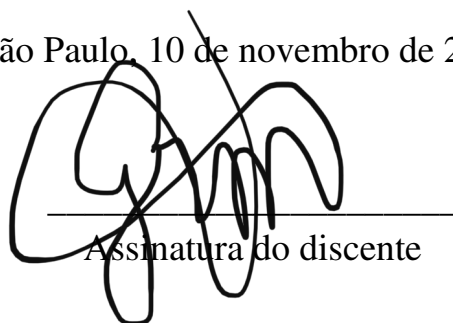


TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Giovanna Rosa Montagna, aluna, regularmente matriculada, no Curso de Direito, na disciplina do TCC da 10ª etapa, matrícula nº 41537378, Período Matutino, Turma 10, tendo realizado o TCC com o título: Tributação do Indébito Tributário, sob a orientação do(a) professor(a): João Bosco Coelho Pasin, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 10 de novembro de 2020.



Assinatura do discente

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GIOVANNA ROSA MONTAGNA

TRIBUTAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

São Paulo
2020

GIOVANNA ROSA MONTAGNA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no Curso
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR: PROF. DR. JOÃO BOSCO COELHO PASIN.

GIOVANNA ROSA MONTAGNA

Trabalho de Graduação Interdisciplinar
apresentado como requisito para
obtenção do título de Bacharel no Curso
de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovado(a) em: __/__/__

BANCA EXAMINADORA

Examinador: Prof. Dr. João Bosco Coelho Pasin

Examinador: Hécio de Abreu Dallari Júnior

Examinador: Reinaldo Bruno Moreira

TRIBUTAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO

Giovanna Rosa Montagna

Resumo: Apresenta considerações sobre a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre montante principal dos indébitos tributários. Expõe linha argumentativa acerca da não incidência dos referidos tributos sobre a parcela correspondente à Selic dos indébitos tributários. Analisa os aspectos temporais de incidência do IRPJ e CSLL sobre o montante principal do indébito tributário. Por fim, sustenta-se a tributação postergada do valor restituído para o momento da homologação das declarações de compensação, sob o argumento de que, nos momentos anteriores a tal validação pelas Autoridades Fiscais, não haveria certeza e liquidez do crédito reconhecido judicialmente.

Palavras-chave: Tributação. Indébito Tributário. IRPJ. CSLL. Aspecto Temporal.

Abstract: Present considerations about the incidence of the "Income Tax (IRPJ)" and of the "Social Contribution on Net Income (CSLL)" on tributary undue. Present an argumentative support about the non-incidence of said taxes on the portion corresponding to the Selic of tax undue. Analyzes the temporal aspects of the incidence of the IRPJ and CSLL on the principal amount of the tax undue tax. Finally, sustains the delayed taxation of the refunded amount for the moment of approval of the statements of compensation, under the argument that, prior to such validation by the Tax Authorities, there would be no certainty and liquidity of the credit recognized in court.

Keywords: Taxation. Tributary undue. Income Tax. IRPJ. CSLL. Temporal Aspect.

Sumário: 1. INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL. 1.1. PROCEDIMENTO ORDINÁRIO. 1.2. NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ/CSLL SOBRE A PARCELA CORRESPONDENTE À SELIC. 2. ASPECTO TEMPORAL DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DO IRPJ E CSLL SOBRE O INDÉBITO TRIBUTÁRIO. 2.1. PROCEDIMENTO ORDINÁRIO. 2.2. POSTERGAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO. 2.2.1. DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE JURÍDICA. 2.2.2. CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO PARA SE CONFIGURAR A DISPONIBILIDADE JURÍDICA DO RENDIMENTO. 2.2.3. VERIFICAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ QUANDO DA COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA DE CRÉDITO RECONHECIDO JUDICIALMENTE. 3. CONCLUSÃO. REFERÊNCIAS.

INTRODUÇÃO

Na regular consecução de atividades empresariais, as empresas se sujeitam, dentre outros tributos, ao recolhimento do Imposto de Renda, IRPJ, e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL.

Em suas atividades vinculadas, o Fisco por vezes promove a exigência de tributos que carecem de validade jurídica. Por isso, não é incomum que as empresas recorram ao Poder Judiciário para que seja reconhecido o seu direito a recuperação de tributos recolhidos indevidamente.

E, nos termos do artigo 165 do Código Tributário Nacional¹, os sujeitos passivos têm o direito à restituição dos tributos recolhidos indevidamente ou a maior, seja em razão de decisões transitadas em julgado, as quais reconheceram a carência de validade jurídica com relação à exigência de determinados tributos, bem como em razão de pagamentos efetuados com dados equivocados ou recolhidos a maior em razão das respectivas sistemáticas de apuração.

Considerando que a recuperação dos valores se dá em atraso, o valor está sujeito a juros moratórios, nos termos do artigo 167 do Código Tributário Nacional², os quais, no âmbito federal, são apurados conforme a SELIC³, conforme estabelece o artigo 39, § 4º, da Lei nº 9.250/95⁴.

Nesse contexto, em 22.09.2017, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 1.063.187, reconheceu a existência de repercussão geral da questão quanto “à incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC na repetição do indébito”⁵, o qual encontra-se pendente de julgamento.

¹ Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos: I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

² Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo os referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

³ Taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia. É composta por dois fatores: correção monetária e juros de mora. A SELIC é considerada para os tributos federais e estaduais. Para os tributos municipais é utilizado o IPCA + 1%.

⁴ § 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada.

⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.063.187 Santa Catarina*. Relator Ministro Dias Toffoli. Plenário. Julg. 14/09/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785675&ext=.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

Destarte, o presente artigo analisará a incidência IRPJ e CSLL sobre a SELIC aplicável a indêbitos recuperados pelos contribuintes, bem como os momentos de incidência do IRPJ/CSLL sobre o indêbito tributário.

1 INCIDÊNCIA DE IRPJ E CSLL

1.1 PROCEDIMENTO ORDINÁRIO

Nos termos do artigo 12 da Lei nº 9.430/1996,

Art. 12. deverá ser computado na determinação do lucro real o montante dos créditos deduzidos que tenham sido recuperados, em qualquer época ou a qualquer título, inclusive nos casos de novação da dívida ou do arresto dos bens recebidos em garantia real.⁶

No mesmo sentido é o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003, o qual estabelece que:

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.⁷

O raciocínio para a tributação do crédito reconhecido judicialmente é o de que, se no passado os tributos – no caso, os PIS/COFINS com a inclusão indevida do ICMS em sua base de cálculo – foram deduzidos da base de cálculo da CSLL, com o reconhecimento do indêbito tem-se uma receita decorrente de recuperação de despesas.

Logo, essa nova receita, antes não tributada, por configurar despesa dedutível, deverá integrar a base de cálculo do IRPJ/CSLL, neutralizando os efeitos da dedução anteriormente realizada que, com o reconhecimento do indêbito, torna-se indevida.

⁶ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 11 out. 20.

⁷ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indêbito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 20.

