



Solução de Consulta nº 183 - Cosit

Data 7 de dezembro de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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

O indébito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes até a data do trânsito em julgado devem ser oferecidos à tributação do IRPJ no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

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 pelo IRPJ.

PAGAMENTO MENSAL COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS OU COM BASE NO BALANÇO OU BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO.

A pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ deve computar os créditos referentes ao indébito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes na base de cálculo desses tributos no mês em que ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial que já define o valor a ser restituído ou no mês da entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, 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, tanto na hipótese de sua apuração com base na receita bruta e acréscimos quanto na hipótese de apuração com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 43; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, 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, XI; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, art. 441, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, 34, 39, 40, II, e 47, incisos I a IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

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

O indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes até a data do trânsito em julgado devem ser oferecidos à tributação da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

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 CSLL.

PAGAMENTO MENSAL COM BASE NA RECEITA BRUTA E ACRÉSCIMOS OU COM BASE NO BALANÇO OU BALANCETE DE SUSPENSÃO OU REDUÇÃO.

A pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do CSLL deve computar os créditos referentes ao indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes na base de cálculo desses tributos no mês em que ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial que já define o valor a ser restituído ou no mês da entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, 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, tanto na hipótese de sua apuração com base na receita bruta e acréscimos quanto na hipótese de apuração com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Dispositivos Legais: Constituição Federal art. 195, inciso I, alínea “c”; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, 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, XI; Lei nº 7.689, de 1988, arts 1º, 2º, *caput* e § 1º, alínea “c”; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 33, 34, 39, 40, II, e 47, incisos I a IV.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

Os juros de mora incidente sobre os indébitos tributários da Cofins apurados até a data do trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído devem ser oferecidos à tributação da contribuição na data do trânsito em julgado da sentença judicial.

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.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, *caput*; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 51, 158 e 739.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

Os juros de mora incidente sobre os indébitos tributários da Contribuição para o PIS/Pasep apurados até a data do trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído devem ser oferecidos à tributação da contribuição na data do trânsito em julgado da sentença judicial.

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.

Dispositivos Legais: Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, *caput*; Lei nº 9.430, de 1996, art. 74; Lei nº 9.718, de 1998, art. 9º; Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, arts. 51, 158 e 739.

1. A pessoa jurídica acima identificada, sociedade por quotas de responsabilidade limitada, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, protocolada em 28.02.2019, *“relacionada ao tratamento fiscal a ser adotado em relação aos valores a serem restituídos via compensação tributária decorrentes de tributo pago indevidamente, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado em mandado de segurança, especificamente quanto ao momento a ser tributado”*, para fins de apuração do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).
2. Informa que *“é pessoa jurídica submetida à tributação do IRPJ e da CSLL pelo lucro real anual e pelo resultado ajustado, com o recolhimento de estimativas mensais”*, *“nos termos do artigo 27 e seguintes da Lei nº 8.981/95 e posteriores regulamentações”*, e que, em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins, *“suas receitas são tributadas na sistemática não cumulativa, nos termos das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003”*.
3. Registra então que ajuizou Mandado de Segurança *“em busca de provimento jurisdicional que reconhecesse e assegurasse o seu direito [de] não incluir o valor do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (‘ICMS’) na base de cálculo do PIS e da COFINS”*, *“e, por consequência, o direito aos créditos decorrentes dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS e COFINS desde a data do ajuizamento daquela ação mandamental”*.
4. Após consignar breve histórico a respeito da tramitação dessa ação judicial, explana que, *“em sede de juízo de retratação, foram prolatados os acórdãos que deferiram os pedidos da Consulente, reconhecendo o direito de excluir o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS desde o ajuizamento da ação mandamental”*, e que, *“em 13.2.2019, foi certificado o trânsito em julgado do acórdão”*.
5. Diante disso, *“a Consulente pretende aproveitar estes créditos de PIS e COFINS, devidamente corrigidos pela SELIC, por intermédio de compensação com débitos de tributos federais, nos termos do artigo 74 da Lei 9.430/96”*; *“nesse sentido, em cumprimento às regras estabelecidas pela Receita Federal do Brasil, a Consulente realizará a prévia habilitação dos créditos, nos termos do artigo 98 e seguintes da Instrução Normativa nº 1.717, de 17.7.2017”*.
6. Sua dúvida *“refere-se ao momento em que deverá reconhecer estes créditos para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, uma vez que (i) o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24.12.2013 [...] não trata especificamente de situação envolvendo mandado de segurança e o procedimento de compensação tributária, mas tão-somente ação de repetição de indébito tributário e aproveitamento via precatório; e (ii) há instrução normativa permitindo que a recuperação de crédito não seja considerado na base de cálculo da estimativa mensal”* (grifos da consulente).

