



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	308 – COSIT
DATA	15 de dezembro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

LUCRO REAL. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os valores relativos ao principal do indébito tributário de créditos relativos à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, devem ser tributados pelo IRPJ.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais, em nenhuma fase do processo, foram definidos os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, o último momento em que os valores do principal do indébito devem ser oferecidos à tributação.

Caso haja a escrituração contábil de tais valores em momento anterior à entrega da primeira Declaração de Compensação, é no momento dessa escrituração que tais valores devem ser oferecidos à tributação.

Tendo em vista o julgado do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, do qual foi fixada a tese do Tema nº 962, não incide IRPJ sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, desde que observados os marcos temporais previstos na modulação dos efeitos do acórdão.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 7 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 43 e 170; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, caput, e 187, § 1º; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 1º, 7º, caput, e 67, inciso XI; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, arts. 502 e 506; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, art. 441, inciso II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, 34, 39, 40, inciso II, e 47, incisos I a IV; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 33 e 34.

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os valores relativos ao principal do indébito tributário de créditos relativos à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, devem ser tributados pelo pela CSLL.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais, em nenhuma fase do processo, foram definidos os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, o último momento em que os valores do principal do indébito devem ser oferecidos à tributação.

Caso haja a escrituração contábil de tais valores em momento anterior à entrega da primeira Declaração de Compensação, é no momento dessa escrituração que tais valores devem ser oferecidos à tributação.

Tendo em vista o julgado do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, do qual foi fixada a tese do Tema nº 962, não incide CSLL sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, desde que observados os marcos temporais previstos na modulação dos efeitos do acórdão.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 7 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Constituição Federal, de 1988, art. 195, inciso I, alínea “c”; Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), arts. 43 e 170; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, inciso III; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, caput,

e 187, § 1º; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 1º, 7º, caput, e 67, inciso XI; Lei nº 7.689, de 1988, arts. 1º, 2º, caput e § 1º, alínea “c”; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, arts. 502 e 506; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, 34, 39, 40, inciso II, e 47, incisos I a IV; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 33 e 34.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os valores relativos ao principal do indébito tributário de créditos relativos à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, não são tributados pela Cofins.

A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário deve compor a base de cálculo da Cofins no período em que for reconhecido o indébito principal que lhe dá origem, momento a partir do qual os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação da Cofins.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 7 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 170; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, arts. 502 e 506; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 33 e 34.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

REGIME NÃO CUMULATIVO. CRÉDITOS DECORRENTES DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. COMPENSAÇÃO DE DÉBITOS. RECONHECIMENTO DA RECEITA.

Os valores relativos ao principal do indébito tributário de créditos relativos à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, não são tributados pela Contribuição para o Pis/Pasep.

A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário deve compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep no período em que for reconhecido o indébito principal que lhe dá origem, momento a partir do qual os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 7 DE DEZEMBRO DE 2021.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 170; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015, arts. 502 e 506; Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, arts. 33 e 34.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada formula consulta sobre interpretação da legislação tributária no rito da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, vigente à época, versando sobre os aspectos material e temporal do fato gerador atinente ao reconhecimento judicial de créditos decorrentes da exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. Por meio de sua petição de consulta, o Interessado, atuante no setor de distribuição, comercialização e fornecimento de energia elétrica, ao determinar os aspectos fáticos e jurídicos, objetivamente, afirma que:

- 2.1. a dúvida se refere à legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- 2.2. submete-se ao controle e fiscalização da Agência Nacional de Energia Elétrica (Aneel), nos termos da Lei nº 9.427, de 26 de dezembro de 1996;
- 2.3. obteve provimento judicial favorável mediante o qual foi determinada “a exclusão, relativa à base de cálculo da Cofins e do Contribuição para o PIS/Pasep, da parcela relativa ao ICMS, autorizando a respectiva compensação;
- 2.4. apesar de ainda não ter ocorrido o trânsito em julgado da decisão judicial que reconheceu o seu direito de excluir, das bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, a parcela relativa ao ICMS, a auditoria independente exigiu a contabilização dos créditos decorrentes da aludida demanda judicial;
- 2.5. a auditoria independente defende que, com base no item 25 do Pronunciamento do IBRACON (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) NPC nº 22, aprovado pela Deliberação CVM nº 489, de 3 de outubro de 2005, por se tratar de um ativo “praticamente certo”, ainda que não definitivamente incorporado ao patrimônio da Consulente, para efeitos contábeis, os valores pagos a maior a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em razão da indevida inclusão do ICMS nas bases de cálculo daquelas contribuições, acrescidos da taxa de juros SELIC, devem ser prontamente reconhecidos;
- 2.6. “não bastasse não ter ocorrido ainda o trânsito em julgado do processo movido pela Consulente, inexistindo portanto disponibilidade jurídica ou econômica do crédito, apenas reconhecido contabilmente porque praticamente certo (mas não certo), de todo modo, em face das decisões favoráveis proferidas em diversas ações judiciais com o mesmo objeto propostas por concessionárias/permissionárias do serviço público de distribuição de energia elétrica, **a ANEEL manifestou o seu entendimento que será exposto em mais detalhes abaixo no sentido de que os créditos decorrentes dessas ações judiciais pertencem aos consumidores e devem a eles ser repassados**” (grifos constam do original);
- 2.7. mediante Nota Técnica nº 37/2020 - SFF/SGT/SEM/SMA/ANEEL, declarou-se que “o valor correspondente ao crédito tributário alcançado deve retornar aos consumidores ou ao conjunto dos consumidores, mantendo-se intacta a neutralidade contida na autorização regulatória, fundada na regência econômico-financeira do regime jurídico do serviço público de distribuição de energia elétrica”;
- 2.8. entende que o crédito **sub judice** não implicará qualquer tributação, seja no momento da mera contabilização, por não representar efetiva aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda, nem auferimento de receita, quer na época do trânsito em julgado da decisão, visto que os montantes repetidos deverão ser repassados aos consumidores, razão pela qual não deverá afetar os resultados contábil e fiscal;
- 2.9. o resultado contábil e fiscal da Consulente não será impactado pelos valores decorrentes do Mandado de Segurança nº [...], mas apenas pela despesa de PIS e COFINS a pagar e

pela receita correspondente à venda de energia elétrica aos consumidores (a receita “cheia”, que na apuração de seu resultado contábil e fiscal também não será reduzida pelo repasse do valor compensado na forma de desconto concedido aos consumidores em suas faturas de energia elétrica);

2.10. a ANEEL, mediante item III da Nota Técnica nº 37/2020 - SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, assentou que o valor correspondente ao crédito tributário alcançado deve retornar aos consumidores ou ao conjunto dos consumidores, mantendo-se intacta a neutralidade contida na autorização regulatória, fundada na regência econômico-financeira do regime jurídico do serviço público de distribuição de energia elétrica;

2.11. por meio da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, reafirmou-se que o entendimento é que os créditos constituídos pelo pagamento a maior a título de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devem retornar aos consumidores;

2.12. entende que tais valores não podem, em momento algum, ser considerados receitas e, conseqüentemente, não podem compor as bases de cálculo do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins por ela devidos;

2.13. embora as materialidades tributadas pelo IRPJ e CSLL (renda/lucro) não se identifiquem com a onerada pelo Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins (receita), é indubitável que tais materialidades são próximas, sendo certo que **determinado ingresso contábil que não corresponda a uma receita não é alcançado pela hipótese de incidência do PIS e COFINS, além de não compor o lucro líquido contábil, que como se sabe é ponto de partida da apuração do lucro real e do resultado ajustado** (grifos constam do original);

2.14. inexistente definição legal do termo receita, o que tem suscitado inúmeras controvérsias entre os contribuintes e o Fisco;

2.15. a partir da decisão do Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF), no Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, julgado na sessão de 22 de maio de 2013, sob o rito do § 3º do art. 543-B do antigo Código de Processo Civil, o conceito jurídico de receita abrange apenas ingressos financeiros que se incorporam, em caráter definitivo, incondicional e permanente, ao patrimônio de determinada pessoa jurídica;

2.16. a receita bruta pode ser definida como ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições;

2.17. reitera que valores que serão recebidos pela Consulente a partir do trânsito em julgado da decisão proferida nos autos do Mandado de Segurança nº [...], e destinados aos consumidores, por força das normas regulatórias da ANEEL, não podem ser considerados receitas;

2.18. os campos de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins consistem na percepção de receitas, de tal modo que o que não for receita, por sua própria natureza, não sofre a incidência dessas contribuições;

- 2.19. valores que não ostentam a natureza jurídica de receita não devem transitar pelo resultado contábil da pessoa jurídica, não impactando positivamente as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL;
- 2.20. no caso presente, trata-se de hipótese de não incidência, visto que os valores a serem repetidos não representam receitas, mas meros ingressos no ativo da pessoa jurídica;
- 2.21. por não ingressarem de forma definitiva, como elemento novo e positivo, os valores a serem repassados a terceiros (consumidores) – verdadeiros titulares – não revelam capacidade contributiva do consulente;
- 2.22. essa linha de pensar segue a mesma diretriz traçada pelo STF quando decidiu que o ICMS não pode compor a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;
- 2.23. caso a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) não se filie ao entendimento anteriormente defendido, o que se admite apenas para fins de argumentação, tem dúvida em relação ao momento de tributação das supostas “receitas”;
- 2.24. o art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, estabelece que os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente somente são tributados pelo IRPJ e CSLL se tiverem sido deduzidos da base de cálculo destes tributos em períodos anteriores;
- 2.25. o art. 2º do ADI SRF nº 25, de 2003, por sua vez, declara que não incide Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente;
- 2.26. o art. 3º do referido ADI estipula que os juros incidentes sobre o crédito tributário inegavelmente são receita financeira tributável pelo IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins;
- 2.27. na mesma linha interpretativa, a Solução de Consulta (SC) Cosit nº 85, de 29 de junho de 2020, reafirmou que, embora o Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não tributem o valor do tributo recuperado, eles incidem sobre os juros;
- 2.28. o ADI SRF nº 25, de 2003, e a SC Cosit nº 85, de 2020, não dizem respeito aos fatos descritos nesta consulta, uma vez que os referidos atos normativos não cuidaram do recebimento de valores pertencentes a terceiros;
- 2.29. no tocante ao aspecto temporal do fato gerador, o ADI SRF nº 25, de 2003, mediante art. 5º, assentou que o indébito tributário deve ser considerado como receita tributável: (i) na data do trânsito em julgado da sentença condenatória, quando esta definir o valor do crédito, ou, (ii) nos casos em que o valor a ser restituído não for definido pela sentença, (ii.1) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução ou (ii.2) na data da expedição do precatório, quando a Fazenda não apresentar embargos à execução;
- 2.30. o Ato Declaratório citado não tratou daquelas situações, como ocorre no caso concreto, em que a sentença condenatória não definiu o valor a ser restituído/compensado mas por força de normas contábeis o crédito correspondente deve ser apurado e contabilizado antes mesmo

do trânsito em julgado, nem tampouco daqueles casos em que não haverá execução judicial e posterior ofício precatório porque o crédito será objeto de compensação administrativa, a justificar a presente consulta;

2.31. os pronunciamentos da RFB permitem concluir que não só a imutabilidade da decisão que reconhece o crédito, mas também a liquidez do direito creditório é requisito essencial para fins de fixação do aspecto temporal do fato gerador;

2.32. reitera que a tributação da receita é dependente dos requisitos da certeza e da liquidez conforme remansosa jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF);

2.33. considerando que no momento da contabilização do crédito “praticamente certo” mas ainda objeto de discussão judicial não ocorreu ainda a imutabilidade que só ocorrerá quando do trânsito em julgado, evidentemente não há que se falar em receita a ser tributada nesse momento seja pela Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, seja pelo IRPJ e pela CSLL;

2.34. por outro lado, considerando que a decisão proferida em mandado de segurança ainda não transitou em julgado e que não há valor definido de condenação, **não há dúvida de que mesmo no momento do trânsito em julgado da decisão que reconhecer os créditos decorrentes da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS ainda não há que se falar em direito (receita) líquido e certo, não havendo, portanto, materialidade tributável** (grifos constam do original);

2.35. o artigo 170-A do Código Tributário Nacional (CTN) veda expressamente a compensação mediante aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial, o que, *in casu*, não ocorreu;

2.36. por optar pela compensação tributária na via administrativa, não há porque, no caso concreto, se cogitar de execução da decisão concessiva da segurança, de hipótese de julgamento de embargos de execução ou expedição de precatório como possíveis aspectos temporais do fato gerador;

2.37. não se pode perder de vista o conceito de regime de competência e consequentemente a previsão normativa estabelecida no art. 187 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976;

2.38. o Parecer Normativo CST nº 58, de 2 de setembro de 1977, emitido pela extinta Coordenação do Sistema de Tributação (CST), definiu regime de competência “como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que nasce o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa”;

2.39. somente podem ser considerados como receita os ingressos patrimoniais que possuem caráter definitivo, de acordo com as normas legais aplicáveis ao caso específico, e que não estejam sujeitos a eventos futuros e incertos;

2.40. tal entendimento encontra amparo nos incisos II dos arts. 116 e 117 do CTN;

2.41. eventual receita somente deve ser oferecida à tributação no momento da apresentação da Declaração de Compensação (DCOMP), nos termos do § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996;

2.42. de fato, optando a Consulente pela compensação administrativa do crédito decorrente da medida judicial proposta a **eventual receita correspondente ainda não é definitiva, pois depende de evento futuro e incerto consistente na efetiva apuração de débito com o qual aquele crédito possa ser objeto de compensação** (grifos constam do original); e

2.43. entende que somente quando apresentada a DCOMP e neste exato momento deve ocorrer a tributação dos créditos correspondentes, uma vez que, **havendo condição resolutória na declaração de compensação e considerando-se extintos os débitos compensados, os fatos geradores do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS aperfeiçoam-se no momento da apresentação daquela declaração** (grifos constam do original).

3. Após delinear o fato determinado e apresentar dispositivos normativos que fundamentam seu entendimento, a consulente apresenta os seguintes questionamentos, *in verbis*:

1) É procedente a sua conclusão no sentido de que os valores (principal e juros) que serão por ela compensados com base no processo nº [...] e repassados aos consumidores de energia elétrica, por força das determinações da ANEEL, não correspondem a receitas suas, de modo que tais valores não devem impactar positivamente o lucro líquido, ponto de partida da apuração do lucro real e resultado ajustado (base de cálculo da CSLL), nos termos do art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/77 e art. 2º da Lei nº 7.689/88, além de que não devem ser computados nas bases de cálculo do PIS e COFINS, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637/02 e art. 3º da Lei nº 10.833/03?