Destarte, é evidente que os valores relativos ao montante principal do tributo recolhido no passado que venham a ser recuperados por força de ação judicial devem integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

1.2 NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ/CSLL SOBRE A PARCELA CORRESPONDENTE À SELIC

O artigo 3º do referido Ato Declaratório dispõe que “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”⁸.

Contudo, ao contrário do entendido pela Receita Federal do Brasil, há argumentos para que se defender que não sejam tributados os valores correspondentes à SELIC incidente sobre o indébito reconhecido judicialmente, por não configurarem acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ/CSLL.

Primeiro, porque a União deixaria de restituir plenamente o quanto deve ao contribuinte, para se apropriar de parte relevante correspondente aos tributos em questão ao tempo em que indeniza.

Segundo, porque a análise isolada dos fatores que compõem a SELIC – quais sejam, a correção monetária e juros de mora –, leva à conclusão de que a SELIC sequer poderia ser tributada pelo IRPJ e CSLL, haja vista que não configura acréscimo patrimonial, mas sim uma recomposição do patrimônio. Senão, vejamos.

Como se sabe, a atualização monetária é mero mecanismo de proteção ao processo inflacionário, não implicando em riqueza nova, acréscimo patrimonial ou renda, razão pela qual não deve ser submetida à incidência do IRPJ e da CSLL.

No tocante à parte da SELIC referente aos juros de mora, dada sua natureza indenizatória, não deveria haver incidência do IRPJ e da CSLL.

⁸ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 20.

Conforme estabelece o artigo 404 do Código Civil, dispositivo aplicável em matéria tributária por força do artigo 110 do Código Tributário Nacional⁹, a forma genuína de indenizar as perdas e danos do credor consiste no pagamento de juros de mora. Confira-se:

Art. 404. As perdas e danos, nas obrigações de pagamento em dinheiro, serão pagas com atualização monetária segundo índices oficiais regularmente estabelecidos, abrangendo juros, custas e honorários de advogado, sem prejuízo da pena convencional.

Parágrafo único. Provado que os juros da mora não cobrem o prejuízo, e não havendo pena convencional, pode o juiz conceder ao credor indenização suplementar.¹⁰

Uma vez descumprida uma obrigação contratual, aquele que deu causa ao inadimplemento deve reparar o prejuízo causado ao outro contratante, conforme esclarece Silvio Rodrigues:

A consequência do inadimplemento da obrigação é, assim, o dever de reparar o prejuízo. De modo que, se a prestação não foi cumprida, nem puder sê-lo, proveitosamente, para o credor, apura-se qual o dano que este experimentou, impondo-se ao inadimplente o mister de indenizá-lo¹¹.

E mais, a recomposição do patrimônio daquele que sofreu o prejuízo deve levar em consideração tanto a reparação do dano propriamente dito, como a demora incorrida para a dita recomposição. Bem por isso, leciona João Dácio Rolim:

[...] as indenizações devem ser constituídas por uma parte ‘principal’, e uma parte representada pelos juros indenizatórios, os quais constituem uma forma de compensação pelo interregno havido entre o dano e sua reparação, durante o qual o patrimônio esteve injustamente diminuído.¹²

Por tudo isso, Roque Antonio Carrazza conclui que referido valor não se sujeita à exigência do IRPJ:

[...] as indenizações não são fontes de enriquecimento, já que não proporcionam a quem as recebe vantagens pecuniárias. Ou, se quisermos, não há riquezas novas disponíveis. Há, sim, reparações pecuniárias pelas lesões de direito causadas, por isso não podem integrar a base de cálculo do IR (que

⁹ Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹⁰ BRASIL. [Código Civil (2002)]. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 12 out. 20.

¹¹ RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil. Parte Geral das Obrigações*, de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), Vol. 2. 30. ed. São Paulo: Saraiva, p. 235.

¹² ROLIM, João Dácio. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 2. Dialética, p. 198.

como vimos, no caso das pessoas físicas é a renda líquida auferida; no caso das pessoas jurídicas, o lucro experimentado).¹³

Assim, verifica-se que o intuito da indenização é reparar dano em razão do inadimplemento da obrigação, servindo para cobrir os prejuízos causados.

Nessa linha já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL - EMBARGOS DE DECLARAÇÃO - CORREÇÃO - IMPOSTO DE RENDA - JUROS MORATÓRIOS - CARÁTER INDENIZATÓRIO - ACRÉSCIMO PATRIMONIAL - RELEVÂNCIA - OMISSÃO QUANTO A TESE DEFENDIDA NO RECURSO ESPECIAL. [...]. 2. A distinção feita pela Primeira Seção desta Corte entre danos emergentes e lucros cessantes não se presta para enfrentar a tese da incidência do imposto de renda sobre juros moratórios, considerando-os como lucros cessantes. 3. Juros de mora que fazem parte da indenização e como tal é considerado pelo Código Civil, independentemente do conceito econômico do que seja acréscimo patrimonial. 4. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos infringentes. (STJ, EDcl no REsp 1040915/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 03/05/2012, DJe 14/06/2012) ¹⁴

Em sentido contrário, o Superior Tribunal de Justiça examinou a matéria nos autos do REsp nº 1.138.695/SC¹⁵, julgado sob o rito dos recursos repetitivos, e concluiu que os juros de mora incidentes sobre o indébito tributário configuram lucros cessantes e, portanto, sujeitam-se à incidência do IRPJ e da CSLL.

Posteriormente, o Supremo Tribunal Federal, nos autos do 1.063.187/SC, reconheceu a repercussão geral sobre a questão aqui tratada. Confira-se:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. JUROS DE MORA. TAXA SELIC. REPETIÇÃO DO INDÉBITO. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI FEDERAL POR TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL. A interposição do recurso extraordinário com fundamento no art. 102, III, b, da Constituição Federal, em razão do reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/1988, do art. 17 do Decreto-Lei nº 1.598/1977 e do art. 43, II, § 1º, do CTN por tribunal regional federal constitui circunstância nova suficiente para justificar,

¹³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargo Declaratório no Recurso Especial Nº 1.040.915 - PR (2008/0058999-0)*. Documento: 4191087 - RELATÓRIO E VOTO - Site certificado. 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4191087&num_registro=200800589990&data=20120614&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 11 out. 20.

¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 1.138.695 - SC (2009/0086194-3)*. Documento: 28452530 - EMENTA, RELATÓRIO E VOTO - Site certificado. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=28452530&num_registro=200900861943&data=20130531&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 25 out. 20.

agora, seu caráter constitucional e o reconhecimento da repercussão geral da matéria relativa a incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL) sobre a taxa SELIC na repetição do indébito¹⁶.

Apesar da questão relativa à incidência de IRPJ e CSLL sobre os juros de mora incidentes nas repetições de débitos tributários ser bastante controvertida, existem fortes argumentos para o Supremo Tribunal Federal entender pela não incidência de tais tributos sobre os valores relativos à Taxa SELIC incidente sobre o indébito tributário, com base nos fundamentos acima expostos.