7. Passa a expor seu entendimento acerca da questão, principiando pela alusão ao Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, nestas palavras (destaques da consulente):

17. Inicialmente, é importante destacar que os valores a serem restituídos/compensados a título de PIS e COFINS foram computados em períodos anteriores como despesas dedutíveis do lucro real a da base de cálculo da CSLL, nos termos do artigo 41 da Lei nº 8.981/95

18. No ADI 25/03 (que dispõe sobre a tributação dos valores a serem restituídos ao contribuinte por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito), a Receita Federal do Brasil consignou que:

(i) não há incidência de PIS e COFINS sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente;

(ii) os juros incidentes sobre o indébito tributário é receita nova e sobre ela incide IRPJ, CSLL, PIS e COFINS;

*(iii) pelo regime de competência, o indébito passa a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial **que define o valor a ser restituído;***

(iv) no caso de a sentença não definir o montante a ser restituído, o indébito passaria a ser receita tributável pelo IRPJ e CSLL (a) na data da sentença que julgar os embargos à execução ou (b) na data da expedição do precatório quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução fiscal; e

(v) no caso de a sentença não definir o montante a ser restituído, os juros passariam a compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS (a) na data da sentença que julgar os embargos à execução ou (b) na data da expedição do precatório quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução fiscal; e

19. Verifica-se que o ato normativo relaciona o momento da tributação do indébito à definição do valor a ser restituído por parte do Poder Judiciário, observado eventual questionamento pela Fazenda Nacional. No entanto, o ADI 25/03 trata tão-somente de sentença proferida em ação de repetição de indébito e analisa a hipótese em que a restituição se dará via precatório.

8. Assevera que, ante o narrado, surgem duas dúvidas, as quais enfrenta na sequência.

9. A primeira concerne ao “momento da tributação”, o qual defende ocorrer por ocasião do deferimento do Pedido de Habilitação de Crédito (previsto no art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017), amparando-se nestes argumentos (grifos conforme o original):

21. As premissas adotadas pelo ato normativo e adaptadas à situação ora analisada levam a crer que a Consulente deverá adicionar os valores a compensar de PIS/COFINS à base de cálculo do IRPJ/CSLL somente quando do

deferimento do pedido de habilitação, uma vez que este é o momento em que há uma definição, ainda que preliminar, sobre os valores a serem restituídos via compensação e que permitirá que a Consulente efetue a compensação do montante.

22. *O mesmo raciocínio deve ser adotado para os juros para fins de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, pois somente neste momento há definitividade da receita a ser incorporada ao patrimônio da Consulente.*

23. *Note-se que a decisão transitada em julgado no mandado de segurança ajuizado pela Consulente não definiu o montante a ser restituído e, somente com o deferimento da habilitação pela RFB, é que haverá esta definição preliminar e, concomitantemente, a anuência do Fisco Federal para que o contribuinte efetue a compensação tributária.*

24. *Com efeito, a **prévia habilitação dos créditos** reconhecidos judicialmente nada mais é do que um **procedimento administrativo de liquidação de sentença**. Sem o seu deferimento o contribuinte está impedido de transmitir sua declaração de compensação. Trata-se de procedimento validador da Receita Federal do Brasil, conforme disposto no artigo 100 da IN 1.717/17.*

25. *Portanto, aplicando o raciocínio do ADI 25/03, a Consulente entende que somente após o deferimento do pedido de habilitação é que os valores a serem restituídos (principal e/ou juros) devem ser adicionados à base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, uma vez que, antes disso, ainda não há valor definido e anuência do Fisco Federal para a efetivação da compensação tributária.*

26. *Este procedimento estaria inclusive em linha com o regime de competência que as pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real estão submetidas, a teor do que dispõe o artigo 187, § 1º, da Lei nº 6.404, de 15.12.1976 (“Lei 6.404/76”).*

10. *A “outra dúvida que paira é sobre a necessidade de se reconhecer o valor do principal do montante a ser restituído na estimativa mensal ou se tais valores deveriam ser reconhecidos somente no ajuste anual” – a consulente observa “que o ADI 25/03 apenas tratou dos juros dos montantes a serem restituídos e inclusive no ‘Perguntas e Respostas’ do sítio eletrônico da Receita Federal há menção apenas aos juros dos valores a serem restituídos”.*

11. *Afirma que, de acordo com o art. 40, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017, “**não integra a base de cálculo da estimativa mensal as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas**” (negritos da consulente), para então expender este arrazoado sobre o tema:*

29. *No entender da Consulente, o montante principal dos tributos a serem restituídos do período de outubro de 2007 até dezembro de 2014 não seria uma receita nova, mas sim uma recuperação de crédito. Assim, esses valores não deveriam ser incluídos na base de cálculo da estimativa mensal, ainda que o*

pagamento do período seja feito com base em balancete de suspensão/redução, mas na apuração do lucro real e do resultado ajustado em 31 de dezembro do ano calendário.

