trata-se, pois, de reconhecimento de que os valores recebidos a título de restituição não se amoldam ao conceito de receita fiscal e, conseqüentemente, não são alcançados pelas contribuições. Por outro lado, a norma em questão, especificamente no seu art. 3º, enquadra os juros como uma receita fiscal nova passível de tributação nos termos da legislação tributária de regência.

O curioso é que o art. 2º confere ao valor restituído a título de tributo recolhido indevidamente o nítido caráter de recuperação de despesa e, portanto, elemento fora do campo da incidência da contribuição, em razão de não representar efetiva receita fiscal. Todavia, com relação aos juros e atualização

5. ADI SRF 25/03 - ADI - Ato Declaratório Interpretativo SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL - SRF nº 25 de 23.12.2003. 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. Art. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente. Art. 3º Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

monetária incorporadas pela SELIC, o ato em questão confere natureza diversa (receita nova), o que na visão da Administração Tributária seria uma “receita” passível de tributação.

O ato interpretativo, no entanto, acaba não se aprofundando qual seria o enquadramento da suposta receita. A questão acabou sendo enfrentada em Soluções de Consultas⁶, nas quais a administração tributária enquadrou as receitas como financeiras. A classificação possui relevância, pois, ela é determinante para que haja a exclusão dos respectivos valores do campo de tributação das contribuições.

Em que pese o posicionamento fazendário, entendemos que enquadrar a atualização realizada pela SELIC (juros e atualização monetária) com uma receita passível de tributação extrapola os limites legais e constitucionais para a tributação das contribuições. Não se trata, pois, de um ingresso de elemento novo (receita fiscal), mas sim uma mera recomposição devida pela Fazenda pelo tempo que ela ficou indevidamente de posse de um valor que não lhe pertencia ou pelo atraso na entrega de valor que sempre pertenceu ao contribuinte. Tal conclusão, inclusive, é a que melhor labora a fim de evitar o enriquecimento ilícito ou sem causa da Fazenda Pública.

Ademais, a alocação dos valores incorporados ao patrimônio do contribuinte, para fins do cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro, não implica automaticamente na inclusão como receitas passíveis de tributação pela COFINS e pelo PIS⁷.

6. Solução de Consulta DISIT/SRRF06 n° 10/2013. Os juros correspondentes ao indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre eles, incide a COFINS Não Cumulativa, uma vez que integram a sua base de cálculo definida pela Lei n° 10.833/2003. Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado não compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS apurados no regime cumulativo. Solução de Consulta DISIT/SRRF10 n° 6/2010. Os juros e as variações monetárias ativas (receitas financeiras) incidentes sobre o empréstimo compulsório recuperado judicialmente se configuram como receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ e a CSLL. No concernente à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, tais receitas financeiras são tributadas à alíquota zero, no caso de pessoa jurídica sujeita ao regime de incidência não-cumulativa.

7. Importante destacar que entendemos que os valores recebidos a título de juros e correção monetária na repetição do indébito não se amoldam ao conceito de renda

Desta feita, faremos uma análise do impacto do entendimento da administração tributária em cada regime de apuração, apontando as suas especificidades na composição da base de incidência das contribuições.

2. REGIME CUMULATIVO

O regime cumulativo, em síntese, corresponde ao arcabouço originário das contribuições sociais em questão. Foi concebido, inicialmente, para concretizar a competência constitucional para instituição de contribuição sobre o faturamento das pessoas jurídicas.

Na redação do art. 2º da Lei Complementar nº 70/1991, a sua base de cálculo correspondia ao faturamento mensal, assim entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e serviços de qualquer natureza. Posteriormente, a Lei nº 9.718/1998, sob o pretexto de realizar ajustes na base de cálculo das contribuições, mas, na verdade, buscando arrecadar mais com a contribuição, promoveu um indevido alargamento no conceito de faturamento, ao permitir a inclusão de outras receitas além daquelas decorrentes da venda de mercadorias e/ou serviços.