2 ASPECTO TEMPORAL DO FATO GERADOR DO IRPJ E CSLL SOBRE O INDÉBITO TRIBUTÁRIO

2.1 PROCEDIMENTO ORDINÁRIO: RECONHECIMENTO CONTÁBIL DO CRÉDITO

Tomando-se a premissa de que, em relação aos valores recuperados incidiria IRPJ e CSLL sobre o valor principal restituído, verificaremos o momento de incidência de tais tributos.

Inicialmente, é importante registrar que a partir da vigência da Lei nº 12.973/14¹⁷ a contabilidade passa a ser o ponto de partida para a incidência dos tributos corporativos, de modo que a tributação, em regra, deve incidir no momento do reconhecimento contábil de alguma receita.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Processo Nº 962* - Incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito. Protocolado: 31 de julho de 2017. Leading Case: RE 1063187. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5230634&numeroProcesso=1063187&classeProcesso=RE&numeroTema=962>. Acesso em: 25 out. 20.

¹⁷ BRASIL. *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 12 out. 20.

O reconhecimento contábil de determinados valores a título de receita está atrelado à capacidade de a entidade comprovar a certeza no recebimento de tais montantes.

Nesse cenário, a RFB entende que o reconhecimento contábil seria o momento para a incidência da tributação sobre o indébito.

2.2 POSTERGAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

A despeito do procedimento ordinário acima explicitado, há linha argumentativa para a tributação postergada do valor restituído para o momento da homologação das declarações de compensação, tendo em vista que, nos momentos anteriores a tal validação pelas Autoridades Fiscais, não haveria certeza e liquidez do crédito.

Esse raciocínio está fundamentado na ideia de que os conceitos contábeis não deveriam subordinar as normas tributárias.

Nesse sentido, no julgamento do RE nº 606.107, o Supremo Tribunal Federal consignou que a contabilidade é o “ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação”¹⁸.

Naquele julgamento, a Corte entendeu que “a contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário”¹⁹.

Passa-se, portanto, à análise dos argumentos para se defender a tributação postergada do indébito.

¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 606107/RS* - Rio Grande do Sul. Relatora: Min. Rosa Weber. 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249382/false>. Acesso em: 25 out. 20.

¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 606107/RS* - Rio Grande do Sul. Relatora: Min. Rosa Weber. 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249382/false>. Acesso em: 25 out. 20.

2.2.1 DISPONIBILIDADE ECONÔMICA E DISPONIBILIDADE JURÍDICA

Segundo a disposição do artigo 37, § 1º, da Lei nº 8.981/1995²⁰ e do artigo 258, § 1º, do Decreto nº 9.580/2018 (RIR/2018)²¹, os contribuintes estão sujeitos à apuração do lucro real de acordo com as normas comerciais.

Tais dispositivos determinam que a apuração do lucro será feita observando as disposições das leis comerciais, que, no caso, o artigo 177 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A)²² prevê a contabilização com base no regime de competência.

Em linhas gerais, a sujeição do contribuinte ao regime de competência pressupõe, via de regra, a incidência da tributação no momento em que se dá a disponibilidade jurídica do rendimento, contrastando com o denominado regime de caixa, em que o contribuinte sofre a incidência da tributação apenas no momento em que efetivamente obtém a disponibilidade econômica do rendimento.

É sabido que a disponibilidade econômica se caracteriza pelo rendimento ou provento realizado, assim entendido como dinheiro em caixa, enquanto a disponibilidade jurídica configura-se pelo título jurídico que permite ao seu titular obter a respectiva realização em dinheiro.²³

Portanto, enquanto a disponibilidade econômica do rendimento se operaria no plano prático, concreto, com efetivo recebimento daqueles valores pelo contribuinte, a disponibilidade jurídica, como a própria denominação já indica, opera-se no plano jurídico, mediante a aquisição, pelo contribuinte, do direito de propriedade daquele determinado rendimento.

²⁰ Art. 37. Sem prejuízo dos pagamentos mensais do imposto, as pessoas jurídicas obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real (art. 36) e as pessoas jurídicas que não optarem pelo regime de tributação com base no lucro presumido (art. 44) deverão, para efeito de determinação do saldo de imposto a pagar ou a ser compensado, apurar o lucro real em 31 de dezembro de cada ano-calendário ou na data da extinção. § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido com observância das disposições das leis comerciais.

²¹ Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento. § 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais

²² BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 20 out. 20.

²³ Cf. Rubens Gomes de Sousa. “Despesas não dedutíveis pelas pessoas jurídicas. Seu tratamento fiscal como ‘lucros distribuídos’ no que se refere à própria sociedade e a seus sócios ou acionistas”. (SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – 1 Imposto de renda. Edição póstuma*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 70-71.)

No entanto, a disponibilidade jurídica do rendimento não se verifica apenas pela identificação, no plano puramente teórico, de determinado direito do contribuinte. Diversamente, a disponibilidade jurídica impõe que aquele potencial rendimento possa de fato ser disponibilizado economicamente ao contribuinte e que, nessa perspectiva, possa ser dimensionado economicamente.

Daí a necessidade de que haja a certeza e liquidez daquele determinado rendimento/receita, para que se possa caracterizar sua disponibilidade jurídica ao contribuinte e, portanto, atrair a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o indébito.

2.2.2 CERTEZA E LIQUIDEZ DO DIREITO PARA SE CONFIGURAR A DISPONIBILIDADE JURÍDICA DO RENDIMENTO

Conforme exposto alhures, a tributação pelo regime de caixa seria a que melhor se adequaria ao consignado no artigo 43 do Código Tributário Nacional, uma vez que, nessa sistemática, a tributação pelo IRPJ e pela CSLL ocorreria apenas no momento da “realização financeira”.

Tem-se, pois, no regime de caixa, a consumação da certeza quanto àquele rendimento, já que ele de fato acresceu ao patrimônio do contribuinte, e da sua liquidez, já que, no momento em que o contribuinte recebe de fato aquele direito, pode-se aferir concretamente sua extensão.

Segundo Edmar Oliveira Andrade Filho²⁴ “esse é o regime que melhor se amolda ao conceito constitucional de renda [...], posto que o tributo deve ser recolhido apenas e tão somente quando o sujeito passivo já possui os recursos efetivamente disponíveis”.

Ocorre que, tal como o regime de caixa, o regime de competência, a despeito de suas peculiaridades, também implica a verificação, ainda que não de maneira concreta, da certeza e liquidez do rendimento a ser submetido à tributação.

Deve-se entender por rendimento certo aquele sobre o qual não repouse dúvida quanto à sua existência e sobre o qual não exista condição para o seu exercício:

[...] a expressão renda e proventos de qualquer natureza utilizada no texto constitucional significa que a lei tributária, ao erigir as hipóteses de incidência

²⁴ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 115.

do imposto, deve erigir uma situação em que tenha ocorrido um acréscimo patrimonial, isento de condições²⁵.