30. *Este entendimento está em linha com a neutralidade fiscal e com a isonomia de tratamento, uma vez que no passado os valores foram imputados como despesas dedutíveis somente na apuração do lucro real e do resultado ajustado e não foram deduzidos da base de cálculo da estimativa mensal, conforme estabelece o artigo 41 da Lei n.º 8.981/95. A regra para adição deve seguir a mesma da dedução.*

31. *Note-se que esta dúvida refere-se ao montante principal do valor a ser restituído, sendo que desde já a Consulente informa que os juros relacionados aos tributos a serem restituídos serão adicionados à base de cálculo da estimativa mensal, uma vez que representam receita nova.*

12. Lista como “*dispositivos legais em que se pauta a presente Consulta Formal*” os seguintes (em negrito no original):

(i) *artigo 15 da Lei 9.249/95;*

(ii) *artigo 27 da Lei 8.981/95;*

(iii) *artigos 12 e 74 Lei 9.430/96; e*

(iv) *artigos 27, 28, 39, inciso IV, e 40, inciso II, da IN 1.700/17;*

(v) *artigo 187, § 1º, da Lei 6.404/76;*

(vi) *artigo 1º da Lei 10.637/2002 e 10.833/2003;*

13. Por fim, apresenta estes questionamentos:

33. *Diante de tudo acima exposto, a Consulente solicita orientação desta D. Autoridade Fiscal competente sobre os seguintes pontos:*

(i) *está correto o procedimento da Consulente de adicionar o montante a ser restituído de PIS e COFINS (principal e juros) à base de cálculo do IRPJ, da CSLL, no momento do deferimento do pedido de habilitação pela Receita Federal do Brasil, tendo em vista o disposto na ADI 25/03, e o fato de que a decisão transitada em julgado não definiu o montante a ser restituído e, portanto, a Consulente depende da anuência do Fisco Federal - via deferimento do pedido de habilitação - para que tenha o montante definido preliminarmente e possa transmitir a Declaração de Compensação? Em caso negativo, a Consulente solicita que seja determinado qual seria o correto momento considerando as especificidades de sua situação;*

(ii) *está correto o entendimento da Consulente de não adicionar o valor principal do montante a ser restituído de PIS/COFINS à base de cálculo da estimativa mensal de IRPJ/CSLL, mas tão-somente no ajuste anual, considerando o disposto no artigo 40, inciso II, da Instrução Normativa n.º 1.700/2017, ainda que o pagamento do período seja feito com base em balancete de suspensão/redução?;*

(iii) está correto o entendimento da Consulente de adicionar a receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o montante a ser restituído à base de cálculo do PIS e da COFINS no momento do deferimento do pedido de habilitação pela Receita Federal do Brasil, tendo em vista o disposto na ADI 25/03, e o fato de que na decisão transitada em julgado não há definição dos valores e, portanto, a Consulente depende da anuência do Fisco Federal - via deferimento do pedido de habilitação - para que tenha o montante definido preliminarmente e possa transmitir a Declaração de Compensação? Em caso negativo, a Consulente solicita que seja determinado qual seria o correto momento considerando as especificidades de sua situação.

14. Cumpre registrar que, em 10.07.2019, conforme Termo de Apensação constante na fl. 140, foi apensado ao presente processo outro processo, da mesma pessoa jurídica consulente, protocolado em 25.04.2019, em que a consulente apresenta nova petição de consulta, com o mesmo teor e idênticos questionamentos. Como essa nova petição difere da anterior apenas em relação à situação fática (outro Mandado de Segurança – sobre a mesma matéria – abrangendo outros fatos geradores), mas sem alteração na matéria a ser objeto de interpretação, a presente solução de consulta estará atendendo também ao processo apensado.

Fundamentos

15. Preliminarmente, convém anotar que, consoante ressalva expressamente vazada no art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, as Soluções de Consulta não convalidam informações nem classificações fiscais apresentadas pela consulente. Posto de outro modo, em termos mais detalhados: o ato administrativo denominado Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos ou das hipóteses narradas pelo interessado na respectiva petição de consulta, limitando-se, tão somente, a apresentar a interpretação que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) confere aos dispositivos da legislação tributária relacionados a tais fatos ou hipóteses, partindo da premissa de que eles efetivamente correspondem à realidade. Por conseguinte, da Solução de Consulta não decorrerão efeitos caso se constate, a qualquer tempo, que os fatos descritos não correspondem àqueles que serviram de base hipotética à interpretação apresentada.

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. Cumpre 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. Cumpre 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)

36. Consideram-se respondidos, assim, os questionamentos (i) e (iii). Resta examinar se está correto o entendimento da consultante “*de não adicionar o valor principal do montante a ser restituído de PIS/COFINS à base de cálculo da estimativa mensal de IRPJ/CSLL, mas tão-somente no ajuste anual, considerando o disposto no artigo 40, inciso II, da Instrução Normativa nº 1.700/2017, ainda que o pagamento do período seja feito com base em balancete de suspensão/redução*” – questionamento (ii).

37. Primeiramente, vale lembrar que a pessoa jurídica tributada de acordo com o lucro real anual se sujeita ao pagamento mensal do IRPJ e da CSLL sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação de percentuais sobre a receita bruta mensal, a esse resultado sendo acrescidos os ganhos de capital e demais receitas e resultados positivos (“receita bruta e acréscimos”), a título de antecipação do devido no encerramento do ano-calendário (arts. 31, § 4º, 32 a 46 e 57 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017).

38. A essa pessoa jurídica é dada a opção de suspender ou reduzir o pagamento do IRPJ e da CSLL devidos em cada mês, desde que demonstre, por meio de

balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do IRPJ e da CSLL calculados, respectivamente, com base no lucro real e no resultado ajustado do período em curso (arts. 47 a 50 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017).

39. O art. 40, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, invocado pela consulente para respaldar sua pretensão, está assim escrito:

Art. 40. Ressalvado o disposto no inciso I do parágrafo único do art. 36, não integram as bases de cálculo de que tratam os arts. 33, 34 e 39:

(...)

II - as recuperações de créditos que não representem ingressos de novas receitas;

(...)

40. De plano descarta-se a aplicação desse dispositivo na hipótese de pagamento do IRPJ e da CSLL com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução, porquanto ele se reporta às “bases de cálculo de que tratam os arts. 33, 34 e 39”, ou seja, às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos mensalmente com base na receita bruta e acréscimos.

41. Ademais, no caso de suspensão ou redução do pagamento mensal, o valor do IRPJ e da CSLL devido **deve ser determinado de acordo com o lucro real e o resultado ajustado do período em curso** (art. 47, incisos I a IV), respectivamente, o que implica o reconhecimento na base de cálculo do IRPJ e da CSLL do indébito tributário (“principal”), no mês em que ocorre o trânsito em julgado da decisão judicial que já define o valor a ser restituído ou na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, 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, consoante já assentado.

42. No caso de pagamento mensal do IRPJ e da CSLL com base na receita bruta e acréscimos, igualmente o valor correspondente do indébito tributário (“principal”) integra a base de cálculo desses tributos, por se incluir nas “demais receitas”, a que se refere o *caput* do art. 39 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017 (art. 222, *caput*, do RIR/2018):

Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017

Art. 39. Serão acrescidos às bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, no mês em que forem auferidos, os ganhos de capital, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na receita bruta definida no art. 26, inclusive:

(...)

(Sublinhou-se.)

43. Por certo, o art. 40, inciso II, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, não constitui fundamento para a exclusão pretendida pela consultante, visto que o valor relativo ao indébito tributário corresponde a uma **recuperação de custo ou despesa**, nos termos do art. 45, inciso III, da Lei nº 4.506, de 1964, e do art. 441, inciso II, do RIR/2018, e não a uma **recuperação de crédito**, a par de caracterizar uma receita não reconhecida anteriormente.

44. Aliás, importa destacar que a simples leitura do dispositivo em pauta revela que a exclusão nele contemplada é endereçada aos créditos decorrentes das vendas da empresa, cujas receitas já foram anteriormente reconhecidas na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Conclusão

45. Ante o exposto, apresentam-se as conclusões que se seguem.

46. O indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.

47. Na hipótese de compensação de indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins 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 deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.

48. A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito tributário deve compor as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no período em que for reconhecido o 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.

49. A pessoa jurídica sujeita ao pagamento mensal do IRPJ e da CSLL deve computar os créditos referentes ao indébito tributário de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins e os juros de mora sobre ele incidentes na base de cálculo desses tributos no mês em que ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial que já define o valor a ser restituído ou no mês da entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, 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, tanto na hipótese de sua apuração com base na receita bruta e acréscimos quanto na hipótese de apuração com base em balanço ou balancete de suspensão ou redução.

Assinatura digital
GUSTAVO S. ROTUNNO A. L. DA ROSA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Dirpj

Assinatura digital
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinatura digital
FÁBIO CEMBRANEL
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotir

Assinatura digital
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

Assinatura digital
RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinatura digital
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit