

IRPJ E CSLL: CONTROVÉRSIAS SOBRE O REGIME DE COMPETÊNCIA NA RECUPERAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS

José Antonio Minatel¹

Sumário: 1. Introdução – 2. Escrituração comercial: método e princípios estabelecidos pela ciência contábil elevados ao plano da lei – 3. Obrigatoriedade do regime de competência e método para sua observância – 4. Diretrizes fixadas pela legislação tributária – 5. Recuperações de créditos tributários: pressupostos para incidência do IRPJ e da CSLL: 5.1 Momento para o reconhecimento do direito de créditos recuperados; 5.2 Habilitação prévia da compensação e montante dos créditos a serem tributados – 6. Síntese conclusiva.

1. INTRODUÇÃO

Embora a questão colocada para reflexão já tenha sido objeto de diferentes pronunciamentos por respeitadas especialistas das diferentes áreas do conhecimento envolvidas com

1. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-São Paulo (SP); professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito da PUC-Campinas (SP), nos cursos de graduação e pós-graduação; professor no curso de especialização e de mestrado do IBET-Instituto Brasileiro de Direito Tributário; ex-Delegado da Receita Federal em Campinas; ex-membro do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda em Brasília; autor do livro “Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação”, publicado pela MP Editora (SP), em 2005; vários pareceres, artigos e capítulos de livros publicados sobre matéria tributária e processo administrativo tributário; advogado e consultor tributário.

o tema, seja na perspectiva da Ciência Contábil como também do Direito Tributário, é certo que ainda persiste controvérsia e grande insegurança sobre o adequado momento para o registro e reconhecimento de créditos tributários recuperados. O equacionamento dessa questão passa pelo necessário diálogo entre a contabilidade e o direito, ainda que suas regras estejam voltadas para diferentes propósitos.

Tendo em conta o estreito espaço para a abordagem do tema proposto, avançamos para trazer as principais diretrizes que norteiam o registro dessas operações para fins contábeis, que servirão de ponto de partida para avaliação das correspondentes regras da legislação que as incorpora para fins tributários.

2. **ESCRITURAÇÃO COMERCIAL: MÉTODO E PRINCÍPIOS ESTABELECIDOS PELA CIÊNCIA CONTÁBIL ELEVADOS AO PLANO DA LEI**

De acordo com a legislação pátria, todas as pessoas jurídicas são obrigadas a manter escrituração básica para o registro de suas operações, de forma a permitir a apuração de seus resultados periódicos que evidenciem não só a performance no desempenho de suas atividades, como também o retrato de sua situação patrimonial em cada período. Essas regras básicas começam com a previsão geral contida no Código Civil², nos seguintes termos:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária **são obrigados a seguir um sistema de contabilidade**, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

[...]

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é **indispensável o Diário**, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

2. Código Civil, aprovado pela Lei nº 10.406/2002.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

[...]

Art. 1.184. **No Diário serão lançadas**, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, **todas as operações relativas ao exercício da empresa**.

[...]

§ 2º Serão lançados **no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico**, devendo ambos ser **assinados por técnico em Ciências Contábeis** legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Ao estabelecer que as demonstrações financeiras da pessoa jurídica deverão ser assinadas por profissional habilitado em “Ciências Contábeis”, está o Código Civil, de forma indireta, trazendo para o universo das regras jurídicas os princípios e métodos traçados pela Ciência Contábil, diretrizes que devem nortear a apuração dos resultados das entidades empresariais.

Em convergência com essas disposições gerais, estabelece a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações, também aplicável para as sociedades limitadas) que as entidades empresariais deverão manter escrituração regular de suas operações para que, ao final de cada exercício social, sejam apurados (artigo 176):

- I - balanço patrimonial;
- II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
- III - demonstração do resultado do exercício; e
- IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)
- V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638, de 2007)

Para que haja um mínimo de padronização e seja possível avaliar a situação patrimonial e o desempenho de uma entidade em determinado período, assim como comparar esses números com aqueles apresentados por outra empresa, são

estabelecidos critérios, métodos e princípios que devem ser seguidos pelos profissionais encarregados da elaboração dessas demonstrações financeiras. É verdade que essas diretrizes são fixadas pela Ciência Contábil, mas ganharam o patamar da lei societária³, como se vê do dispositivo adiante transcrito:

Escrituração

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos **princípios de contabilidade geralmente aceitos**, devendo **observar métodos ou critérios contábeis uniformes** no tempo e **registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência**. (destaques acrescidos)

Assim, elaborar a escrituração contábil dessa ou de outra forma não é decisão que fica reservada ao capricho de cada profissional da contabilidade, pois as regras transcritas comprovam que é a lei que impõe a observância de princípios contábeis e de outras formalidades para a elaboração das demonstrações financeiras das pessoas jurídicas.

3. OBRIGATORIEDADE DO REGIME DE COMPETÊNCIA E MÉTODO PARA SUA OBSERVÂNCIA

Pela relação direta com a matéria envolvida no presente estudo, dentre outros princípios e métodos contábeis relevantes, destaca-se o chamado método que exige o emparelhamento das “receitas” com os “custos/despesas” que lhes correspondam, no sentido de que seja apropriada a totalidade dos encargos e esforços despendidos para a obtenção das “receitas” reconhecidas em cada período, sendo irrelevante para essa aproximação o momento em que se dá o ingresso financeiro (das receitas), ou o desembolso pelo pagamento dos encargos (custos/despesas).

Assim, para que haja uniformidade nesse pretendido emparelhamento, adotou a Ciência Contábil o consagrado

3. Lei nº 6.404/76.

método que ficou conhecido como “**regime de competência**”, aplicável sob dupla perspectiva na escrituração dos fatos que afetam o patrimônio da pessoa jurídica:

- (i) custos e despesas: devem ser reconhecidos no momento em que estiverem “**incorridos**”, ou seja, quando esses encargos necessários ao funcionamento da entidade estiverem assumidos como líquidos e certos e, simultaneamente, aplicados como esforço na busca de resultados ou para manutenção da fonte produtora; e
- (ii) receitas: devem ser registradas e reconhecidas na contabilidade quando estiver configurada a “**realização**”, natureza que é evidenciada pela confirmação do direito ao recebimento do preço ajustado, seja pela entrega (tradição) da mercadoria ou do bem prometido na venda, assim como pela efetiva prestação de serviços que, nos termos de cada contrato, assegure o direito ao recebimento da contrapartida ajustada como preço.

É preciso destacar que essas diretrizes contábeis, além de terem sido incorporadas no plano das regras jurídicas, estão hoje consolidadas em diversos pronunciamentos técnicos, oriundos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC, organismo que tem a principal função de fixar balizas de convergência para aproximação das normas brasileiras aos padrões internacionais de contabilidade, assim como fixar regras para orientar os profissionais que se responsabilizam pela elaboração das demonstrações financeiras de cada entidade. Transcreve-se item do CPC nº 00 que aprovou a Estrutura Conceitual Básica para Relatório Financeiro⁴, regra contábil que trata pontualmente do tema nos seguintes termos:

Desempenho financeiro refletido pela contabilização pelo regime de competência

4. CPC 00 (R2) aprovado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis em 01/11/2019, como atualização ao texto do CPC 00 (R1) anteriormente aprovado em 02/12/2011.

1.17 O **regime de competência** reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente. Isso é importante porque informações sobre os recursos econômicos e reivindicações da entidade que reporta e mudanças em seus recursos econômicos e reivindicações durante o período fornecem uma base melhor para a avaliação do desempenho passado e futuro da entidade do que informações exclusivamente sobre recebimentos e pagamentos à vista durante esse período. (sublinhados acrescidos)

Na versão anterior que foi aprovada como Norma Brasileira de Contabilidade⁵, encontramos a confirmação do já comentado método do emparelhamento entre “custos/despesas” e “receitas”, com as seguintes orientações:

4.50. As **despesas** devem ser reconhecidas na demonstração do resultado com base na **associação direta entre elas e os correspondentes itens de receita**. Esse processo, usualmente chamado de confrontação entre despesas e receitas (**regime de competência**), envolve o reconhecimento simultâneo ou combinado das receitas e despesas que resultem diretamente ou conjuntamente das mesmas transações ou outros eventos. (destaques acrescidos)

Por sua vez, quando o foco está relacionado com o momento da “**realização**” das “**receitas**” (que é o tema que nos interessa de perto), para que seja formalizado o registro contábil em alinhamento com o regime de competência, as atuais diretrizes contábeis traduzem esse momento fazendo referência ao estágio em que se verifica a “satisfação de obrigação de performance”, conforme orientações que atualmente constam do específico Pronunciamento Contábil CPC 47:

Satisfação de obrigação de performance

31. A entidade deve reconhecer receitas quando (ou à medida que) a entidade **satisfizer à obrigação de performance ao transferir o**

5. Norma Brasileira de Contabilidade NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, atualizada Conselho Federal de Contabilidade, pela Resolução CFC N.º 1.374/11.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

bem ou o serviço (ou seja, um ativo) prometido ao cliente. O ativo é considerado transferido quando (ou à medida que) o cliente obtiver o controle desse ativo. (destaques acrescidos)

Portanto, essa breve incursão pelos caminhos das regras contábeis já é suficiente para demonstrar que há método a ser seguido de maneira uniforme na escrituração dos fatos contábeis, para que seja observado o cumprimento do mencionado **regime de competência**.

4. DIRETRIZES FIXADAS PELA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA

Não é diferente a orientação traçada pela legislação tributária. Ao tratar da obrigatoriedade de escrituração para fins de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e das demais contribuições sociais (CSLL, COFINS e PIS), após as alterações processadas pela Lei nº 12.973/2014, a IN-RFB 1.700/2017⁶ reproduz as exigências fixadas na legislação societária já indicada, nos seguintes termos:

CAPÍTULO IV

DA ESCRITURAÇÃO

Art. 65. A pessoa jurídica sujeita à tributação do **IRPJ com base no lucro real** deverá manter **escrituração com observância das leis comerciais e fiscais**.

§ 1º A pessoa jurídica sujeita à tributação do IRPJ com base no lucro real é obrigada a adotar a Escrituração Contábil Digital (ECD) e transmiti-la ao Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) nos termos da Instrução Normativa RFB nº 1.420, de 19 de dezembro de 2013.

§ 2º A **ECD compreenderá a versão digital dos livros Diário e Razão.** (destaques acrescidos)

Por sua vez, o atual Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018), reproduz

6. IN-RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017

regra tributária implantada pelo Decreto-Lei nº 1.598/77 e até hoje vigente, destacando específica seção para tratar do tema com significativo título:

Da inobservância ao regime de competência

Art. 285. A inexatidão quanto ao **período de apuração** de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou de reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 5º):

I - a postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou

II - a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

Extrai-se do dispositivo transcrito que a legislação tributária mantém a regra geral que exige a adoção do **regime de competência** para as apurações fiscais, prevendo consequências para as situações em que se verifica o seu descumprimento, ou seja, “inobservância ao regime de competência”, como previsto no título acima transcrito que antecede ao art. 285 do RIR/2018.

Não adotar o **regime de competência**, seja pela antecipação no registro de “custos ou despesas”, ou ainda pelo retardamento no reconhecimento de “receitas”, além de provocar distorção nas demonstrações financeiras sob a ótica da Ciência Contábil, pode provocar reflexos na apuração e postergação no pagamento de tributos, situação que autoriza a administração tributária federal a exigir eventuais diferenças com acréscimos de encargos moratórios (juros e multa de mora), nos termos previstos nos parágrafos do citado artigo 285 do RIR/2018, aqui reproduzidos:

Art. 285. [...]

§ 1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em **inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas**, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

decorrência da aplicação do disposto no § 2º do art. 258 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 6º).

§ 2º O disposto nos § 1º e § 2º do art. 258 não exclui a **cobrança de multa de mora e de juros de mora** pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto sobre a renda em decorrência de inexactidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, § 7º).

Como regra geral, a apuração das bases de cálculo dos tributos federais está estreitamente vinculada aos demonstrativos que partem da escrituração contábil, em razão do que não deve causar estranheza a possibilidade de desencaixe financeiro momentâneo, entre o fluxo de entradas e de saídas de dinheiro e os valores a serem submetidos à tributação.

Esse efeito não é causado somente quando se enxerga onerosidade da exigência, como é o caso da tributação de “receitas” por serviços já prestados e ainda não recebidos, mas aparece também em situações de aparente favorecimento, como na hipótese de recebimentos antecipados por contratos de prestação de serviços futuros, ou mesmo recebimento antecipado pela cessão de direitos por prazo determinado, como se vê na orientação fixada pela administração tributária por meio de Solução de Consulta⁷, conforme ementa abaixo transcrita:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

RECEBIMENTO ANTECIPADO - REGIME DE COMPETÊNCIA

O valor **recebido antecipadamente** de instituição financeira, a título de pagamento por “Direito por Aquisição de Folha de Pagamento”, registrado no passivo não circulante da pessoa jurídica deve ser **reconhecido para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ, em parcelas mensais** de acordo com o **número de meses de vigência do contrato**. (destaques acrescidos)

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404, de 196, art. 177 e art. 187, § 1º; RIR/99, arts. 247, § 1º, 248, 251,274, 325, I, “c”; Resolução CFC nº 750/93, 774/94, 1.157/09 e C.Circular BCB nº 3.357/2009.

7. RFB: Solução de Consulta DISIT/SRRF08 Nº 484, de 18 de dezembro de 2009 (DOU de 29/01/2010, seção 1, página 24).

Deixando o lado da tributação da “receita” e olhando para o viés da dedutibilidade de gastos, para fins de IRPJ e CSLL a legislação tributária autoriza a dedução dos tributos no período de seu fato gerador, mesmo que ainda não recolhidos e esteja a pessoa jurídica em situação de inadimplência, ressalvada a hipótese de estarem com a exigibilidade suspensa. Assim prevê o art. 352 do RIR/2018:

Dos tributos e das multas por infrações fiscais

Art. 352. Os **impostos e as contribuições são dedutíveis**, para fins de determinação do lucro real, **segundo o regime de competência** (Lei nº 8.981, de 1995, art. 41, **caput**).

É bem verdade que há exceções fixadas pela legislação tributária em razão de determinadas particularidades, como acontece com o reconhecimento de variação cambial de direitos de créditos e de obrigações, hipótese em que o chamado “**regime de caixa**” é colocado como regra para efeitos fiscais (RIR/2018, artigo 407), embora os registros contábeis devam seguir o reconhecimento dessas variações cambiais pelo “regime de competência” que, por opção irrevogável da pessoa jurídica a ser manifestada no início do período base, pode valer também para efeitos fiscais nessa matéria (RIR/2018, §§ 1º e 2º do artigo 407).

Outra exceção está relacionada com a possibilidade de diferimento da tributação do resultado para o momento do recebimento do preço contratado, nas operações de fornecimento a prazo de bens ou serviços ao poder público, regra bastante antiga e ainda vigente (RIR/2018, artigo 480) que parte da presunção de que os órgãos governamentais são maus pagadores e não respeitam vencimento das obrigações contratadas. Transcreve-se pronunciamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF⁸, cuja ementa é elucidativa para confirmar a aplicação desse tratamento diferenciado e excepcional:

8. CARF: Acórdão nº 1101-001.172, da 1ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 1ª Sessão, em 26 de agosto de 2014.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 1999

IRPJ. CONTRATOS DE LONGA DURAÇÃO COM **ENTIDADES GOVERNAMENTAIS. DIFERIMENTO DA TRIBUTAÇÃO DE RECEITAS NÃO RECEBIDAS** NO PERÍODO RESPECTIVO. POSSIBILIDADE. O fornecedor de bens/serviços em virtude de contratos de longo prazo com entes públicos pode reconhecer, **pelo regime de competência**, as receitas correspondentes a um determinado período para fins de composição do correlato lucro contábil; após a identificação dessa grandeza, poderá proceder à **exclusão da parcela dessas receitas que ainda não tenham sido efetivamente recebidas** para fins de divisar o **lucro real do período** de apuração em exame. (destaques acrescidos)

Tratamento igualmente diferenciado é atribuído pela legislação tributária para as pessoas jurídicas optantes pela tributação do IRPJ e CSLL pela sistemática do Lucro Presumido, hipótese em que essas empresas podem optar pelo chamado “**regime de caixa**” para apuração dos tributos federais incidentes sobre suas atividades (IRPJ, CSLL, COFINS e PIS), como previsto no RIR/2018:

Pessoas jurídicas autorizadas a optar

Art. 587. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R\$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses, **poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido** (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, **caput**).

§ 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será **definitiva em relação a todo o ano-calendário** (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 1º).

§ 2º Relativamente aos limites de que trata este artigo, **a receita bruta auferida no ano anterior será considerada de acordo com o regime de competência ou caixa**, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido (Lei nº 9.718, de 1998, art. 13, § 2º).

Para as demais pessoas jurídicas obrigadas à apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do Lucro Real, há

obrigatoriedade de que esses tributos (e outros incidentes sobre as “receitas”) sejam apurados pelo “**regime de competência**”, situação que pode provocar a exigência antecipada de tributos sobre operações que não venham a ser confirmadas no futuro, caracterizando incidência sobre verdadeiras “perdas”, e não mais sobre novos ingressos provenientes de “**renda**”, ou de “**receitas**”, que são as bases materiais adequadas previstas na Constituição Federal que legitimam a tributação.

Com efeito, essa situação vai ocorrer na hipótese de inadimplência consumada pelo não recebimento de parcelas de créditos de operações já tributadas, decorrentes de vendas a prazo (de mercadorias ou de serviços). Ainda que a legislação do IRPJ e da CSLL contenha previsão de posterior dedutibilidade dessas “perdas no recebimento de créditos” (RIR/2018, artigo 347), dedução que permitirá neutralizar o efeito da tributação anterior, é preciso registrar que não há semelhante tratamento no âmbito da legislação relacionada com as contribuições da COFINS e do PIS, cenário agravado pelo desajustado e lamentável pronunciamento do Supremo Tribunal Federal, no rito de repercussão geral, confirmando tese⁹ pela possibilidade de exigência dessas contribuições sobre as chamadas “vendas inadimplidas”. Seguramente, nesse cenário as citadas contribuições estão incidindo sobre “**perdas**” e contribuindo para agravá-las, fugindo da previsão constitucional que tem a “receita ou faturamento”¹⁰ como única base adequada para tributação.

Em resumo, afora as situações especiais previstas na legislação tributária, a apuração dos tributos federais deve seguir o mesmo “**regime de competência**” adotado na escrituração comercial, sendo que eventual adoção do “regime de caixa” para o reconhecimento de “receitas”, em situações não

9. **STF, RE nº 586482 - TESE nº 87**: “As vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, visto que integram a receita da pessoa jurídica”.

10. Constituição Federal: Artigo nº 195, inciso I, “b”.

autorizadas, pode configurar a hipótese de “postergação” no pagamento de tributos, situação em que eventuais diferenças podem ser exigidas com acréscimo de multa e juros de mora.

5. RECUPERAÇÕES DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS: PRESSUPOSTOS PARA INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL

Esse passeio pelas diretrizes contábeis e pela legislação tributária teve o propósito de fincar a premissa de que o “**regime de competência**”, elevado à categoria de princípio pela Ciência Contábil que registra o seu nascimento, é também adotado como regra jurídica geral e obrigatória para fins tributários. Com essa magnitude, examina-se a sua aplicação no viés de reconhecimento dos efeitos contábeis e fiscais, provenientes de recuperações de créditos tributários relatadas em decisões definitivas (administrativas ou judiciais) que reconhecem o direito à restituição (ou mesmo, à compensação) de valores anteriormente recolhidos como tributos, e que, posteriormente, foram declarados como indevidos.

A questão não é nova. Peço a devida licença para voltar ao passado em período em que exercia mandato de conselheiro como representante do Ministério da Fazenda junto à 8ª. Câmara do antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF), para registrar deliberação daquele colegiado adotada há mais de vinte anos sobre essa matéria. Com efeito, pela unanimidade dos integrantes daquela Câmara foram acatados os fundamentos de voto que proferi naquela sessão de julgamento por meio do Acórdão nº 108-05.636, cuja síntese está assim reproduzida na sua ementa que é elucidativa:

RECUPERAÇÃO DE TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE — EFEITOS TRIBUTÁRIOS NA COMPENSAÇÃO: O tratamento fiscal a ser atribuído aos valores recuperados deve ser particularizado, caso a caso, em função da natureza de cada tributo, visando neutralizar os anteriores efeitos provocados pela

regra original de incidência, cuja relação jurídica é desconstituída via restituição ou compensação. Nem sempre o valor recuperado deve ser submetido à tributação. Quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no momento da efetiva realização do direito, via restituição ou compensação.¹¹ (sublinhados acrescidos)

Registre-se que essas diretrizes foram firmadas pelo Tribunal Administrativo em período em que inexistiam orientações da administração tributária sobre esse controvertido tema. A despeito desse vazio normativo da época, há pressupostos estampados na ementa transcrita que continuam sendo reconhecidos como resistentes alicerces do instituto da repetição do indébito, em razão do que não podem ser desprezados e nem removidos, dentre eles: (i) a necessidade de avaliação “caso a caso”; (ii) a busca da **neutralização** dos efeitos da anterior incidência; (iii) a inquestionável **natureza desconstitutiva** da restituição. Além disso, está ali enfatizado o fator temporal, esclarecendo que “quando tributável, a inclusão do valor recuperado na base de cálculo de outras incidências deve operar-se no **momento da efetiva realização do direito**, via restituição ou compensação”.

Cabe registrar que algumas dessas diretrizes foram acatadas pela administração tributária e, mais tarde, apareceram no texto do Ato Declaratório Interpretativo n° 25/2003, ato normativo especialmente baixado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para uniformizar os procedimentos de aplicação da legislação tributária relacionados com a fiscalização dos efeitos da recuperação de tributos pagos indevidamente. O seu artigo primeiro é prova desse acatamento ao enaltecer a condicionante para tributação dos valores recuperados, valorizando a necessária “neutralização” dos efeitos da anterior incidência, pressuposto que exige que a análise seja feita “caso a caso”, confirmando que as diretrizes fixadas

11. Acórdão n° 108-05.636, proferido pela 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na sessão de 17 de março de 1999, relator o então conselheiro José Antonio Minatel.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

no comentado julgado foram adotadas pelo mencionado Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003 que inicia com o seguinte comando:

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.

Sim, é positiva e inquestionável essa condicionante, premissa que já serve como o primeiro corte na investigação dos efeitos tributários decorrentes da recuperação de créditos de tributos pagos indevidamente. Com efeito, qualificando-se como pequena ou média empresa a pessoa jurídica titular do crédito que sempre esteve no regime de tributação do IRPJ pela sistemática do lucro presumido e, assim, nunca tenha utilizado a dedução dos valores dos tributos pagos a maior como despesa para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, ao recuperá-los não deve submetê-los à tributação.

Não há necessidade de que seja estipulada regra jurídica para dotar de eficácia essa lógica e o argumento racional que fundamentam essa interpretação, uma vez que partem da premissa de que a restituição, e também a compensação, nada mais representam do que a desconstituição da relação jurídica anterior deflagrada pela aplicação da regra de incidência, pois é pela via da restituição que se desconstitui e se neutraliza a relação jurídica anterior. Ainda que desnecessária a existência de lei, conforta verificar que essa interpretação encontra amparo no artigo 53 da Lei nº 9.430/96, vigente com o seguinte comando:

Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo 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.

Assim, se na relação jurídica anterior o IRPJ na sistemática do lucro presumido era calculado com base em um percentual da receita bruta da pessoa jurídica, sem levar em consideração o resultado contábil que é afetado pelas despesas com os tributos (ICMS, PIS e COFINS etc.), no momento em que se recupera valores desses tributos pagos a maior, que na época das incidências não foram aproveitados como despesa para redução da base tributável do IRPJ, não tem sentido trazê-los à tributação no momento em que forem recuperados. Daí a certa literalidade da condicionante que consta da orientação implementada pelo ADI-SRF nº 25/2003, assegurando que o valor do tributo recuperado somente será submetido à tributação pelo IRPJ e CSLL **se, anteriormente, tenha sido utilizado e aproveitado como despesa dedutível** no cálculo dessas incidências.

5.1 Momento para o reconhecimento do direito de créditos recuperados

Com a diretriz fixada no tópico precedente, avancemos para avaliar a situação de pessoa jurídica que tem decisão judicial transitada em julgado e que, pelo fato de anteriormente ter aproveitado como despesas os tributos agora recuperados, se depara com a obrigação de incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL todo o valor do seu crédito pleiteado em restituição. Ainda assim, há perguntas prévias que exigem respostas: Quando é pertinente que se faça essa tributação? A sentença judicial transitada em julgado (definitiva) já caracteriza a disponibilidade da renda, nos termos do artigo 43 do CTN?

Se, no seu ponto de partida, o mencionado ADI-SRF nº 25/2003 mereceu elogios por encampar pressupostos racionais para definir a necessidade ou não de tributação dos valores recuperados, pecou na sequência ao trazer respostas para essas questões que fomentam a tributação antecipada dos créditos recuperados, ao

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

definir que, “pelo regime de competência”, devem os créditos ser incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL no momento do “trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído”, conforme estabelece o seu artigo 5º:

Art. 5º Pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou

II - na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

É verdade que o IRPJ tem como materialidade de sua incidência a aquisição de **disponibilidade**, segundo a dicção do artigo 43 do Código Tributário Nacional, disponibilidade essa que pode ser econômica ou jurídica. Por disponibilidade econômica tem-se entendido a situação em que o sujeito passivo já tem em seu poder a riqueza nova traduzida em dinheiro, de cuja importância já é possível destacar a parcela do tributo que deve ser entregue ao Poder Público.

E a disponibilidade jurídica? É muito comum ouvir-se referências sobre a disponibilidade jurídica, com conclusões precipitadas aduzindo que essa condição estaria consumada na hipótese em que o sujeito passivo, sem ter ainda em mãos os recursos que materializam a renda, já tenha direito sobre a pretendida riqueza nova. Advertimos que não basta ter somente o direito àquela riqueza nova, pois haveria a necessidade de que esse direito já evidenciasse, no mínimo, a efetiva disponibilidade jurídica, só configurada quando o questionado direito possa ser exercido, ou seja, quando possa utilizar ou transferir, ou usar, gozar e dispor que são as notas determinantes para configuração da disponibilidade.

Assim, ao contrário do que costuma ser apregoadado por meio de conclusões simplistas, o trânsito em julgado de decisão judicial que reconhece o direito aos créditos que se busca recuperar ainda não atribui efetiva **disponibilidade** jurídica ao seu titular, tampouco a disponibilidade econômica, pela impossibilidade de usar, gozar e dispor imediatamente desse direito, ou de seus correspondentes valores. Nem mesmo a mencionada “expedição do precatório” tem essa aptidão de conferir **disponibilidade jurídica** ao direito reclamado, na medida em que esse ato configura mera requisição pelo Poder Judiciário que, conforme pronunciamento do CARF¹², “não representa necessariamente aquilo que vai ser pago [...] nem quando o pagamento irá acontecer [...]”, reconhecendo-se que a “habitual impontualidade do Poder Público no pagamento de precatórios faz com que reinem incerteza e indefinição sobre quando o pagamento será feito e sobre a quantia a ser paga”.

Assim, essa orientação que consta do mencionado ADI nº 25/2003 revela agressão aos princípios da moralidade e da capacidade contributiva, na medida em que consuma uma nova exigência tributária antecipada, sobre valores indicativos de direitos ainda indisponíveis, sendo abominável que essa pretensão seja exercida pelo mesmo ente que resiste à devolução dos indébitos, pois no momento do trânsito em julgado ainda mantém em seu poder os valores indevidamente recolhidos pela empresa, além de impor dificuldades para que o contribuinte tenha a imediata disponibilidade da restituição a que tem direito, ou mesmo para que possa utilizar seu crédito pela via da compensação.

Essa advertência já ecoava em manifestações da jurisprudência antes mesmo da aparição desse questionado posicionamento da administração tributária. Com efeito, retorno ao mencionado voto proferido no citado Acórdão nº 108-5636, pedindo vênica para destacar o seguinte trecho:

12. CARF: trechos do voto proferido pelo relator no Acórdão nº 1301-003.282, perante a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, na sessão de 14/08/2018.

TEXTO E CONTEXTO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Não me parece razoável que se possa impor ao sujeito passivo obrigação de antecipar novo pagamento de tributo calculado exatamente sobre os valores que ainda permanecem indevidamente em poder do Fisco enquanto não disponibilizada a restituição dos valores pagos a maior ou enquanto não exercida a efetiva compensação.¹³

O registro dessa antiga ponderação, refutando a intolerável tributação antecipada de direitos relacionados com tributos recuperados, tem o propósito de demonstrar que se trata de reflexão ainda atual e pertinente para a definição do momento que se revela adequado para registro contábil e tributação de créditos reconhecidos em decisões judiciais definitivas.

Na questionável defesa para a imediata tributação, também não serve de argumento a justificativa de que a empresa detentora do direito de crédito tem a alternativa de utilizá-lo pela via da compensação administrativa, abdicando de executar a sentença em juízo. Dentre outras formalidades e objeções pertinentes, é preciso destacar a exigência de prévia habilitação perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil¹⁴, como condição para que o crédito reconhecido por decisão judicial definitiva possa ser utilizado para liquidar obrigações de outros tributos federais, por meio do procedimento de compensação.

Portanto, até esse estágio em que estão sendo preparadas as condicionantes para o exercício da compensação, não se

13. Acórdão nº 108-05.636, proferido pela 8ª. Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda, na sessão de 17 de março de 1999, relator o então conselheiro José Antonio Minatel.

14. IN-RFB nº 1717/2017: “Art. 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

§ 1º A habilitação de que trata o caput será obtida mediante pedido do sujeito passivo, formalizado em processo administrativo instruído com:

I - o formulário Pedido de Habilitação de Crédito Decorrente de Decisão Judicial Transitada em Julgado, constante do Anexo V desta Instrução Normativa;

II - certidão de inteiro teor do processo, expedida pela Justiça Federal;

[...]”

tem **disponibilidade** alguma, nem jurídica, tampouco econômica. Embora haja reconhecimento de direito em juízo, a sentença apenas potencializa uma expectativa de utilização do direito reconhecido. Sob o prisma da disponibilidade jurídica que tipifica o fato gerador do imposto de renda, nos termos do artigo 43 do CTN, ainda falta capacidade contributiva real ao titular do direito reconhecido em juízo, pela impossibilidade de que possa usar, gozar e dispor imediatamente desse direito.

Após a formalização dos procedimentos, perante a Secretaria da Receita Federal do Brasil, para a prévia habilitação do crédito reconhecido em ação judicial que se pretende utilizar via compensação, nem mesmo o deferimento dessa habilitação seria suficiente para determinar o momento do reconhecimento contábil e tributação integral do pretendido crédito. Outra vez, é pertinente ponderar que estaria configurada a tributação antecipada de valores que ainda estão em poder daquele que indevidamente fez a cobrança do tributo que se espera repetir, pretensão do Fisco que ainda atingiria mera potencialidade de riqueza e que continuaria esbarrando na falta de capacidade contributiva, por ausência de disponibilidade, inclusive jurídica, além de configurar evidente agressão ao princípio da moralidade já comentada.

Diante deste cenário de incertezas, pergunta-se quando estaria configurada a discutida **disponibilidade jurídica**? A resposta se apresenta como pronta e objetiva, indicando que a disponibilidade jurídica estará consumada no exato momento em que a empresa exerce o seu direito relatado pela decisão judicial, transmitindo a sua declaração de compensação que, nos termos da legislação vigente, tem a aptidão de extinguir débitos tributários “sob condição resolutória de sua ulterior homologação”¹⁵. Com essa vocação extintiva de obrigações, parece

15. Lei nº 9.430/96: “Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.

inquestionável que, no momento em que é transmitida cada compensação, está a pessoa jurídica exercitando o direito que lhe foi reconhecido em juízo, instrumento da compensação que viabiliza a sua pretensão jurídica de gozar, utilizar e dispor de seu direito de crédito, condição essa que materializa a efetiva **disponibilidade jurídica** prevista no artigo 43 do CTN.

5.2 Habilitação prévia da compensação e montante dos créditos a serem tributados

Definido que o exercício da compensação tributária é que revela o momento determinante para configurar a aquisição da **disponibilidade jurídica**, para efeito incidência de IRPJ e de CSLL (quando devidos) sobre valores de tributos recuperados por meio de decisão judicial, não se nega que o ato teria efeitos equivalentes ao da disponibilidade econômica, na medida em que torna possível o destaque de parcela do direito de crédito e sua destinação ao Poder Público para extinguir outras obrigações tributárias. Todavia, pode surgir aqui outra indagação: a **disponibilidade jurídica** confirmada pelo exercício da compensação seria de todo o valor do crédito reconhecido em juízo e indicado no procedimento de prévia habilitação?

Com base nas premissas fincadas anteriormente, a resposta racional e coerente é pela negativa. Vertendo a resposta em linguagem positiva, pode-se afirmar que só o montante efetivamente compensado em cada declaração transmitida é que deve ser reconhecido e tributado, por caracterizar o que as normas contábeis e fiscais acenam como fato determinante para configurar a “realização da receita”, no caso, realização do próprio direito de crédito, viés destacado do conhecido

§ 1o A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.

§ 2o A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

[...]”

“regime de competência” como anunciado nas linhas introdutórias do presente estudo. O restante do valor do crédito habilitado e ainda não utilizado estaria sujeito a verdadeira condição futura e incerta, traduzido na linguagem contábil como “ativo contingente”¹⁶, cuja nota determinante é ser “**ativo possível** [...]” que depende de “eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.”

Mas, com o trânsito em julgado da sentença e habilitação do crédito deferida pela administração tributária, ainda seria possível falar em condição futura e incerta? Sim, bastaria imaginar a situação de pessoa jurídica que, no período seguinte ao da habilitação administrativa dos créditos reconhecidos em juízo, interrompesse suas atividades como aconteceu com muitas empresas nesse ano de 2020, por conta da reconhecida pandemia provocada pelo temido Coronavírus (COVID-19). Também poderia ser suscitada a hipótese extremada em que, mesmo ativa a pessoa jurídica, não houvesse novos débitos tributários a compensar, pela ausência de operações sujeitas à incidência de tributos federais, seja por conta de isenções ou de mecanismos de substituição tributária, ou seja, sem condições factíveis para continuidade de utilização dos créditos pelo mecanismo da compensação tributária, o que pressupõe a existência de débitos supervenientes a serem liquidados.

Pode-se argumentar, ainda, com outras condições futuras igualmente impeditivas de utilização dos créditos, como a inexistência de tributo a pagar pela apuração de saldo credor continuado de PIS e COFINS, como também a situação da empresa que tem constante prejuízo fiscal e não apura IRPJ e CSLL a pagar. Nessas hipóteses não há como utilizar o valor do crédito, confirmando a natureza de eventos futuros e incertos que condicionam o exercício do direito ao uso e gozo do crédito pela via da compensação tributária.

16. CPC n° 25 – Item 10: “Ativo contingente é um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade.”

Esses exemplos parecem suficientes para demonstrar que, para fins de incidência do IRPJ e CSLL, a chamada **disponibilidade**, ainda que jurídica, não se materializa pela simples certidão que atesta o trânsito em julgado da decisão judicial. Diante de pareceres de advogados apontando decisão judicial transitada em julgado sobre matéria relacionada com créditos tributários, é comum a insistência dos auditores contábeis sobre a necessidade de imediato reconhecimento do correspondente ativo na contabilidade da empresa, a nosso ver, ativo ainda potencial. No entanto, o fato de reconhecer esse ativo na contabilidade deveria implicar, simultaneamente, ser tratado integralmente como receita da empresa no período do registro?

Como destacado no início desse estudo, reconhecer e demonstrar **potencialidades** estão entre as novas funções reservadas para a contabilidade. No entanto, a despeito do necessário diálogo entre a Ciência Contábil e o Direito, o reconhecimento contábil da existência dessas potencialidades não autoriza que sejam tomadas, simultaneamente, como integrantes da base de cálculo para imediata incidência de IRPJ e de CSLL. Isto porque, para efeitos tributários, essas potencialidades equivalem ao que antes se denominava contabilmente de “resultados de exercícios futuros”, em que se registrava a chamada “receita a realizar”, grupo de contas que aparecia nas demonstrações contábeis vigentes antes da reforma contábil implementada pela lei societária. Só na medida em que fossem efetivadas as compensações é que se tornaria possível a **realização** do direito, não parecendo lógica e nem racional a pretendida tributação antecipada pelo mesmo ente que arrecadou os tributos considerados indevidos, enquanto mantém em seu poder o indébito reconhecido na ação judicial.

6. SÍNTESE CONCLUSIVA

Concluindo essas breves reflexões, não me canso de insistir que só poderá haver a tributação, pelo IRPJ e CSLL, de valores de créditos tributários recuperados reconhecidos por

decisões judiciais transitadas em julgado, quando confirmada a sua efetiva **disponibilidade**, jurídica ou econômica, no sentido de existência de direito e na medida em que esse direito seja efetivamente exercitado (realizado) pelo contribuinte.

Além disso, quando a pessoa jurídica titular do direito de crédito optar pela via administrativa da compensação, procedimento que exige prévia habilitação perante a Secretaria da Receita Federal, só no momento em que transmitida cada compensação é que se revela adequado para a inclusão dos valores recuperados nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, ainda assim, limitados ao valor aproveitado para extinguir obrigações tributárias em cada declaração de compensação efetivamente transmitida, uma vez que o valor total informado no pedido de habilitação do crédito só indica potencialidade, cujo saldo ainda não utilizado estará sujeito a evento futuro e incerto de sua possível realização.