A discussão foi levada ao Supremo Tribunal Federal que, em julgamento plenário, reconheceu a inconstitucionalidade de inclusão de outras receitas (não operacionais), pois a materialidade escolhida pelo legislador ordinário não se coadunava com a competência tributária outorgada pela Constituição Federal (na época da instituição, o legislador somente poderia instituir contribuição incidente sobre o faturamento). Com isso, ficou consagrado, na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que, semanticamente, o faturamento somente

e, por conseguinte, não são passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL. O tema, aliás, teve sua repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal (vide: Tema 962 – Paradigma: Recurso Extraordinário nº 1.063.187).

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

pode ser considerado como um efetivo ingresso derivado de atividade operacional da pessoa jurídica⁸.

Daí por que para que houvesse o pretendido alargamento se fez necessário a inserção, pelo Constituinte derivado (Emenda Constitucional nº 20/1998), de nova competência tributária que, alternativamente, poderia ser utilizada pelo legislador para instituição ou reformulação do regime jurídico das contribuições. A mencionada competência tributária, inclusive, foi utilizada pelo legislador com a criação do regime não-cumulativo.

No caso do regime cumulativo, como visto, o legislador ordinário sempre utilizou o faturamento na configuração constitucional da contribuição. Essa escolha não foi revista até hoje, nem mesmo com a instituição da Lei nº 12.973/2014, haja vista que não houve alteração na eleição do faturamento como arcabouço constitucional para delimitação da base de cálculo do tributo.

Como já adiantado, ao invés de conceituar o faturamento, a norma, insculpida no art. 3º da Lei nº 9.718/1998, após a citada EC nº 20/1998, fez remissão à receita bruta definida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977. Vale lembrar que a Lei nº 12.0973/2014, alterou o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/1977⁹.

Note-se que a norma em questão está inserida no contexto da apuração da “renda” das pessoas jurídicas com base

8. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recursos Extraordinários nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG. Plenário. Julgados em 09/11/2005.

9. Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III. § 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de: I - devoluções e vendas canceladas; II - descontos concedidos incondicionalmente; III - tributos sobre ela incidentes; e IV - valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta. (...) § 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário. § 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no caput, observado o disposto no § 4º.

no método de apuração do lucro real, para fins da apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL que têm como sua materialidade o lucro que é inteiramente diversa daquela das contribuições. No referido método, a apuração do lucro real ocorre por meio do confronto entre receitas, custos e despesas (apuração de resultado contábil), ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto sobre a renda. Isto quer dizer, a receita bruta poderá ter seu alcance amplo uma vez que, posteriormente, haverá ajustes, sob a forma de deduções, expurgos, acréscimos ou compensações, a fim de ajustar essa receita para que se obtenha o verdadeiro lucro, o lucro real, como o acréscimo patrimonial ou a riqueza nova sobre a qual deverá incidir a tributação. O mencionado aspecto é importante para que possamos, a partir do contexto semântico do art. 12 do Decreto-lei nº 1.598/1977, entender o seu alcance para delimitação da base de cálculo das contribuições incidentes sobre o faturamento.

Pois bem, o ponto que deve ser observado na delimitação da base de cálculo é que o vocábulo “receita bruta” na legislação do Imposto sobre a Renda é sinônimo de receita decorrente do objeto principal da atividade da pessoa jurídica. Isto é, não compreende qualquer outra receita, ainda que seja efetivo ingresso de divisas ao patrimônio das pessoas jurídicas, como está bastante claro na própria lei, no inciso IV do artigo 12 do DL 1.598/1977: “as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III”.

Se esse inciso diz que se enquadram como receita bruta todas as demais receitas não compreendidas nos incisos anteriores e explicita que são as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, então, outras receitas não poderão ser alcançadas. Neste aspecto, o legislador, acertadamente, equiparou o conceito de receita da atividade previsto na legislação do Imposto sobre a Renda ao de faturamento, previsto na Constituição Federal para instituição de contribuições.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

E mais, ratificando o entendimento acima, a Lei nº 11.941/2009 revogou o parágrafo 1º (*Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas*), que foi reconhecido como inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, sedimentando a discussão sobre a não incidência no regime cumulativo das contribuições sobre receitas distintas do faturamento.

Assim, quando analisamos a incidência das contribuições (PIS/COFINS) sobre os valores devolvidos em virtude da repetição do indébito tributário, é evidente a impossibilidade de incluí-los no campo da apuração das contribuições por dois fundamentos distintos.

O primeiro reside no fato de que os valores não podem ser enquadrados como faturamento, assim entendido com o somatório dos ingressos auferidos no desenvolvimento das atividades que são objeto da pessoa jurídica e, portanto, não se amolda ao critério material para incidência das contribuições.

Já o segundo ponto, parte das considerações ofertadas pela administração tributária, no sentido de que o principal não se amolda ao conceito de receita e os juros, apesar de indevidamente enquadrados como receita financeira, estão fora do campo de tributação das contribuições sujeitas ao regime de tributação cumulativo¹⁰.

10. Em sentido análogo: Solução de Consulta COSIT nº 30/2019. Ementa: REGIME DE APURAÇÃO CUMULATIVA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. RECEITA BRUTA. RECEITAS FINANCEIRAS. RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. A partir da publicação da Lei nº 11.941, de 2009, ocorrida em 28 de maio de 2009, a base de cálculo da Cofins no regime de apuração cumulativa ficou restrita ao faturamento auferido pela pessoa jurídica, que corresponde à receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, nos termos do art. 2º e caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998. No regime de apuração cumulativa, a receita bruta sujeita à Cofins compreende as receitas oriundas do exercício de todas as atividades empresariais da pessoa jurídica, e não apenas aquelas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços. O fator relevante para determinar se há a incidência da Cofins no regime de apuração cumulativa sobre determinada receita, inclusive receita financeira, é a existência de vinculação dessa receita à atividade negocial/empresarial desenvolvida pela pessoa

3. REGIME NÃO-CUMULATIVO

O regime não cumulativo, instituído pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003¹¹, possui sua base de incidência maior do que o anterior (cumulativo), de modo que incide sobre toda receita fiscal, independentemente da sua classificação. Importante destacar que a ressalva “*independentemente de sua denominação ou classificação contábil*” contida no *caput* dos artigos 1º dos diplomas normativos citados deve ser interpretada como mais um elemento a confirmar a completa separação entre receita contábil e receita fiscal.

É possível, com base na separação preconizada pela própria legislação, inserir na base de cálculo das contribuições valores que representam efetivos ingressos (receitas), porém, que não se enquadrem na classificação contábil de receita e, ao contrário, elementos classificados na contabilidade como receitas, mas não representam efetivos ingressos.

Um outro destaque consiste na inclusão de determinadas grandezas como hipóteses de exclusão da base de cálculo, quando deveria constar como hipótese de não incidência, pois não se amoldam ao conceito de receita fiscal (critério material da contribuição). É o caso, por exemplo, da recuperação de custos e despesas, que não representa ingresso de receita

jurídica. Solução de Consulta nº Disit/SRRF07 nº 7008/2016. Ementa: DEPÓSITO JUDICIAL E EXTRAJUDICIAL. REMUNERAÇÃO. JUROS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. REGIME CUMULATIVO DE APURAÇÃO. NÃO-INCIDÊNCIA. Em razão de as instituições financeiras sujeitarem-se ao regime cumulativo de apuração da contribuição, e de não se constituir em receita típica da atividade delas os juros dimanados dos seus depósitos judiciais e extrajudiciais, estes não se encontram no campo de incidência da contribuição sob sua responsabilidade.

11. Lei nº 10.833/2003. Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. § 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei no 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO
E OS DIÁLOGOS ENTRE TEORIA E PRÁTICA

nova e estão, indevidamente, disciplinadas como exclusão da base de cálculo da contribuição¹².

Logo, independentemente da classificação ou denominação atribuída aos valores recebidos a título de repetição do indébito, não podemos atribuir o tratamento de receita fiscal, sob pena de subverter a materialidade dos tributos, imputando-lhe ônus tributário completamente indevido, que poderá, inclusive, motivar uma nova ação com objetivo de reaver o indébito, criando um ciclo vicioso.

É necessário destacar que os juros decorrentes da recuperação de despesas (hipótese de não incidência das contribuições) não podem ser enquadrados como uma receita descontextualizada da sua própria origem. Se a despesa recuperada não é passível de tributação, igualmente, o seu acessório e dela decorrente não poderá ser tratado pela legislação tributária de forma diversa, como elemento autônomo e dissociado da sua origem, e com natureza diferente.

Em outro prisma, o enquadramento dos juros e atualização monetária como receita financeira conferido pela administração tributária, transfere o seu regime jurídico para aquele conferido ao regime não cumulativo. Como sabido, até a vigência do Decreto nº 8.426/2015, que elevou as alíquotas das contribuições sobre as receitas financeiras, não havia a tributação das receitas financeiras (período anterior à instituição do regime não cumulativo) e/ou havia regime isentivo efetivado pela redução à zero das alíquotas incidentes sobre

12. Lei nº 10.637/2002. Art. 1º (...) § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...) V - referentes a: b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita; Lei nº 10.833/2003. Art. 1º (...) § 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas: (...) V - referentes a: b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

as receitas financeiras (Decreto nº 5.164/2004 e Decreto nº 5.442/2005).

O fator normativo apresentado poderá acender discussões sobre o momento de reconhecimento das receitas e seus reflexos para fins de incidência das contribuições (PIS/COFINS). Isso porque a composição da repetição de indébito a ser efetivada poderá conter elementos de juros e correção monetária anterior à vigência dos decretos citados acima, o que poderá implicar na necessidade de tributação com base em regimes distintos.

Some-se a isso a necessidade de reconhecimento de direitos com base no regime de competência, elemento que poderá ensejar o reconhecimento de eventual “receita financeira” em períodos distintos como, por exemplo, no trânsito em julgado da decisão, no momento da inscrição do crédito em precatório ou até mesmo quando da efetivação do direito no âmbito administrativo¹³.

Haverá, independentemente do critério adotado, um tratamento tributário diferenciado em relação aos valores recebidos a título de juros e correção monetária, o que poderá causar distorções e imputação de tratamento diferenciado para contribuintes em situações análogas.

13. A Receita Federal do Brasil já expediu interpretações divergentes sobre o momento de reconhecimento de eventual receita: Solução de Consulta SRRF 06/Disit nº 106/2010. LUCRO REAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ. No caso de pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real que é titular do direito, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, de compensar com créditos tributários vincendos da Cofins os valores por ela indevidamente recolhidos a título de Finsocial, o Imposto de Renda - IRPJ incide sobre os valores repetidos e sobre os respectivos juros no final do período em que ocorrer o trânsito em julgado da referida decisão. A partir do trânsito em julgado da decisão, os juros correspondentes a cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês. Solução de Consulta SRRF06/Disit nº 6.027/2017. COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA. PRAZO PRESCRICIONAL. TERMO A QUO. O prazo prescricional para a compensação de crédito previdenciário decorrente de ação judicial é de cinco anos, contados do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o crédito ou da homologação da desistência de sua execução.

CONCLUSÃO

O valor devolvido/restituído a título de tributo recolhido indevidamente e seus acessórios possuem o nítido caráter de recuperação de despesa e, portanto, elemento fora do campo da incidência da contribuição, em razão de não representar efetiva receita fiscal, riqueza nova, independentemente do regime de tributação a que esteja submetido o contribuinte. Tais valores não se enquadram na materialidade das contribuições para o PIS e COFINS. Daí porque não se pode querer alcançar esse valor devolvido com tais incidência tributária.

Por outro lado, ainda que se entenda que somente o principal deve ser considerado receita recuperada (posicionamento da administração tributária), ainda assim, o tema comportará o tratamento diferenciado em cada regime de tributação (cumulativo e não cumulativo).

Isso porque, ao considerar a correção monetária e os juros como tributáveis, somente será possível enquadrá-los como receita financeira. No regime cumulativo, tais receitas estão completamente fora do campo de tributação. Diferentemente, no regime não cumulativo, a depender do momento de reconhecimento da receita (regime de caixa ou competência) os valores poderão ser enquadrados como não tributáveis (alíquota zero) ou tributáveis como alíquota reduzida (regime criado pelo Decreto nº 8.426/2015).