Gilberto de Ulhôa Canto, coautor do anteprojeto do Código Tributário Nacional, também expôs a matéria com menção a Bulhões e outros autores, concluindo:

28. É esse sentido, que figura no trecho transcrito em segundo lugar, que me parece ter sido empregada, no CTN, a expressão aquisição de disponibilidade jurídica de renda. Não basta, apenas, que seja adquirido o direito de auferir o rendimento (ou a sua titularidade). É necessário que a aquisição desse direito assuma a forma de faculdade de adquirir disponibilidade econômica, mediante a tomada de iniciativa ou a prática de ato, que estejam no âmbito do arbítrio do interessado, a qualquer momento; em outras palavras, a disponibilidade jurídica não ocorre com o aperfeiçoamento do direito à percepção do rendimento, sendo, mais do que isso, configurada somente quando o seu recebimento em moeda ou quase-moeda dependa somente do contribuinte [...]²⁶

Como se vê, ainda que não signifique “dinheiro em caixa”, a disponibilidade jurídica pressupõe a certeza quanto à existência daquele rendimento. Nessa perspectiva:

[...] a aplicação das normas que dispõem sobre o regime de competência não podem servir para que a base de cálculo do Imposto de Renda se converta em perspectiva dimensível que não represente acréscimo patrimonial em prejuízo do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, se da aplicação do regime de competência resultar o reconhecimento de receita que não possa ser traduzida em renda, ou que determinada despesa seja reconhecida antes de poder ser considerada meio de obtenção de renda, aí esse regime não terá nenhum valor jurídico para fins de apuração do imposto calculado com base no lucro real.²⁷

O Superior Tribunal de Justiça segue o mesmo raciocínio da doutrina supracitada. Confira-se, nesse sentido, trecho do voto proferido no julgamento do Recurso Especial nº 320.455/RJ:

Com efeito, diante da linha de entendimento que tem prevalecido no âmbito deste Tribunal, em casos que, senão idênticos, guardam certa semelhança com este, inclino-me por adotar o posicionamento sustentado no decisum hostilizado. Isso porque ‘o fato gerador do imposto de renda é o acréscimo patrimonial mais a respectiva disponibilidade jurídica ou econômica (CTN, art. 43)’. REsp. 181912/PR, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 03.11.98)

[...] Partindo de tais pressupostos, sem a necessidade de maiores digressões, de ordem doutrinária, afigura-se-me escorreita a decisão ora objurgada, porquanto é certo que a disponibilidade econômica ou jurídica da renda só

²⁵ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 23.

²⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). Estudos Sobre o Imposto de Renda (Em Memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 33.

²⁷ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de renda das empresas. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 114.

ocorre quando houver real acréscimo patrimonial, não cabendo a tributação sobre mera expectativa de ganho futuro e em potencial.

Nesse aspecto, a razão está com a recorrida, quando invoca, em suas contrarrazões, opiniões doutrinárias e precedentes jurisprudenciais em favor da tese defendida, acabando por concluir, *in expressis*:

Assim, tem-se que, o efetivo acréscimo patrimonial, disponibilizado para o contribuinte, não pode ser verificado pelos registros contábeis, mas somente pelo ganho determinado no momento em que a Recorrida cumprir a obrigação financeira, pois é somente nesse momento que ela se beneficia (ou não) com a quantidade de reais necessária para a liquidação da obrigação em moeda estrangeira. Antes disso, os registros contábeis significam, tão-somente, mera expectativa de ganho, que não constitui hipótese de incidência do imposto de renda.

Como viu-se acima, a disponibilidade a que se refere o art. 43 do CTN resulta de um favor econômico concreto e atual (dinheiro em caixa por exemplo) ou de um fato reconhecido como tal pelo Direito (um direito reconhecido pela lei, como o direito de crédito).

Logo, não há como se falar que meros registros contábeis, que representam tão-somente expectativas de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam um acréscimo patrimonial, e que este, por força do regime de competência, esteja disponibilizado para o contribuinte no momento em que registrado; ao contrário, é certo que o contribuinte não dispõe desse ganho, uma vez que ainda não implementado o termo em que deveria cumprir sua obrigação financeira. (Fls. 258/259)²⁸

Não bastasse, tal raciocínio é adotado pela própria Receita Federal do Brasil, conforme se infere da Solução de Divergência COSIT nº 19/2003:

[...] 22. O art. 43 do Código Tributário Nacional dispõe que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, do que se entende que disponibilidade econômica significa rendimento financeiramente realizado e disponibilidade jurídica corresponde a rendimento adquirido, ou seja, em que o contribuinte tem o título jurídico que lhe permite obter a realização em dinheiro tão logo o crédito se torne exigível (pelo vencimento do título).

23. Note-se que, em se tendo a disponibilidade econômica, ter-se-á também a disponibilidade jurídica, já o inverso não é verdade, pois o contribuinte poderá ter adquirido um rendimento ainda pendente de realização financeira, mas que já se constitua numa disponibilidade jurídica, por estar consubstanciado num título líquido e certo que permita a o contribuinte realizar financeiramente o

²⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 320.455 - RJ (2001/0048983-4)*. Documento: IT196064 - Inteiro Teor do Acórdão. Relator: Ministro Garcia Vieira. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD&sequencial=196064&num_registro=200100489834&data=20010820&formato=PDF. Acesso em: 25 out. 20.

rendimento, logicamente, assim que tal título se torne exigível (pelo vencimento).²⁹

Nesse diapasão é imperioso destacar a Solução de Consulta SRRF06/DISIT nº 106/2010³⁰.

Assim, é possível concluir que a disponibilidade jurídica pressuporia a existência de certeza de que aquele rendimento existe e poderá ser exigido por aquele que o detém.

Natural também é a conclusão de que a incidência de tributação sobre qualquer direito implica a possibilidade de esse mesmo direito poder ser vertido em critérios econômicos precisamente delimitados, os quais representarão a base de cálculo daquela determinada exação. Imperioso ressaltar a lição de Hugo de Brito Machado sobre o tema:

Base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo. Há de estar contida na norma que descreve a hipótese de incidência tributária. Assim, quando a lei institui um tributo, há de se referir a uma realidade economicamente quantificável. Essa realidade é que nos permite identificar a espécie de tributo, muito especialmente distinguir e identificar a espécie imposto, a que mais direta e claramente se relaciona a uma realidade econômica.³¹

E, consoante jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça: “Por força da lei, só se tem dívida líquida e certa quando o título recebe a ciência do devedor do que deve e a fixação e certeza do total que lhe está sendo exigido”³².

Como se vê, apenas considera-se líquida a dívida cujo valor tenha sido aceito pelo devedor.

²⁹ BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Divergência nº 19, de 12 de novembro de 2003*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>. Acesso em: 10 out. 20.

³⁰ BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, *Solução de Consulta nº 106, de 29 de outubro de 2010*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69223>. Acesso em: 15 out. 20.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 135.

³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 128.631 - PR (97/0027350-4)*. Documento: 128631 - Acórdão. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700273504&dt_publicacao=15-12-1997&cod_tipo_documento=1&formato=PDF. Acesso em: 25 out. 20.

Na Solução de Divergência COSIT nº 19/2003, a Receita Federal do Brasil define “crédito líquido e certo como aquele que tem o seu ‘quantum’ reconhecido pelo devedor, podendo tal reconhecimento ser feito de modo voluntário ou pela via judicial”³³.

Trata-se de raciocínio acolhido pela própria Fazenda, como se infere de precedente do antigo Primeiro Conselho de Contribuintes que, ao analisar situação análoga à ora apresentada, conceituou o crédito proveniente de decisão judicial transitada em julgado sem a definição do quanto devido como “disponibilidade jurídica ilíquida”:

A questão que se põe é o trânsito em julgado em ação de conhecimento, onde é declarado o direito a uma indenização, antes de ser determinado definitivamente o quantum, atende o pressuposto de aquisição de disponibilidade jurídica de renda?

[...] a disponibilidade jurídica referida no artigo 43 do CTN, para ser considerada como fato gerador do imposto de renda, há de ser líquida e certa. Uma disponibilidade jurídica ilíquida, isto é, que dependa de concordância do devedor, ainda que decorrente de uma ação judicial, que possa ser resistida e eventualmente modificada em seu quantum, é certa quanto ao direito declarado, mais ilíquida quanto ao seu valor. Como o tributo devido incide sobre valor e não sobre o direito em abstrato, declarado, reconhecido, resta evidente que em caso como o dos autos a disponibilidade jurídica eleita pelo legislador para reconhecer nascido o fato gerador do imposto de renda não nasce tão só com o trânsito em julgado da ação de conhecimento ainda que condenatória.³⁴

Percebe-se, assim, que mesmo se tratando de contribuintes sujeitos à apuração do lucro real pelo regime de competência (disponibilidade jurídica dos rendimentos), apenas os rendimentos que se afigurem como certos e líquidos é que podem se sujeitar à incidência do IRPJ e da CSLL sobre o indébito.

2.2.3 VERIFICAÇÃO DA CERTEZA E LIQUIDEZ QUANDO DA COMPENSAÇÃO ADMINISTRATIVA DE CRÉDITO RECONHECIDO JUDICIALMENTE

Conforme exposto acima, tem-se que, para os contribuintes que se sujeitam à apuração do lucro pelo regime de competência:

- a. A tributação deve ocorrer na medida em que há a disponibilidade jurídica dos rendimentos;

³³ Processo Administrativo nº 10166.018261/99-14; Acórdão 101-93.103; sessão de 12.07.2000

³⁴ Processo Administrativo nº 10166.018261/99-14; Acórdão 101-93.103; sessão de 12.07.2000

- b. A disponibilidade jurídica capaz de atrair a incidência do IRPJ e da CSLL pressupõe que aquele rendimento seja certo e líquido;
- c. Tem-se por certo o rendimento/receita sobre o qual não repouse dúvida quanto à sua existência e sobre o qual não exista condição para o seu exercício; e
- d. Diz-se líquido o crédito cujo valor tenha sido aceito pelo devedor.

O raciocínio desenvolvido até aqui é compartilhado pela própria Receita Federal do Brasil, no âmbito dos já citados Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003 e Solução de Divergência COSIT nº 19/2003.

Com efeito, em tais atos interpretativos, ao analisar a incidência de IRPJ/CSLL sobre o indébito tributário executado judicialmente, a Receita Federal do Brasil afirmou que o fato gerador de referidos tributos ocorreria da seguinte maneira:

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

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

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

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

[...] § 2º A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito deve compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observado o seguinte:

I - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito já definir o valor a ser restituído, é, no seu trânsito em julgado, que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

II - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído, é, no trânsito em julgado da sentença dos embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso V, do Código de Processo Civil), que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;

III - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído e a Fazenda Pública não apresentar embargos à execução, os

juros de mora sobre o indébito passam a ser receita tributável na data da expedição do precatório.³⁵

Na visão da Fazenda, por conseguinte, se tratando de indébito tributário executado judicialmente (principal e juros), haveria três momentos distintos para a tributação do IRPJ e da CSLL, momentos em que se verifica, de forma absolutamente clara, a certeza e liquidez do crédito a ser tributado.

O primeiro momento seria no trânsito em julgado de sentença líquida, que já define o valor do indébito, de modo que a certeza se configura com o trânsito em julgado e a liquidez no momento em que a sentença definiu valor do crédito.

O segundo momento seria no trânsito em julgado de sentença que julgar os embargos à execução opostos pela Fazenda Pública, uma vez que a certeza resta clara com o trânsito em julgado da sentença e a liquidez a partir do estabelecimento do valor da condenação.

O terceiro momento seria na data da expedição do precatório, quando deixar a Fazenda de opor embargos à execução. A certeza se configura no trânsito em julgado e reconhecimento do próprio devedor (Fazenda) quanto à existência do crédito (pela ausência de questionamento quanto à execução do particular, quanto pela própria expedição do precatório). A liquidez se dá pelo valor reconhecido pelo próprio devedor (Fazenda) ao expedir o precatório.

Partindo desse raciocínio, resta claro que nos casos em que há trânsito em julgado de sentença que meramente reconhece o direito ao crédito sem especificar o seu alcance e escolhe pela via da compensação administrativa (e não da execução judicial), o fato gerador do IRPJ e da CSLL sobre o indébito apenas se verificaria no momento da homologação das futuras compensações.

Isso se deve ao fato de que apenas em tal momento é que se verificaria a certeza e liquidez do crédito, na linha do exposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003 e Solução de Divergência COSIT nº 19/2003.

Não obstante a isso, em outras oportunidades, a Receita Federal do Brasil consignou entendimento divergente, apontando que o fato gerador do IRPJ/CSLL nessas ocasiões seria o

³⁵ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 20.

próprio trânsito em julgado da sentença que meramente reconhece o direito à compensação administrativa, ainda que não especifique o alcance do respectivo crédito.

Com base em tais premissas, passemos a analisar os momentos em que o Fisco poderia entender como configurado o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

a) Trânsito em julgado

A Súmula 213 do Superior Tribunal de Justiça reconhece que “O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária”³⁶.

Portanto, nessa hipótese não há qualquer juízo de valor por parte do Poder Judiciário quanto à extensão do pretense crédito do contribuinte, razão pela qual a jurisprudência entende que a apuração da certeza e liquidez de tais créditos cabe às Autoridades Fiscais.

Nesse diapasão, no julgamento do Recurso Especial nº 1.111.164 – oportunidade em que examinou, sob o rito dos recursos repetitivos, os efeitos da impetração de mandado de segurança objetivando os efeitos jurídicos próprios da compensação – o Superior Tribunal de Justiça concluiu que nas hipóteses de mandado de segurança de cunho meramente declaratório do direito à compensação, a liquidez e certeza da própria compensação é incumbência da Autoridade Fiscal.