2) Caso se entenda que os créditos apurados em decorrência da decisão proferida no Mandado de Segurança nº [...], e que serão repassados aos consumidores em obediência às determinações da ANEEL, devem ser oferecidos à tributação nos termos do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003, procede o entendimento da Consulente de que o momento correto em que deve ocorrer tal tributação é por ocasião da transmissão de cada DCOMP, e não quando da mera contabilização dos referidos créditos antes do trânsito em julgado, nem tampouco quando do próprio trânsito em julgado da decisão que não define o valor passível de restituição/compensação ou ainda quando da habilitação (seu deferimento) do crédito unilateralmente apurado pela Consulente e ainda não compensado?

4. A Consulente declara ainda que (a) não se encontra sob procedimento fiscal iniciado ou instaurado para apurar fatos que se relacionem com a matéria objeto da consulta; (b) não foi intimada a cumprir obrigação relativa ao fato objeto da consulta; e (c) o fato exposto na consulta não foi objeto de decisão anterior, ainda não modificada, proferida em consulta ou litígio em que foi parte.

5. Esse é, no essencial, o relatório. A seguir, os fundamentos.

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, cumpre salientar que o instituto da consulta, atualmente, encontra-se regulamentado pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, que sucedeu a Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, a qual trata, dentre outras questões, da legitimidade para formulação de consulta, dos requisitos a serem atendidos, dos seus efeitos bem como de suas hipóteses de ineficácia.

7. Cabe ressaltar que o objetivo do processo administrativo de consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo da obrigação tributária que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

8. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo Interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pelo consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

9. O primeiro questionamento indaga se os valores (principal e juros) pagos a título de tributo e que serão compensados com base em decisão judicial e, posteriormente, repassados aos consumidores de energia elétrica por força das determinações da Aneel devem ou não ser computados nas bases de cálculo IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Segundo defende a consulente, tais valores não correspondem a receitas próprias dela, base de cálculo das referidas contribuições, e não devem impactar positivamente o lucro líquido, ponto de partida da apuração do lucro real (IRPJ) e do resultado ajustado (CSLL).

10. Tal questionamento está relacionado com a decisão proferida pela Aneel nas Notas Técnicas nº 37/2020 - SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL e nº 9/2021-SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL, no sentido de que que *“o valor correspondente ao crédito tributário alcançado deve retornar aos consumidores ou ao conjunto dos consumidores, mantendo-se intacta a neutralidade contida na autorização regulatória, fundada na regência econômico-financeira do regime jurídico do serviço público de distribuição de energia elétrica”*. Cumpre realizar observações complementares, uma vez que o setor de atuação do consulente apresenta singularidades que o diferencia das demais áreas.

11. Em determinados setores submetidos à regulação estatal, é consabido que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem decidido excepcionalmente¹ que o usuário de serviços públicos (v.g.,

¹ Em regra, o contribuinte de fato não tem legitimidade ativa para manejar demanda de repetição de indébito tributário, ou qualquer outro tipo de ação contra o Poder Público de cunho declaratório, constitutivo, condenatório ou

água, energia elétrica), objeto de concessão, é parte legítima para pleitear a repetição de indébito tributário (v.g., restituição, compensação). Nesse sentido, os seguintes julgados do Tribunal são exemplares:

PROCESSUAL CIVIL. FORNECIMENTO DE ÁGUA. REPETIÇÃO. ICMS. CONSUMIDOR FINAL. LEGITIMIDADE ATIVA.

- 1. Discute-se a legitimidade ativa do consumidor final para pedir restituição de ICMS incidente sobre fornecimento de água.*
- 2. A mais recente jurisprudência do STJ admite que o consumidor de energia elétrica tem legitimidade ativa para a repetição de ICMS.*
- 3. Por coerência, deve-se reconhecer a legitimidade ativa para o pedido de restituição tributária em favor do consumidor de outro serviço essencial, qual seja o fornecimento de água encanada.*
- 4. Recurso Especial não provido.² (grifos nossos)*

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. ICMS. COMBUSTÍVEL. CONSUMIDOR FINAL. LEGITIMIDADE ATIVA AD CAUSAM. ESPECIAL EFICÁCIA VINCULATIVA DO ACÓRDÃO PROFERIDO NO RESP 1.299.303/SC.

- 1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o REsp 1.299.303/SC (Rel. Min. Cesar Asfor Rocha, DJe de 14.8.2012), aplicando a sistemática prevista no art. 543-C do CPC, pacificou entendimento no sentido de que o usuário do serviço de energia elétrica (consumidor em operação interna), na condição de contribuinte de fato, é parte legítima para discutir a incidência do ICMS sobre a demanda contratada de energia elétrica ou para pleitear a repetição do tributo mencionado, não sendo aplicável à hipótese a orientação firmada no julgamento do REsp 903.394/AL (1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJe de 26.4.2010 - recurso submetido à sistemática prevista no art. 543-C do CPC).*
- 2. Tal entendimento é aplicável, mutatis mutandis, ao caso concreto, não obstante se refira a pedido de compensação do ICMS supostamente pago a maior no regime de substituição tributária.*
- 3. Agravo regimental não provido.³ (grifos nossos)*

mandamental, objetivando tutela preventiva ou repressiva, que vise a afastar a incidência ou repetir tributo que entenda indevido. Vide Recurso Especial (REsp) nº 903.394/AL, rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 24 de março de 2010, publicado no DJe de 26 de abril de 2010).

² Recurso Especial (REsp) nº 704.373/MG, rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 25 de agosto de 2009, publicado no DJe de 31 de agosto de 2009.

³ Confira Agravo Regimental em Recurso em Mandado de Segurança (AgRg no RMS) nº 28.044/ES, rel. Min. Mauro Campbell, Segunda Turma, julgado em 13 de novembro de 2012, publicado no DJe de 21 de novembro de 2012.

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. ÁGUA TRATADA. NÃO-INCIDÊNCIA. AÇÃO ANULATÓRIA COM REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONSUMIDOR. CONTRIBUINTE DE FATO.

1. Recurso especial no qual se discute a incidência de ICMS sobre o serviço público de fornecimento de água tratada.

2. **A concessionária de serviço público figura apenas como responsável pela retenção e recolhimento do ICMS nos casos de prestação de serviço de tratamento de água, não possuindo legitimidade para integrar o polo passivo da ação de repetição de indébito.** Aplicação analógica do entendimento do RESP 1.004.817/MG (art. 543-C do CPC).

3. Tratando-se de serviço público prestado mediante concessão do Poder Público (Lei n. 8.987/95), decidiu a Primeira Seção que o usuário tem legitimidade para pleitear a repetição de indébito de ICMS. Aplicação, por analogia, do entendimento sufragado no RESP 1.299.303/SC (art. 543-C do CPC).

4. Esta Corte Superior já firmou entendimento no sentido da não incidência de ICMS sobre água tratada, em razão da natureza essencial do serviço. Precedentes: AgRg no REsp 1034735/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 06/12/2010; AgRg no REsp 1080699/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 02/03/2010, DJe 15/03/2010; AgRg no REsp 1081573/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell marques, Segunda Turma, DJe 08/03/2010.

5. Recurso especial não provido.⁴ (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. ICMS. SERVIÇO DE ÁGUA ENCANADA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LEGITIMIDADE ATIVA DO CONTRIBUINTE DE FATO. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. **Esta Corte Superior de Justiça entende que o consumidor de água encanada (contribuinte de fato) tem legitimidade para pleitear a repetição de indébito referente ao ICMS cobrado ilegalmente.** Precedentes: REsp. 1.349.196/RJ, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 11.3.2013 e REsp 704.373/MG, Rel. Min. HERMAN BENJAMIN, DJe 31.8.2009.

2. Ante o exposto, nega-se provimento ao Agravo Interno do ESTADO DO RIO DE JANEIRO⁵. (grifos nossos)

⁴ Confira Recurso Especial (REsp) nº 1.349.196/RJ, rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 21 de fevereiro de 2013, publicado no DJe de 11 de março de 2013.

⁵ Confira Agravo Regimental em Recurso em Mandado de Segurança (AgRg no RMS) nº 35.431/RJ, rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 13 de maio de 2019, publicado no DJe de 20 de maio de 2019.

12. Tal orientação restou sedimentada pela 1ª Seção do STJ ao apreciar o Recurso Especial nº 1.299.303/SC⁶, sob a sistemática de julgamento de recursos repetitivos⁷.

13. Diante do que dispõe a legislação que disciplina o regime de concessão da prestação de serviços públicos⁸ e da peculiar relação envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor, segundo a 1ª Seção do STJ, o consumidor (contribuinte de fato) tem legitimidade para propor ação declaratória combinada com repetição de indébito na qual se busca afastar, no tocante ao fornecimento de energia elétrica, a incidência do ICMS sobre a demanda contratada e não utilizada. Em sua argumentação, o Ministro César Asfor Rocha, ao descrever o cenário fático-jurídico, evidenciou que:

Ocorre que, no caso dos serviços prestados pelas concessionárias de serviço público, a identificação do "contribuinte de fato" e do "contribuinte de direito" deve ser enfrentada à luz, também, das normas pertinentes às concessões, que revelam uma relação ímpar envolvendo o Estado-concedente, a concessionária e o consumidor. Os dois primeiros, observo, ao longo de toda a exploração do serviço de fornecimento de energia elétrica, de competência da União (art. 21, inciso XII, alínea "b", da CF/88), trabalham em conjunto, estando a concessionária em uma posição de quase total submissão, sob pena de rescisão do contrato de concessão na hipótese de desrespeito a alguma diretriz, política pública, projeto ou norma imposta pelo Estado-concedente. Politicamente, portanto, nas relações contratuais em geral estabelecidas com o poder público, a concessionária sempre evitará embates desgastantes e que gerem prejuízos aos serviços ou aos interesses públicos.

Mas não é só. Sem dúvida alguma, sobretudo no tocante à cobrança, ao cálculo e à majoração dos tributos – à exceção do imposto de renda –, o poder concedente e a concessionária encontram-se, na verdade, lado a lado, ausente qualquer possibilidade de conflitos de interesses.

Com efeito, a Lei n. 8.987/1995, que "dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal, e dá outras providências", e que se aplica também às concessões de energia elétrica (cf. art. 4º da Lei n. 9.074/1995), estabelece, expressamente, que:

⁶ Confira Recurso Especial (REsp) nº 1.299.303/SC, rel. Min. Cesar Asfor Rocha, julgado em 8 de agosto de 2012, publicado no DJe de 14 de agosto de 2012.

⁷ A respeito das decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça submetidas ao rito da repercussão geral e dos recursos especiais repetitivos (cf. artigos 1.035 e 1.036 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil – CPC/2015), às quais a RFB encontra-se vinculada por força do disposto no artigo 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 (com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019) e da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, alterada pela Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 15 de março de 2016.

⁸ A Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995, fundamentalmente dispõe sobre o regime de concessão e permissão da prestação de serviços públicos previsto no art. 175 da Constituição Federal.

"Art. 9º A tarifa do serviço público concedido será fixada pelo preço da proposta vencedora da licitação preservada pelas regras de revisão previstas nesta Lei, no edital e no contrato.

[...]

§ 2º Os contratos poderão prever mecanismos de revisão das tarifas, a fim de manter-se o **equilíbrio econômico-financeiro**.

§ 3º **Ressalvados os impostos sobre a renda, a criação, alteração ou extinção de quaisquer tributos ou encargos legais, após a apresentação da proposta, quando comprovado seu impacto, implicará a revisão da tarifa, para mais ou para menos, conforme o caso**" (grifos meus)

Veja-se que, quando se trata de "criação ou alteração" de tributos, devendo-se incluir aí as modificações na forma de calcular e na base de cálculo, a concessionária encontra-se sempre protegida, impondo a lei nesses casos, para preservar o "equilíbrio econômico-financeiro", a majoração da tarifa. Sob esse enfoque é que o Estado-concedente e a concessionária do serviço público encontram-se lado a lado, no mesmo polo, em situação absolutamente cômoda e sem desavenças, inviabilizando qualquer litígio em casos como o presente. O consumidor da energia elétrica, por sua vez, observada a mencionada relação paradisíaca concedente/concessionária, fica relegado e totalmente prejudicado e desprotegido. Esse quadro revela que a concessionária assume o papel de contribuinte de direito apenas "formalmente", assim como o consumidor também assume a posição de contribuinte de fato em caráter meramente "formal".

Para ilustrar, observo que a parceria entre o Estado-concedente e a concessionária, no campo tributário, sem divergências e razões para litígio, já é antiga. Veja-se, a propósito, o que diz Marcello Caetano (in Manual de Direito Administrativo, Forense, 1ª edição brasileira, 1970, Tomo II) no tocante à tarifa:

"Como, porém, tal retribuição resultará da cobrança dos preços fixados em tarifa dependente do concedente, é necessário evitar que a um sistema rígido de obtenção de receitas de exploração corresponda a variabilidade na fixação de encargos: se o concedente puder, por exemplo, invocando o seu poder tributário, lançar impostos sobre as receitas de exploração, ele irá diminuir de fato por via unilateral, os preços cobrados pelo concessionário e que contratualmente garantira, visto que este não pode repercutir sobre os utentes os encargos tributários, como faria uma outra empresa privada. Por isso nas concessões feitas pelo Estado ou por ele autorizadas é frequente a lei conceder ao concessionário a isenção de impostos, contribuições ou taxas que nos termos das leis gerais possam onerar a exploração, substituindo esse regime comum incerto por um regime fiscal especial a observar durante a vigência da concessão.

Esse regime fiscal especial consiste, por via de regra, numa permissão ou percentagem a pagar ao concedente sobre a receita bruta da exploração, isto é, sobre o produto de todos os preços cobrados segundo a tarifa aprovada, taxa que constitui um encargo obrigatório do concessionário, uma despesa da exploração.