Ora, não tendo sido definido judicialmente o montante a ser devolvido ao contribuinte, mostra-se ausente a necessária liquidez do crédito.

Nesse momento, como se vê, sequer haveria como se dimensionar de forma quantitativa o crédito reconhecido judicialmente ao contribuinte, sendo inviável até mesmo identificar a correta base de cálculo para a tributação sobre a renda.

Contudo, conforme adiantado a Receita Federal do Brasil já se posicionou no sentido de que o próprio trânsito em julgado da sentença que meramente reconhece o direito à compensação administrativa ensejaria a tributação pelo IRPJ e pela CSLL, ainda que não especifique o alcance do respectivo crédito.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 213*. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. Primeira Seção, 23/09/1998, DJ 02/10/1998, p. 250. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas2011_16_capSumula213.pdf. Acesso em: 30 out. 2020.

É o que se verifica, por exemplo, Solução de Consulta DISIT nº 233/2007³⁷:

O título jurídico que representa a aquisição de disponibilidade de rendas ou de proventos, no caso da presente consulta, é uma sentença judicial transitada em julgado. Ora, com o trânsito em julgado da sentença judicial que reconheça um direito de crédito à pessoa jurídica contra a União, equivalente a uma hipótese de recuperação de custos ou de despesas, esse direito de crédito torna-se certo, ou seja, a receita é considerada ganha, no momento do trânsito em julgado da sentença, independentemente da sua realização em moeda, nos termos do art. 187, § 1º, “a”, da Lei nº 6.404, de 1976. O crédito certo quanto à existência incorpora-se ao patrimônio da pessoa jurídica no momento do trânsito em julgado da sentença judicial que o reconheça, consubstanciando hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL – logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis desses tributos. 9.1.

É importante registrar que a exigência de habilitação de que trata o art. 51 da Instrução Normativa SRF nº 600, de 28 de dezembro de 2005, em nada prejudica o raciocínio até aqui expandido. 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.

Assim, partindo-se do consignado na Solução de Consulta DISIT nº 233/2007, incidiria IRPJ e CSLL no momento do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito à compensação, ainda que nesse momento não se tenha sequer a quantificação daquele determinado valor.

E se, via de regra, o momento do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito à compensação não revela qualquer liquidez do crédito a ser compensado, há casos em que, mesmo após o trânsito em julgado da decisão, ainda não há sequer a certeza quanto aquele determinado valor.

É que, para essa discussão, além de haver dúvida concreta sobre o alcance do crédito a ser devolvido aos contribuintes³⁸, o que por si só afastaria a liquidez desses valores, com a edição da Lei nº 13.670/2018, a utilização do crédito para fins de compensação, mesmo que decorrente de decisão transitada nem julgado, poderia ser obstada, haja vista que a aludida norma instituiu a possibilidade de o crédito objeto de declaração de compensação ser colocado

³⁷ BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, *Solução de Consulta nº 233, de 30 de novembro de 2007*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72527>. Acesso em: 15 out. 20.

³⁸ Nesse sentido, a RFB editou a Solução de Consulta COSIT 13/2018, limitando o alcance do crédito dos contribuintes, ao passo que a Fazenda opôs embargos de declaração no RE 574.706 postulando ao STF a definição do alcance de tais créditos.

em fiscalização, movimento que impediria a utilização desse crédito em compensações futuras, enquanto não finalizada a fiscalização.

Como se vê, contrariamente ao que dispõe a Solução de Consulta DISIT nº 233/2007³⁹, o trânsito em julgado de decisão que reconhece o direito do contribuinte à compensação administrativa não revela elemento de certeza e liquidez suficientes, a justificar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o indébito.

Portanto, há elementos consistentes para sustentar a não incidência do IRPJ e da CSLL sobre o indébito tributário no momento do trânsito em julgado de sentença que meramente reconhece o direito à posterior compensação administrativa.

b) Habilitação

Antes de apresentar a declaração de compensação, exige o artigo 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717/17⁴⁰ a prévia habilitação do crédito perante a RFB.

Veja-se que o procedimento de habilitação do crédito é mera providência protocolar, que em nada confere certeza ou liquidez ao crédito que se pretende compensar.

Bem por isso, a habilitação do crédito dependerá da verificação de requisitos deveras objetivos:

Art. 101. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que:

I - o sujeito passivo figura no polo ativo da ação;

II - a ação refere-se a tributo administrado pela RFB;

III - a decisão judicial transitou em julgado;

IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e

³⁹ BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, *Solução de Consulta nº 233, de 30 de novembro de 2007*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72527>. Acesso em: 15 out. 20.

⁴⁰ Art. 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.

V - na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou a apresentação de declaração pessoal de inexecução do título judicial na Justiça Federal e de certidão judicial que a ateste;

Parágrafo único. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação.⁴¹

Em outras palavras, a habilitação do crédito se presta tão somente a examinar a legitimidade do contribuinte que pleiteia o crédito; se o crédito se refere a tributo administrado pela RFB; se houve o trânsito em julgado; se o crédito não prescreveu; e se o contribuinte desistiu da execução judicial.

Não se tem nesse procedimento, portanto, qualquer análise quanto à certeza e liquidez do crédito.

Tanto é assim que a habilitação do crédito em nada vincula a RFB quanto à existência e extensão do crédito, requisitos estes que serão verificados no momento da homologação daquela compensação.

Justamente pelo fato de a RFB sequer analisar o valor do crédito nesse momento é que se afasta a liquidez desse valor, tal como sustentado pela própria Fazenda na Solução de Divergência COSIT nº 19/2003, no sentido de que se considera líquido o crédito reconhecido pelo devedor.

Além disso, após habilitado o crédito, há risco adicional à disponibilidade daquele valor. Isso se deve às alterações no regime de compensação promovidas pela Lei nº 13.670/18.

Merece destaque a significativa modificação da redação do inciso VII, do parágrafo 3º, do artigo 74, da Lei nº 9.430/96⁴², que passou a vedar expressamente a imediata utilização,

⁴¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa nº 1717, de 17 de julho de 2017*. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em: 11 out. 20.

⁴² Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. [...] § 3º. Além das hipóteses previstas nas leis específicas de cada tributo ou contribuição, não poderão ser objeto de compensação mediante entrega, pelo sujeito passivo, da declaração referida no § 1º: [...]

para fins de compensação, de crédito, mesmo nos casos em que há decisão transitada em julgado – “cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal”⁴³ iniciado pela Receita Federal do Brasil.

Ou seja, a partir de agora, o contribuinte titular de qualquer crédito habilitado, ainda que decorrente de decisão transitada em julgado, poderá enfrentar óbices à sua fruição, na hipótese de ser iniciado – o que é absolutamente corriqueiro – procedimento fiscal para verificação da certeza e liquidez do crédito, ficando expressamente vedadas as compensações subsequentes.

Por tais razões, fica evidente que o momento da habilitação do crédito também não fornece os elementos de certeza e liquidez do crédito para se apurar a disponibilidade jurídica do potencial rendimento.

c) Declaração de compensação

Uma vez habilitado o crédito, poderá o contribuinte apresentar a respectiva declaração de compensação, nos termos do § 1º do artigo 74 da Lei nº 9.430/96: “A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados”⁴⁴.

O raciocínio desenvolvido em relação à habilitação do crédito é, em certa medida, aplicável ao momento da apresentação das declarações de compensação à Receita Federal do Brasil.

Isso porque o fato de a Receita Federal do Brasil possuir o prazo de 5 anos para analisar as declarações de compensação e ter o poder de não homologar ou homologar parcialmente as compensações a serem apresentadas apenas reforça a precariedade e provisoriedade do crédito até que sejam proferidos os despachos decisórios relativos à tais declarações.

VII - o crédito objeto de pedido de restituição ou ressarcimento e o crédito informado em declaração de compensação cuja confirmação de liquidez e certeza esteja sob procedimento fiscal; [...].

⁴³ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 11 out. 20.

⁴⁴ BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 9 nov. 20.

Ademais, assim como o pedido de habilitação do crédito, a apresentação das declarações de compensação é ato unilateral do contribuinte e independe do reconhecimento do crédito pelo devedor – requisito que, como visto, é necessário para se possa falar em disponibilidade jurídica.

Todavia, não se pode ignorar que, nos termos do artigo 156, II, do Código Tributário Nacional⁴⁵, a compensação é forma de extinção do crédito tributário e, ainda que sob condição resolutória, o Fisco Federal argumentaria que no momento da apresentação das declarações de compensação o contribuinte teria um ganho, em razão da baixa de parte do seu passivo (débitos tributários).

Dito de outra maneira, e fazendo um paralelo com a lógica de que o crédito líquido é aquele reconhecido pelo devedor, tem-se que, uma vez apresentada a declaração de compensação, o débito compensado, para a Receita Federal, seria considerado provisoriamente extinto.

Daí se poderia construir que, enquanto não existir ato formal rejeitando o crédito objeto de compensação, o que se verificaria no plano jurídico, ainda que de maneira precária, é a existência de determinado crédito, devidamente quantificado e com potencial para extinguir outra obrigação – débito tributário.

Diante do exposto, esse é o momento mais conservador, em comparação com o da homologação das compensações.

d) Homologação das compensações

À luz das considerações acima expostas, a análise do Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003⁴⁶, da Solução de Divergência nº 19/2003⁴⁷ e da Solução de Consulta DISIT/SRRF06 nº 106/2010⁴⁸ parece levar à conclusão de que a tributação do crédito decorrente de ações

⁴⁵ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: [...] II - a compensação; [...].

⁴⁶ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 20.

⁴⁷ BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Divergência nº 19, de 12 de novembro de 2003*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>. Acesso em: 10 out. 20.

⁴⁸ BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta nº 106, de 29 de outubro de 2010. Disponível em:

judiciais transitadas em julgado e dos respectivos juros de mora, quando balizados por sentença ilíquida, apenas poderá ocorrer no momento da homologação das declarações de compensação.

Adicionalmente aos já analisados momentos elencados pelo Ato Declaratório Interpretativo nº 25/2003⁴⁹ como passíveis de tributação pelo IRPJ e pela CSLL para os contribuintes sujeitos ao regime de competência, a Solução de Divergência nº 19/2003⁵⁰, posteriormente replicada pela Solução de Consulta nº 106/2010, prevê, ainda, a hipótese de compensação do indébito decorrente de sentença que “declara a existência de créditos compensáveis e já define o seu montante”⁵¹: tributação do indébito pelo IRPJ e pela CSLL no momento do trânsito em julgado.

Como se observa, nenhum dos referidos atos administrativos tratam especificamente da hipótese de sentença ilíquida, proferida em mandado de segurança de cunho meramente declaratório, em que não haja a prévia apresentação de Execução de Sentença pela via judicial, mas a imediata apresentação de pedidos de habilitação de crédito para viabilizar as compensações administrativas.

Contudo, os três momentos estabelecidos pela Receita Federal do Brasil como fato gerador do IRPJ e da CSLL possuem características facilmente identificáveis e aplicáveis a essa situação.

No tocante à primeira hipótese, sentença condenatória líquida, tem-se, claramente, um título executivo líquido e certo, haja vista que montante do crédito foi devidamente reconhecido judicialmente o que, por conseguinte, configura a disponibilidade jurídica da renda, visto que basta que o contribuinte execute o título judicialmente ou o habilite na esfera administrativa para que receba o quantum devido.

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69223>. Acesso em: 15 out. 20.

⁴⁹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 20.

⁵⁰ BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Divergência nº 19, de 12 de novembro de 2003*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>. Acesso em: 10 out. 20.

⁵¹ BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, *Solução de Consulta nº 106, de 29 de outubro de 2010*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69223>. Acesso em: 15 out. 20.

Quanto à segunda hipótese, qual seja, sentença condenatória ilíquida, com ou sem a oposição de Embargos à Execução de Sentença, também há a liquidez, certeza e disponibilidade jurídica.

Como se observa, caso a sentença não fixe expressamente o quanto devido, inicia-se a fase de cumprimento de sentença com a apresentação dos cálculos pelo credor e, ter-se-á configurada a liquidez e certeza do indébito (a) quando do trânsito em julgado da sentença que julgar os Embargos opostos pela Fazenda Pública; ou (b) quando da expedição do precatório, medida que significará dupla ciência da Fazenda Pública, que terá sido intimada tanto quando do cumprimento de sentença quanto quando do registro do precatório na proposta orçamentária.

Por fim, no tocante à terceira hipótese, qual seja, compensação do indébito decorrente de sentença declaratória do direito à compensação – que já define o seu montante – dispõe a Solução de Divergência nº 19/2003 que “a sentença que declara direito à compensação se constitui em título líquido e certo, uma vez que declara a existência de créditos compensáveis e já define o seu montante”⁵².

O raciocínio aqui aplicado é exatamente o mesmo da primeira hipótese, haja vista que a sentença, embora declaratória, reconhece expressamente o montante devido, o que caracteriza, indiscutivelmente, liquidez, certeza e, conseqüentemente, a disponibilidade jurídica do crédito.

O que se observa das hipóteses analisadas pela Receita Federal do Brasil é que em todas elas há nítida liquidez e certeza.

Aplicando-se tal raciocínio ao caso de contribuinte que possui ação judicial ilíquida, poder-se-ia sustentar que o único momento em que estaria configurada definitivamente a certeza, liquidez e disponibilidade jurídica do crédito seria no momento da homologação das declarações de compensação.

Assim, a homologação das compensações configura o único momento em que não mais há dúvida sobre a existência do crédito, o qual, inclusive, passa a produzir efeitos concretos, já que tem o condão de extinguir os débitos compensados, e que também se passa a

⁵² BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Divergência nº 19, de 12 de novembro de 2003*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>. Acesso em: 10 out. 20.

se ter certeza sobre o seu valor, já que esse seria o instante em que a Fazenda, devedora, reconheceria o alcance daquela obrigação.

3 CONCLUSÃO

Portanto, pautando-se no artigo 12 da Lei nº 9.430/1996 e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25/2003, o montante principal do tributo deveria integrar a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, caso esse valor tenha sido deduzido como despesa no passado.

Quanto à incidência do IRPJ/CSLL sobre a parcela correspondente à SELIC, resta evidente que os valores correspondentes à SELIC incidentes sobre o indébito reconhecido judicialmente não devem ser tributados, por não configurarem acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ/CSLL, mas mera rubrica com caráter indenizatório.

No que concerne ao momento da tributação do indébito tributário, a homologação das compensações seria o momento mais adequado para a identificação do fato gerador do IRPJ/CSLL sobre o indébito tributário, já que seria esse o único momento em que não há mais dúvida sobre a existência do crédito, e que também se passa a ter certeza sobre o seu valor.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. *Imposto de renda das empresas*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

BRASIL. [Código Civil (2002)]. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 12 out. 20.

BRASIL. Coordenação-Geral de Tributação. *Solução de Divergência nº 19, de 12 de novembro de 2003*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>. Acesso em: 10 out. 20.

BRASIL. *Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/2018/decree/D9580.htm#:~:text=Regulamenta%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20a%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o,e%20Proventos%20de%20Qualquer%20Natureza. Acesso em: 30 out. 2020.

BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, *Solução de Consulta nº 106, de 29 de outubro de 2010*. Disponível em:

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=69223>. Acesso em: 15 out. 20.

BRASIL. Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil, *Solução de Consulta nº 233, de 30 de novembro de 2007*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=72527>. Acesso em: 15 out. 20.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 set. 20.

BRASIL. *Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 20 out. 20.

BRASIL. *Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm. Acesso em: 25 out. 20.

BRASIL. *Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm. Acesso em: 11 out. 20.

BRASIL. *Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 11 out. 20.

BRASIL. *Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014*. Altera a legislação tributária federal relativa ao Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins; revoga o Regime Tributário de Transição - RTT, instituído pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009; dispõe sobre a tributação da pessoa jurídica domiciliada no Brasil, com relação ao acréscimo patrimonial decorrente de participação em lucros auferidos no exterior por controladas e coligadas; altera o Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977 e as Leis nºs 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 9.249, de 26 de dezembro de 1995, 8.981, de 20 de janeiro de 1995, 4.506, de 30 de novembro de 1964, 7.689, de 15 de dezembro de 1988, 9.718, de 27 de novembro de 1998, 10.865, de 30 de abril de 2004, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 12.865, de 9 de outubro de 2013, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 9.656, de 3 de junho de 1998, 9.826, de 23 de agosto de 1999, 10.485, de 3 de julho de 2002, 10.893, de 13 de julho de 2004, 11.312, de 27 de junho de 2006, 11.941, de 27 de maio de 2009, 12.249, de 11 de junho de 2010, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.716, de 21 de setembro de 2012, e 12.844, de 19 de julho de 2013; e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112973.htm. Acesso em: 12 out. 20.

BRASIL. *Lei nº 13.670, de 30 de maio de 2018*. Altera as Leis nº s 12.546, de 14 de dezembro de 2011, quanto à contribuição previdenciária sobre a receita bruta, 8.212, de 24 de julho de 1991, 8.218, de 29 de agosto de 1991, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.833, de 29 de dezembro de 2003, 10.865, de 30 de abril de 2004, e 11.457, de 16 de março de 2007, e o Decreto-Lei nº 1.593, de 21 de dezembro de 1977. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/L13670.htm. Acesso em: 12 out. 20.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Ato Declaratório Interpretativo nº 25, de 24 de dezembro de 2003*. Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>. Acesso em: 11 out. 20.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. *Instrução Normativa nº 1717, de 17 de julho de 2017*. Estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=84503&visao=anotado>. Acesso em: 11 out. 20.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargo Declaratório no Recurso Especial Nº 1.040.915 - PR (2008/0058999-0)*. Documento: 4191087 - RELATÓRIO E VOTO - Site certificado. 2008. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=4191087&num_registro=200800589990&data=20120614&tipo=51&formato=PDF. Acesso em: 11 out. 20.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 128.631 - PR (97/0027350-4)*. Documento: 128631 - Acórdão. Relator: Ministro José Delgado. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/ita/documento/mediado/?num_registro=199700273504&dt_publicacao=15-12-1997&cod_tipo_documento=1&formato=PDF. Acesso em: 25 out. 20.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 320.455 - RJ (2001/0048983-4)*. Documento: IT196064 - Inteiro Teor do Acórdão. Relator: Ministro Garcia Vieira. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=IMGD&sequencial=196064&num_registro=200100489834&data=20010820&formato=PDF. Acesso em: 25 out. 20.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial Nº 1.138.695 - SC (2009/0086194-3)*. Documento: 28452530 - EMENTA, RELATÓRIO E VOTO - Site certificado. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=28452530>

al=28452530&num_registro=200900861943&data=20130531&tipo=91&formato=PDF.
Acesso em: 25 out. 20.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula 213*. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária. Primeira Seção, 23/09/1998, DJ 02/10/1998, p. 250. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas2011_16_capSumula213.pdf. Acesso em: 30 out. 2020.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Processo Nº 962 - Incidência do Imposto de renda - Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre a taxa Selic (juros de mora e correção monetária) recebida pelo contribuinte na repetição do indébito*. Protocolado: 31 de julho de 2017. Leading Case: RE 1063187. Relator: Min. Dias Toffoli. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=5230634&numeroProcesso=1063187&classeProcesso=RE&numeroTema=962>. Acesso em: 25 out. 20.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Especial Nº 1.111.164 – BA (2009/0029666-9)*. 2009. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=5022651&num_registro=200900296669&data=20090525&tipo=91&formato=PDF. Acesso em: 12 out. 20.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 606107/RS - Rio Grande do Sul*. Relatora: Min. Rosa Weber. 2013. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur249382/false>. Acesso em: 25 out. 20.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.063.187 Santa Catarina*. Relator Ministro Dias Toffoli. Plenário. Julg. 14/09/2017. Disponível em: <http://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=312785675&ext=.pdf>. Acesso em: 30 out. 2020.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. A Aquisição de Disponibilidade e o Acréscimo Patrimonial no Imposto sobre a Renda. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Estudos Sobre o Imposto de Renda* (Em Memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994, p. 33.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Imposto sobre a Renda: perfil constitucional e temas específicos*. São Paulo: Malheiros, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 135.

RODRIGUES, Sílvio. *Direito Civil*. Parte Geral das Obrigações, de acordo com o novo Código Civil (Lei nº 10.406, de 10/01/2002), Vol. 2. 30. ed. São Paulo: Saraiva.

ROLIM, João Dácio. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Vol. 2. Dialética, p. 198.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Pareceres – I Imposto de renda*. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.