A vantagem deste regime é a de permitir a inclusão do encargo fiscal no próprio cálculo do preço, como um custo constante e certo do serviço; para o concedente tem ainda a vantagem de lhe assegurar um imposto indireto, que não depende, portanto, de haver lucros de exercício" (página 1.031)

Daí que a própria Lei n. 8.987/1995, observada a polarização de forças em favor do Estado-concedente e da concessionária, determina em prol do consumidor:

"Art. 7º Sem prejuízo do disposto na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990, são direitos e obrigações dos usuários:

[...]

II – receber do poder concedente e da concessionária informações para a defesa de interesses individuais ou coletivos;"

Sem dúvida, no caso das concessionárias do serviço público, diante de tudo o que foi dito acima, entendo que a legitimidade do consumidor final permanece. Decidir de forma diversa impede qualquer discussão, por exemplo, sobre a ilegalidade – já reconhecida neste Tribunal Superior – da incidência do ICMS sobre a demanda "contratada e não utilizada", contrariando as normas que disciplinam as relações envolvidas nas concessões de serviço público. Isso porque, volto a afirmar, em casos como o presente, inexiste conflito de interesses entre a Fazenda Pública, titular do tributo, e as concessionárias, que apenas repassam o custo tributário à tarifa por força do art. 9º, §§ 2º e 3º, da Lei n. 8.987/1995.

Também reitero a norma do art. 7º, inciso II, da Lei n. 8.987/1995, igualmente reproduzida, que garante ao usuário do serviço público o direito de defender os seus interesses diante do Estado-concedente e da concessionária, preservando os princípios da ampla defesa e do acesso ao Poder Judiciário.

Com efeito, apesar de o art. 166 do Código Tributário Nacional conferir, em regra geral, ao contribuinte de direito a legitimidade para exigir, judicialmente, a restituição do imposto indevido, não fica afastada a norma específica do art. 7º, inciso II, da Lei n. 8.987/1995, a qual, na minha compreensão, confere a legitimidade ativa ao usuário da energia elétrica.

Situação diversa é a da fabricação e do comércio de bebidas, objeto do REsp 903.394/AL (repetitivo), não aplicável ao caso em debate. Se o fabricante simplesmente repassar ao preço do seu produto de venda o valor do ICMS cobrado indevidamente, as suas vendas poderão cair. Em virtude da concorrência no setor privado – o que dificilmente ocorre no fornecimento de energia elétrica –, o distribuidor (adquirente da bebida) poderá buscar outro fabricante, com produtos

inferiores ou importados, com preços menores. Para compensar o ICMS pago a mais e a fim de não reduzir as vendas, terá o fabricante que reduzir custos e lucros, ao menos até que volte a dominar o mercado. Sem dúvida, portanto, nessa situação, há conflitos de interesses entre o credor do tributo e o fabricante, o que viabiliza o ingresso de ações na Justiça por parte deste.

Quanto ao usuário de energia elétrica, ou paga a tarifa com o ICMS eventualmente ilegal ou ficará sem o serviço, o que implica em desligar lâmpadas, geladeiras, televisores, equipamentos indispensáveis à saúde de enfermos, equipamentos industriais, etc., ou lançar mão de outras fontes de energia, excessivamente caras e não produtivas.

Reforço, aqui, a ideia de que, no campo do fornecimento de energia elétrica, inexistente ou praticamente inexistente concorrência capaz de impor à concessionária atitudes no sentido de defender o interesse do consumidor.

[...]

Concluindo, estando o poder concedente e a concessionária, principalmente quando se cuida de majoração de tributos (com exceção do imposto de renda), no mesmo polo, não há como reconhecer a ilegitimidade ativa do consumidor do serviço de energia elétrica, lembrando que, em Direito Tributário, o que vale é a verdadeira natureza das coisas e das suas relações. (Sublinhei)

[...]

14. O teor das Notas emitidas pela Aneel, no tocante ao ressarcimento do indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em favor dos consumidores (contribuintes de fato), não surpreende aqueles que acompanham o caminhar jurisprudencial. Tanto o conteúdo da Nota Técnica nº 37/2020 - SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL quanto o teor da Nota Técnica nº 9/2021–SFF/SGT/SRM/SMA/ANEEL vão ao encontro da sólida jurisprudência do STJ. Como se vê, os pronunciamentos da Aneel visam, entre outros aspectos, a salvaguardar os consumidores que efetivamente assumiram o encargo financeiro repassado pelas concessionárias.

15. Embora os montantes pagos a título da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, segundo a Aneel, tenham repercutido sobre o valor da tarifa e a jurisprudência do STJ reconheça a legitimidade ativa do usuário de energia elétrica para pleitear a repetição do indébito tributário, **é o Interessado, in casu, que titulariza provimento judicial que certifica direito creditório oponível à Fazenda Nacional.**

16. Afirmar que os valores que serão repetidos em favor do Interessado a partir do trânsito em julgado da decisão, e posteriormente destinados aos consumidores, “por força das determinações da Aneel, não correspondem a receitas suas, de modo que tais valores não devem impactar positivamente o lucro líquido”, representa, por via transversa, afrontar o instituto jurídico

da coisa julgada⁹. Pensar diversamente é desconsiderar que a “sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada”¹⁰.

17. Ademais, e importante salientar o teor dos arts. 1º a 3º do ADI SRF nº 25, de 2003, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito, que reforça o entendimento de que tais valores devem ser tributados.

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.

18. Posto de outra forma, em regra, o pagamento dos tributos reduzem o patrimônio e são, portanto, dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Assim, os seus montantes, quando exigidos, configuram despesas dedutíveis. Quando há reversão dessa despesa, porque, em juízo, definiu-se o indébito tributário, o patrimônio que havia deixado a esfera do contribuinte volta a integrá-la, e consubstancia, nesse momento, sim, uma receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

19. Ou seja, um indébito reconhecido em juízo implica o direito ao recebimento do valor pago a maior, mas também o dever de que aquele montante, que havia sido deduzido indevidamente da base de cálculo da tributação devida, seja oferecido à tributação.

20. Assim, das duas uma: (i) ou o Interessado oferece à tributação os valores reconhecidos judicialmente, a título de indébito tributário, valendo-se, para tanto, da decisão judicial transitada em julgado que o favorece, podendo dessa forma apresentar os pedidos de compensações citados pela própria consulente na consulta; (ii) ou apresenta renúncia ao direito ou desistência à execução do título judicial. Não há como usufruir dos valores dos indébitos tributários decorrentes de decisão judicial em pedidos de compensação, e ao mesmo argumentar que tais valores não integram seu patrimônio e que, portanto, não são suas receitas.

21. Isto posto, com relação a esse questionamento, responde-se que os valores dos indébitos tributários decorrentes de decisão judicial, assim que auferidos pela consulente, são considerados receitas dela para fins da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A transferência desses valores aos consumidores em função de decisão da ANEEL terá seu tratamento próprio a depender

⁹ Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (Código Processo Civil): Art. 502. Denomina-se **coisa julgada material** a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso. (grifos nossos)

¹⁰ Confira artigo 506 do Código de Processo Civil.

da forma como for realizado: redução de receitas, se houver cobrança a menor nas faturas, ou mesmo despesas, caso haja pagamento direto ao consumidor.

22. Quanto à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, o valor do principal do indébito tributário aqui referido não compõe a base de cálculo dessas contribuições, conforme o transcrito art. 2º do ADI SRF nº 25, de 2003.

23. Já com relação ao segundo questionamento apresentado, que indaga o momento de que os valores (principal e juros) devem ser entregues à tributação, é preciso destacar que tal questão já se encontra parcialmente respondida, no âmbito da RFB, mediante a **Solução de Consulta Cosit nº 183, de 7 de dezembro de 2021**, publicada no DOU de 15 dezembro de 2021, Seção 1, página 88, cujo inteiro teor pode ser acessado a partir do seguinte endereço (link): <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122178>>. E por força do que prevê o art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, a referida solução de consulta possui efeito vinculante no âmbito da Administração Tributária.

24. À vista do exposto e no intuito de responder objetivamente a indagação formulada pelo Interessado, transcrevem-se trechos da supracitada Solução de Consulta Cosit, que concentram e detalham o entendimento oficial desta Instituição a respeito da temática ventilada (grifos nos aspectos principais pertinentes):

[...]

16. Segundo relata a consulente, ela é pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro real. Nesse caso, a determinação da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (resultado ajustado) tem por esteio a apuração do lucro líquido em cada período de apuração, com observância das disposições das leis comerciais, especialmente da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (arts. 6º, § 1º, 7º, caput, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988). Uma vez apurado o lucro líquido, o lucro real e o resultado ajustado são determinados mediante ajustes, consistentes nas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (art. 6º, caput, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 61 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017).

17. O lucro líquido, impende destacar, deverá ser apurado segundo o **regime de competência**, cuja essência está materializada no art. 187, § 1º, da própria Lei nº 6.404, de 1976 (art. 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e caput do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976):

Lei nº 6.404, de 1976

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

(...)

(Sublinhou-se.)

18. Segundo ensina o Parecer Normativo CST nº 58, de 1º de setembro de 1977 (publicado no DOU de 12.09.1977), o “regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas **em função do momento em que nasce o direito ao rendimento** ou a obrigação de pagar a despesa” (grifou-se).

19. O regime de competência, consabidamente, é consentâneo com a aquisição da **disponibilidade jurídica de renda**, fato gerador do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) – o que implica igualmente a ocorrência do fato gerador da CSLL (auferimento de lucro, espécie de renda), de conformidade com o art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal e com os arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

20. O art. 5º do ADI SRF nº 25, de 2003, mencionado pela consulente, ao dispor, no seu caput, que “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”, expressa o entendimento de que a receita correspondente ao indébito tributário reconhecido na via judicial deve ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL no momento em que ela estiver juridicamente disponível.

21. Havendo, portanto, os elementos caracterizadores do direito que se agrega ao patrimônio do contribuinte e sua respectiva mensurabilidade, a receita deve ser reconhecida para fins de composição da renda. Dito de outra forma, nas sentenças transitadas em julgado em que já é definido o valor a ser restituído, a receita deve ser reconhecida no momento do trânsito em julgado.

22. Observe-se, no entanto, que não se aplica à situação em análise o disposto no § 1º do art. 5º do ADI SRF nº 25, de 2003. Isso porque, no presente caso, segundo relata a consulente, em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos e a satisfação do direito creditório decorrente da ação judicial transitada em julgado se dará na via da compensação administrativa e não na via judicial, pela expedição de precatório ou de Requisição de Pequeno Valor (RPV).

23. Em várias oportunidades esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) esclareceu que ocorre a aquisição da disponibilidade jurídica de renda quando não haja condição ou evento para que ela se realize. A título de exemplo, podem-se citar os Pareceres Normativos CST nº 11, de 28 de janeiro de 1976, e nº 27, de 19 de dezembro de 1984; o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2 de setembro de

2014; a Solução de Divergência Cosit nº 26, de 31 de outubro de 2013, e as Soluções de Consulta Cosit nº 161, de 24 de junho de 2014, e nº 153, de 2 de março de 2017.

24. Assim, sempre que houver o direito a uma prestação ou contraprestação quantificável, é no momento em que surge esse direito para o contribuinte que se reconhece a receita decorrente do direito que se agrega ao seu patrimônio. É desnecessária para esse reconhecimento a efetiva satisfação da prestação ou da contraprestação, visto que antes desse momento já estava presente a disponibilidade jurídica.

25. No presente caso o direito certo quanto a sua existência incorpora-se juridicamente ao patrimônio da pessoa jurídica no momento do trânsito em julgado da sentença judicial que o reconheceu. No entanto, destaca-se que, por se estar diante de compensação de débitos com créditos decorrentes de decisão judicial – a qual não definiu o valor a ser restituído –, mediante procedimento de compensação definido no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, a liquidez dos créditos, prescrita no art. 170 do CTN, é atestada pelo próprio contribuinte, em momento posterior, por ocasião da apresentação da primeira Declaração de Compensação, oportunidade em que ocorre a necessária identificação do montante do crédito, “sob condição **resolutória** de sua ulterior homologação”, nos termos do § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

26. A esse respeito, importa transcrever trecho da Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 18 de julho de 2012 (destacou-se):

24. Como se trata de Declaração de Compensação, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar seu direito líquido e certo. Dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado.

(...)

30. O procedimento de homologação da compensação é iniciado pelo próprio contribuinte, que tem o ônus de provar que possui o respectivo direito creditório, e por isso deve manter a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito, consoante o disposto no art. 264 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, in verbis:

27. Quanto à exigência de prévia habilitação dos créditos (art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017), para fins de compensação tributária, em nada interfere no marco temporal da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores relativos a créditos decorrentes de ação judicial transitada em julgado. Deveras, a imposição de formalidade para o exercício de um direito não diz respeito à

*incorporação desse mesmo direito ao patrimônio do seu titular, sobretudo quando consubstancie **ato vinculado** o reconhecimento de que a formalidade foi cumprida.*

28. *Cumpra informar que a habilitação prévia de créditos decorrentes de ação judicial tem por objetivo analisar os requisitos preliminares acerca da existência do crédito, de forma a evitar fraudes e abusos e garantindo, de modo preliminar, a viabilidade jurídica do crédito oponível à Fazenda Pública. Assim, o seu deferimento **não implica** reconhecimento do direito creditório (seja em relação ao seu valor ou à sua certeza de utilização) – art. 101, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017. O efeito temporal que produz o procedimento de habilitação dos créditos é o de suspender, no âmbito administrativo, o prazo prescricional para apresentação de Declarações de Compensação, segundo o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 11, de 19 de dezembro de 2014.*

29. *Detalhando o art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, a habilitação, para efeito de compensação, de créditos reconhecidos em sentença judicial transitada em julgado como um **ato vinculado**, a ser praticado pela RFB, sempre que o sujeito passivo atenda aos requisitos estabelecidos no citado artigo. Não se trata de condição para que o direito creditório se incorpore ao patrimônio do sujeito passivo, porque não há evento futuro e incerto a cogitar.*

30. *A habilitação é evento certo, é um direito de todos quantos se enquadrem nas condições do art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, por isso mesmo, reconhecido mediante **ato vinculado** pela RFB. Significa dizer, a habilitação é direito subjetivo de todos quantos sejam titulares de créditos próprios reconhecidos como passíveis de compensação tributária em sentença judicial transitada em julgado, cabendo ao fisco, unicamente, reconhecer que foram atendidas as condições listadas no antes referido art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.*

31. *Conclui-se, assim, que, na hipótese de compensação de indébito tributário decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito tributário e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data são oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL. Isso porque é nesse momento em que o contribuinte exterioriza o montante do crédito a que tem direito decorrente dessa sentença. Tem-se, então, um direito certo – elemento que decorre do trânsito em julgado da decisão – e quantificável – elemento que decorre do montante integral a que tem direito, declarado na primeira Declaração de Compensação.*

32. *Com base no acima exposto, e tendo em conta o disposto no art. 17, caput, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e nos arts. 51, 158 e 739 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito igualmente deve compor as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da*

Contribuição para o PIS/Pasep no período de apuração em que ocorrer o reconhecimento do indébito principal que lhe dá origem. A partir desse momento, os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

33. *O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pelo regime não cumulativo é o auferimento de receita, devendo-se considerar auferida a receita nos termos do regime aplicável ao IRPJ e à CSLL apurados pelo lucro real (regime de competência, observadas as regras excepcionais):*

Lei nº 10.637, de 2002.

Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

Lei nº 10.833, de 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. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifado)

34. *Cumprir enfatizar que, a par dos juros de mora, as variações monetárias ativas dos direitos de crédito são consideradas receitas financeiras para fins de apuração das referidas contribuições, conforme dispõe a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:*

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. (grifado)

35. *Nesse sentido, cabe ressaltar que o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, reestabeleceu, para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, salvo exceções expressas que não alcançam as receitas tratadas na presente Solução de Consulta:*

Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre

receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.

§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015. (grifado)

[...]

25. Dessa forma, por já existir Solução de Consulta Cosit disciplinando parte da matéria consultada, todos os sujeitos passivos, inclusive o Interessado, podem nela se respaldar, conforme o já citado art. 33 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, ficando, portanto, a presente Solução de Consulta parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, por força do disposto no art. 34 do mesmo ato normativo citado. Veja-se:

[...]

Art. 33. As soluções de consulta proferidas pela Cosit, a partir da data de sua publicação:

I - têm efeito vinculante no âmbito da RFB; e

II - respaldam o sujeito passivo que as aplicar, ainda que não seja o respectivo consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo da verificação de seu efetivo enquadramento pela autoridade fiscal em procedimento de fiscalização.

*Art. 34. Caso exista solução de consulta com o mesmo objeto de consulta formulada, pendente de análise, esta será solucionada por meio de **solução de consulta vinculada**, proferida pelas Disit ou pelas Coordenações de área da Cosit.*

§ 1º Considera-se Solução de Consulta Vinculada aquela que reproduz o entendimento constante de solução de consulta proferida pela Cosit.

§ 2º A vinculação a que se refere esta Seção será realizada somente à solução de consulta publicada a partir de 17 de setembro de 2013. (grifos nossos)

[...]

26. No entanto, primeiramente é necessário fazer referência ao marco judicial instaurado pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, do qual foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”. Informa-se ainda que esse juízo, posteriormente, ao acolher parcialmente os embargos de declaração impetrados pela União, modulou os efeitos da decisão, estabelecendo que a decisão deve produzir efeitos a partir da publicação da ata de julgamento do mérito do recurso extraordinário, que se deu em 30/09/2021.

27. Ademais, cabe salientar ainda que as decisões proferidas pelo STF somente passam a ter efeito vinculante para a RFB a partir da elaboração de manifestação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), nos termos da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002. Tal manifestação ocorreu com a publicação do Parecer SEI nº 11469/2022/ME, com data de início da vigência/vinculação da RFB em 09/08/2022, cujos principais pontos serão parcialmente reproduzidos a seguir:

PARECER SEI Nº 11469/2022/ME

Documento público. Ausência de sigilo.

Tese em repercussão geral – Tema nº 962 – RE 1.063.187/SC. “É inconstitucional a incidência de IRPJ e CSLL sobre a taxa Selic recebida nas ações de repetição de indébito tributário”.

Tese definida em sentido desfavorável à Fazenda Nacional. Arts. 19, VI, “a”, e 19-A, III, da Lei

10.522/2002; art. 2º, V, da Portaria PGFN nº 502/2016. Autorização de dispensa de contestar e de recorrer.

(...)

Em cumprimento ao art. 2º, caput, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, a CASTF/PGAJUD informou a esta Coordenação-Geral e à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil – RFB a publicação do acórdão no RE nº 1.063.187/SC (Tema nº 962), julgado pela sistemática da repercussão geral, com decisão desfavorável à Fazenda Nacional, no qual foi firmada, por unanimidade, a seguinte tese: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”

(...)

26. Considerando a ratio decidendi do julgado explicada anteriormente, é de se reconhecer cabível a sua extensão aos pedidos de ressarcimento de créditos escriturais acrescidos de Selic quando configurada a mora administrativa.

27. À vista disso, a PGFN e a RFB estão autorizadas a não mais atuar no tema atinente aos pedidos de ressarcimentos de créditos escriturais acrescidos de Selic, em razão da mora administrativa, com respaldo nos arts. 19, VI, “a” e §9º, e 19-A, III, todos da Lei nº 10.522, de 2002, se respeitados os marcos temporais de modulação.

(...)

32. Verificada, então, essa situação na prática (ocorrência do fato gerador a partir de 30/09/2021, incluindo o dia 30/09/21), tanto a PGFN quanto a RFB encontram-se vinculadas ao entendimento exarado no Tema nº 962, segundo o disposto nos arts. 19, VI, “a” e 19-A, III, da Lei nº 10.522, de 2002, devendo tais órgãos considerar inconstitucional a tributação da Selic pelos aludidos tributos.

(...)

34. Não obstante, o STF reconheceu a necessidade de ressalvar da modulação temporal determinadas ações ajuizadas preteritamente. Com esse espírito, a Corte ressalvou as ações judiciais ajuizadas até 17/09/2021.

(...)

IV – Conclusões

55. Feitas as considerações acima, extraem-se as seguintes conclusões:

a) a tese firmada no julgamento do Tema nº 962 é a seguinte: “É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário”;

b) no julgamento recursal, a Corte esclareceu que os pedidos de repetição administrativa e de compensação, na esfera judicial e administrativa, também são regulados pelo Tema nº 962, sendo inconstitucional tributar os juros de mora equivalentes à Selic em tais pleitos pelo IRPJ e pela CSLL, desde que observados os marcos temporais de modulação;

c) considerando a indivisibilidade da Selic, a tese em comento também impede a tributação da correção monetária embutida na Selic pelas mesmas exações,

d) a Corte afastou a alegação de que o acórdão embargado ostenta contradição, mantendo a interpretação conforme à Constituição Federal do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988;

e) como o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, versa exclusivamente sobre IRPF, é de se concluir que o precedente também se aplica a esse tributo, impossibilitando que a Selic seja incluída em sua base de cálculo, nos pedidos de repetição de indébito tributário (inclusive a realizada por meio de compensação), na via judicial ou administrativa, desde que observados os marcos temporais da modulação;

f) inviabilidade de estender a ratio do Tema nº 962 às discussões envolvendo a incidência do IR e de CSLL sobre os juros de mora devidos no contexto do levantamento do depósito judicial ou extrajudicial e dos contratos privados;

g) viabilidade de ampliar os fundamentos determinantes do RE nº 1.063.187/SC para alcançar os pedidos de ressarcimento de créditos escriturais acrescidos de Selic, quando configurada a mora administrativa, desde que observados os marcos temporais de modulação;

h) na prática, o julgado somente regulará os fatos geradores ocorridos a partir de 30/09/2021, incluindo o dia 30/09/21;

i) as ações judiciais ajuizadas até 17/09/2021, incluindo o dia 17/09/2021, ainda que preventivas, foram ressalvadas da modulação temporal, sendo a elas aplicáveis o entendimento firmado no Tema nº 962, desde que atendidos os prazos prescricionais. Nesses casos, a carreira encontra-se dispensada de atuar, a teor do art. 19, VI, “a”, da Lei nº 10.522, de 2002, com base no aludido precedente, orientando-se a reconhecer a procedência do pedido, não impugnar o cumprimento de sentença e pugnar pela não condenação de honorários advocatícios com fulcro no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002;

j) por sua vez, as ações propostas a partir do dia 18/09/2021 não foram ressalvadas da modulação temporal, não tendo esses contribuintes direito à repetição do indébito dos fatos geradores ocorridos antes de 30/09/2021;

k) os pedidos administrativos de restituição e/ou de compensação de indébito tributário protocolados antes de 30/09/2021, não foram ressalvados da modulação. Por este motivo, a tese fixada no Tema nº 962 não lhes é aplicável, sendo legítima a atuação da RFB no sentido de manter a tributação da Selic, para os pedidos protocolados até o dia 29/09/2021, incluindo o dia 29/09/2021;

l) por fim, para os fatos geradores ocorridos antes de 30/09/2021, nos quais o contribuinte não tenha pago os tributos referentes ao IRPJ, IRPF e à CSLL sobre a Selic devida na repetição e/ou compensação de indébito tributário foram ressalvados da modulação, sendo inconstitucional, agora, por força do Tema nº 962, qualquer cobrança nesse sentido. Em tais casos, a PGFN e a RFB não devem engendrar qualquer providência judicial e/ou administrativa no sentido de cobrar esses valores.

28. Isso posto, tendo em vista que o acórdão-paradigma do STF regula os pedidos de repetição e de compensação de indébito tributário, no âmbito administrativo, a RFB encontra-se vinculada ao seu entendimento, de forma que não há mais incidência de IRPJ e CSSL sobre os valores de juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, em observância ao Tema nº 962 do STF e aos arts. 19, VI, “a”, e 19-A, III e §1º, ambos da Lei nº 10.522, de 2002, desde que observados os marcos temporais de modulação previstos no referido acórdão.

29. No tocante à incidência Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário, é mantido o entendimento exposto na SC nº 183, de 2021, de que tais valores sujeitam-se à incidência de tais contribuições.

30. Por fim, no que tange ao momento da tributação, o entendimento proferido na SC nº 183, de 2021, expressou que, caso não ocorra a definição dos valores a serem restituídos em nenhuma fase do processo judicial, a entrega da primeira Declaração de Compensação (DCOMP) marca o momento em que o contribuinte exterioriza que liquidou o seu crédito e declara o valor integral a ser compensado e, assim, o momento limite em que o indébito já mensurado deve compor a base de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o Pis/Pasep e da Cofins.

31. Contudo, na presente consulta, o contribuinte expressa que, anteriormente ao trânsito em julgado da sentença judicial e a entrega da primeira DCOMP, já escriturou o valor do crédito tributário, condição suficiente para exteriorizar o valor do crédito tributário a que tem direito para todos os fins, inclusive tributários.

32. Posto de outra forma, no caso das sentenças ilíquidas, o único elemento pendente para a perfeita incidência tributária é a necessidade de liquidação do crédito. Ocorre que tal elemento é também atendido quando ocorre a escrituração contábil, em que se dá a quantificação do crédito. Tal entendimento adequa-se ao conceito de disponibilidade econômica da renda e ao regime de competência.

33. Em linhas gerais, o regime de competência é definido como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que surge o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa, sendo irrelevante a realização dos ganhos em moeda. Assim disciplina a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos;

34. Constata-se que o regime de competência é consentâneo com a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda, fato gerador do Imposto sobre a Renda (IRPJ), nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional (CTN). Ou seja, o registro contábil só ocorre quando a empresa já quantificou o valor do crédito.

35. Nesse sentido, harmoniza-se o entendimento constante da SC nº 183, de 2021, que define o momento último para fins do reconhecimento dessas receitas, a entrega da primeira DCOMP, e a situação ora narrada, na qual, em um momento anterior, já ocorreu a liquidação do direito. Tal entendimento também se adequa à legislação aplicável aos tributos federais, uma vez que, tendo sido reconhecida a receita da repetição de indébito, não há previsão legal que permita a respectiva exclusão da base de cálculo do IRPJ e da CSLL e a consequente adição no momento da entrega da primeira DCOMP ou o não cômputo nas bases de cálculo da Contribuição para o

Pis/Pasep e da Cofins. Tais diferimentos temporais e o não cômputo devem estar previstos na legislação para fins de aplicação.

36. Nesse sentido, o entendimento constante da SC Cosit 183/2021 apenas se aplica no caso de o contribuinte não ter escriturado o crédito antes da apresentação da primeira declaração de compensação (DCOMP), situação em que a DCOMP será a primeira exteriorização da liquidez do crédito.

37. Diante do exposto, em complementação ao entendimento expresso na SC nº 183, de 2021, pode-se concluir que, no caso de o contribuinte realizar a escrituração contábil dos valores de indébito tributário, de acordo com a legislação aplicável, anteriormente à entrega da primeira DCOMP, é no momento da escrituração contábil que tais valores devem ser oferecidos à tributação, sem prejuízo de ulteriores ajustes em função de modificação dos respectivos valores.

CONCLUSÃO

38. À vista do exposto, propõe-se seja a presente consulta solucionada respondendo-se à consulente que:

38.1. os valores relativos ao principal do indébito tributário de créditos relativos à exclusão do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS) da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado, devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL; todavia, tais valores não sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

38.2. na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais, em nenhuma fase do processo, foram definidos os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, o último momento em que os valores do principal do indébito devem ser oferecidos à tributação;

38.3. caso haja a escrituração contábil de tais valores em momento anterior à entrega da primeira Declaração de Compensação, é no momento dessa escrituração que tais valores devem ser oferecidos à tributação;

38.4. tendo em vista o julgado do STF, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em sede de repercussão geral, do qual foi fixada a tese do Tema nº 962, não incide IRPJ e CSLL sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos nas ações de repetição de indébito tributário, desde que observados os marcos temporais previstos na modulação dos efeitos do acórdão; e

38.5. a receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário deve compor as bases de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que for

reconhecido o indébito principal que lhe dá origem, momento a partir do qual os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Assinatura digital

VINÍCIUS PATRIOTA LIMA DA SILVA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Imposto sobre a Renda de
Pessoa Jurídica e do Simples Nacional

Assinatura digital

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Contribuições Sociais
sobre a Receita e a Importação

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Cosit para aprovação.

Assinatura digital

GUSTAVO SALTON ROTUNNO A. L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos Sobre a Renda,
Patrimônio e Operações Financeiras

Assinatura digital

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Tributos sobre a Receita Bruta
e Produtos Industrializados

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta, declarando-a parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 183, de 07 de dezembro de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação