

**FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO**

MARCO ANTÔNIO FERREIRA COELHO FILHO

**TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DECORRENTE DO REGISTRO DE CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS RECONHECIDOS EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM
JULGADO PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO**

**SÃO PAULO
2021**

MARCO ANTÔNIO FERREIRA COELHO FILHO

**TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DECORRENTE DO REGISTRO DE CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS RECONHECIDOS EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM
JULGADO PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para obtenção de título de Mestre em Direito.

Orientadora: Profa. Elidie Palma Bifano

**SÃO PAULO
2021**

Coelho Filho, Marco Antônio Ferreira.

Tributação da receita decorrente do registro de créditos tributários reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado passíveis de compensação / Marco Antônio Ferreira Coelho Filho. - 2021.

81 f.

Orientador: Elidie Palma Bifano.

Dissertação (mestrado profissional) - Fundação Getulio Vargas, Escola de Direito de São Paulo.

1. Direito tributário - Brasil. 2. Imposto de renda - Legislação - Brasil. 3. Pessoa jurídica - Impostos. 4. Contribuições (Direito tributário). 5. Crédito tributário. I. Bifano, Elidie Palma. II. Dissertação (mestrado profissional) - Escola de Direito de São Paulo. III. Fundação Getulio Vargas. IV. Título.

CDU 34::336.2(81)

MARCO ANTÔNIO FERREIRA COELHO FILHO

**TRIBUTAÇÃO DA RECEITA DECORRENTE DO REGISTRO DE CRÉDITOS
TRIBUTÁRIOS RECONHECIDOS EM DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM
JULGADO PASSÍVEIS DE COMPENSAÇÃO**

Dissertação apresentada à Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getulio Vargas como requisito para obtenção de título de Mestre em Direito.

Data de aprovação: 16/09/2021

Banca Examinadora:

Profa. Elidie Palma Bifano
(FGV Direito – SP)

Prof. Edison Carlos Fernandes
(FGV Direito – SP)

Prof. João Francisco Bianco

Profa. Bruna Camargo Ferrari

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus pais, Marco e Ana, pelo apoio e incentivo constantes. À minha orientadora, Professora Elidie Palma Bifano, pela dedicação, confiança e pelos valiosos conselhos. Ao amigo Telírio Saraiva, pela sugestão do tema e pelas várias discussões que me ajudaram no desenvolvimento do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho se propõe a analisar o momento da tributação pelo imposto sobre a renda e pela contribuição social sobre o lucro líquido da receita oriunda do registro de créditos relacionados a tributos federais reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado que serão aproveitados pelo contribuinte por meio da compensação de outros débitos tributários. O posicionamento das autoridades fiscais brasileiras é no sentido de que essa receita deve ser tributada no momento do trânsito em julgado da demanda tributária, já que, nesse momento o contribuinte já teria um título exigível que deveria ser reconhecido em contrapartida a uma receita tributável de acordo com o regime de competência. Entretanto, por meio de análise detalhada dos fatos geradores do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido e dos princípios tributários, é possível concluir que a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda e a realização efetiva da receita somente ocorrem quando não há qualquer condição suspensiva que restrinja a utilização / disposição do acréscimo patrimonial. Assim, somente quando o crédito possa ser de fato utilizado por meio da compensação, a partir da existência de débitos passíveis de compensação, é que se caracterizaria efetivamente os fatos geradores de IRPJ e da CSLL.

Palavras-chave: Direito Tributário. Imposto sobre a Renda. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Créditos tributários. Fato gerador. Disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Compensação.

ABSTRACT

The present work intends to analyze the moment of the taxation by the income tax and by the social contribution on the net profits of the revenue deriving from the register of tax credits related to Federal taxes recognized due to a final and unappealable judicial decision that will be used by the taxpayer through the offsetting of other tax debts. The position of the Brazilian tax authorities is that this revenue should be taxed at the time of the issuing of the final and unappealable tax decision, since, at this moment, the taxpayer would already have an enforceable title that should be recognized as taxable revenue under the accrual basis regime. However, through a detailed analysis of the triggering event of the corporate income tax and social contribution on the net profits and the tax principles, it is possible to conclude that the acquisition of legal or economic availability of income and the effective realization of the revenue only occurs when there is no condition precedent that restricts the enjoyment / disposal of the equity increase (income). Accordingly, only when the tax credit can be effectively used by means of offsetting, as per the existence of debts that could be offset, will the taxable events of IRPJ and CSLL be in fact characterized.

Keywords: Tax Law. Corporate Income tax. Social Contribution on Net Profits. Tax credits. Triggering event. Legal or economic availability of income. Offsetting.

SUMÁRIO

1. Introdução	8
2. O direito à repetição do indébito: restituição e compensação	9
3. Do reconhecimento contábil de créditos tributários decorrentes de decisão judicial ...	12
4. Procedimentos necessários para a compensação	14
5. Crédito como receita para fins tributários	16
5.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil.....	16
6. Fato gerador do imposto sobre a renda.....	18
6.1 Conceito de disponibilidade	21
6.2 Disponibilidade econômica	24
6.3 Disponibilidade jurídica	25
7. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.....	28
8. Regime de Competência.....	29
9. Entendimento jurisprudencial aplicável ao caso.....	33
9.1 Caso COPESUL (Braskem S.A.).....	34
9.2 Caso Yushiro.....	38
9.3 Caso TI Brasil	42
9.4 Caso TIM S/A.....	44
9.5 Caso Organização José dos Santos Ltda	47
9.6 Caso Whirlpool	49
9.7 Caso Metalgráfica Iguazu S.A.	52
9.8 Caso Industria de Madeiras Guilherme Butzke Ltda.	53
9.9 Caso Itaba - Indústria de Tabaco Brasileira Ltda.....	54
9.10 Caso Pedro Ometto S.A.....	56
9.11 Caso Techint Engenharia e Construção S/A.....	58
9.12 Caso Companhia Geral de Melhoramentos de Pernambuco	59
10. Definição do momento da tributação da receita decorrente do reconhecimento dos créditos.....	62
11. Efeitos financeiros / econômicos do registro contábil da receita e realização para fins tributários	65
12. A não tributação do crédito tributário x reconhecimento contábil	69
13. Conclusão	73
Referências	76

1. Introdução

Discussões de temas tributários no judiciário em que os contribuintes, nas hipóteses em que também se pleiteia o direito a ressarcir-se de pagamento indevido, o questionam acerca da aplicação de normas ou conceitos são recorrentes no Brasil. Em caso de decisões favoráveis aos contribuintes, o sujeito passivo pode registrar créditos em face das autoridades fiscais.

O aproveitamento de créditos tributários decorrentes de indébito fiscal pode ocorrer por meio da restituição dos valores indevidamente pagos, de ressarcimento ou de sua compensação.

Dentre os mecanismos para repetir o indébito, a restituição dos créditos é um processo que pode demorar um prazo considerável, tendo em vista as regras para o pagamento de precatórios em nosso país. Dessa forma, a modalidade compensação pode se configurar como uma possibilidade mais célere e atrativa para repetir o indébito por meio de sua compensação com débitos tributários, na hipótese de aproveitamento dos valores referentes a créditos tributários reconhecidos em decisão judicial.

O reconhecimento desses valores gera o registro contábil de uma receita para o contribuinte que deve ser submetida à tributação pelo imposto sobre a renda da pessoa jurídica e pela contribuição social sobre o lucro líquido. Entretanto, muitas são as dúvidas acerca do momento em que esses valores devem ser submetidos a essa tributação. No caso de o contribuinte optar pela compensação, nos termos acima, ela é operacionalizada por meio de vários procedimentos, o que gera dúvidas sobre o momento em que ocorreria o fato gerador desses tributos.

Tendo em vista que as discussões tributárias podem representar valores expressivos para os contribuintes, a tributação da receita correspondente ao valor do indébito reconhecido judicialmente no momento inicial do trânsito em julgado ou ao longo do tempo, inclusive na ocasião da compensação com débitos tributários, pode representar diferenças relevantes de fluxo de caixa ou até da não tributação de alguns valores que porventura não sejam aproveitados.

As autoridades fiscais brasileiras possuem posicionamento consolidado sobre o momento da tributação das receitas decorrentes do registro de um precatório referente a créditos tributários que derivam do pedido de restituição em demandas judiciais. Contudo, os mesmos argumentos aplicáveis à restituição via precatório não podem ser automaticamente estendidos para a repetição por meio da compensação em virtude das particularidades dessa forma de aproveitamento do indébito, como será analisado adiante.

Assim, emerge como necessária a análise e definição do momento da incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e da Contribuição social sobre o lucro líquido - CSLL, relativamente às receitas decorrentes do registo de créditos tributários reconhecidos em decisão judicial na hipótese de se pretender compensá-los com débitos do mesmo ou de outros tributos.

O presente trabalho está focado na repetição do indébito mediante compensação dos créditos tributários com débitos tributários, contudo, apenas quanto à compensação de créditos voltada a tributos federais, como adiante se comenta¹.

2. O direito à repetição do indébito: restituição e compensação

O art. 150, I, da Constituição da República estabelece o princípio da legalidade tributária, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”²

Em sendo proibido exigir tributo sem que exista uma lei estabelecendo tal exação tributária, cabe ao Estado, ao descumprir essa obrigação, restituir os valores indevidamente pagos pelo contribuinte.

O direito do contribuinte à repetição do indébito também decorre da vedação geral da legislação brasileira ao enriquecimento ilícito ou sem causa, que também deve ser aplicada ao Estado. Não há na Constituição da República disposição expressa que define o conceito de enriquecimento ilícito. Contudo, o Código Civil, em seu art. 884³, estabelece que *“aquele que, sem justa causa, se enriquecer à custa de outrem, será obrigado a restituir o indevidamente auferido, feita a atualização dos valores monetários”*.

¹ Note-se que não há na legislação tributária brasileira previsão para a compensação de tributos estaduais ou municipais nos mesmos termos do art. 74 da Lei 9.430/1996 que estabelece a compensação para os tributos federais.

² BRASIL, art. 150 da Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 27.04.2020.

³ BRASIL, art. 884 da Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 que instituiu o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Consulta no dia 27.07.2020.

Nesse sentido, tendo em vista o princípio da legalidade e a fim de evitar o enriquecimento sem causa na seara tributária, o art. 165 do Código Tributário Nacional ("CTN")⁴ dispõe, *in verbis*:

"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."

Essa matéria é hoje regulada pela Lei nº 9.430/1996, que a partir de seu art. 73 trata da restituição e compensação de tributos, dispondo em seu art. 74⁵:

"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."

Frente ao disposto no CTN e na Lei nº 9.430/1996, percebe-se que o sujeito passivo que possui decisão transitada em julgado que reconhece o direito ao recebimento de um crédito tributário poderá, a sua escolha, pedir a restituição do valor ou compensá-lo com outros débitos de tributos administrados pela Secretária da Receita Federal do Brasil - RFB. Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça - STJ, ao prolatar a súmula nº 461, *in verbis*: "O

⁴ BRASIL, art. 165 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm; consulta no dia 02.03.2020.

⁵ BRASIL, art. 74 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm; consulta no dia 20.01.2020.

*contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado*⁶.

Caso se opte pela restituição, de acordo com o art. 100 da Constituição da República⁷, os pagamentos serão realizados por meio da sistemática de precatórios e respeitando a ordem cronológica de sua apresentação. A experiência mostra que o recebimento dos valores dos créditos a serem restituídos pelo sujeito passivo através de precatórios normalmente demora anos, considerando o grande número de beneficiários, a conhecida “fila para o pagamento de precatórios”, a mora do Poder Público, bem como as prioridades previstas em lei.

Nesse sentido, o aproveitamento dos créditos por meio da compensação vem se mostrando, desde a Lei nº 8.383/1991, art. 66⁸, um procedimento usual adotado pelos contribuintes, especialmente as empresas brasileiras, por ser um meio mais célere para o aproveitamento desses valores.

O procedimento para a compensação do débito é realizado mediante a entrega pelo sujeito passivo de declaração à RFB⁹. A compensação é realizada sob condição resolutória de sua posterior homologação pela autoridade administrativa, mas extingue o crédito tributário de pronto, sob condição de sua eventual homologação¹⁰. As autoridades fiscais possuem o prazo de cinco anos para a homologação da compensação, contados da entrega da declaração¹¹.

⁶ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 461 de 8 de setembro de 2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula461-465.pdf. Consulta no dia 26.05.2020.

⁷ BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 27.04.2020. “*Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.*”

⁸ BRASIL, art. 66 da Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991 que instituiu a Unidade Fiscal de Referência, alterou a legislação do imposto de renda e deu outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm. Consulta no dia 12.07.2020.

⁹ BRASIL, art. 74, §1º, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm; consulta no dia 20.01.2020.

¹⁰ BRASIL, art. 74, §2º, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm; consulta no dia 20.01.2020.

¹¹ BRASIL, art. 74, §5º, da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm; consulta no dia 20.01.2020.

3. Do reconhecimento contábil de créditos tributários decorrentes de decisão judicial

O reconhecimento dos créditos tributários decorrentes de decisão judicial passíveis de repetição, inclusive sob a forma de compensação, pode gerar a obrigação de efetuar o registro contábil de um ativo, referente aos créditos, em contrapartida de uma receita no resultado do contribuinte.

De acordo com o Pronunciamento Contábil nº 25 de 2009, emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - CPC¹² que trata do registro de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes, um ativo contingente é definido como "*um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade*"¹³.

O referido pronunciamento estabelece, de forma expressa, que um ativo contingente não deve ser reconhecido pela entidade e estabelece de forma clara que uma demanda judicial por meio de processos legais é um exemplo típico de ativo contingente, pelo menos até o momento em que seu desfecho é incerto, *in verbis*:

*"Os ativos contingentes surgem normalmente de evento não planejado ou de outros não esperados que dão origem à possibilidade de entrada de benefícios econômicos para a entidade. Um exemplo é uma reivindicação que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais, em que o desfecho seja incerto."*¹⁴

Conforme a manifestação do CPC, o ativo contingente somente deve ser divulgado, em notas explicativas, quando for provável que dele decorrerá a entrada de benefícios econômicos para a entidade.

Pelo exposto, é perceptível que o efetivo reconhecimento contábil do ativo contingente referente a processos legais somente ocorre no momento em que a entidade tiver plena certeza do desfecho da disputa, provavelmente com o trânsito em julgado da decisão judicial. Ademais,

¹² O CPC é uma entidade sem personalidade jurídica que possui como objetivo o estudo, o preparo e a emissão de documentos técnicos sobre procedimentos de contabilidade que podem ser adotados por entidades reguladoras como o Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários, Conselho Federal de Contabilidade, entre outros, nos termos do art.10-A da Lei nº 6.385/1976.

¹³ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 25 que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Pág. 4. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf. Consulta no dia 13.05.2020.

¹⁴ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 25 que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Pág. 8. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf. Consulta no dia 13.05.2020.

a sua mensuração deve ser realizada de forma confiável, devendo ser incluída no rol de incertezas quanto ao ativo contingente aquela referente a mensuração do efetivo valor de seu efeito econômico.

Ou seja, enquanto o crédito tributário está sendo discutido, antes de uma decisão definitiva do trânsito em julgado da ação, ou eventualmente de uma decisão de tribunal com efeitos *erga omnes* ou que se aplicaria ao contribuinte, não deve ocorrer o registro contábil referente ao possível ativo que decorreria de uma decisão favorável ao contribuinte. Importante salientar aqui que, além do efetivo desfecho do processo judicial, se será favorável ou desfavorável, também é necessária a definição quanto à quantificação da demanda. Em alguns casos, a decisão judicial estabelece de pronto o valor do crédito a ser recuperado. Contudo, em muitos casos a decisão versa somente sobre o direito do contribuinte, a questão de mérito. Assim, nessa situação, mesmo que o contribuinte tenha uma decisão favorável, ele pode não possuir a certeza e liquidez do valor a ser aproveitado.

Não obstante, importante ressaltar que o reconhecimento contábil do ativo referente ao crédito pelo sujeito passivo, após a satisfação de todos os critérios disciplinados nas regras contábeis, ocorre em contrapartida de um lançamento a crédito no resultado da entidade em uma conta contábil de receita.

A contabilização do crédito reconhecido judicialmente como receita para fins contábeis se torna relevante para o presente trabalho em virtude do fato de que as autoridades fiscais utilizam a contabilidade como fonte de informações e dados para os procedimentos de fiscalização das empresas. Dessa forma, caso uma entidade contabilize o valor referente ao crédito tributário em suas demonstrações financeiras, possivelmente, as autoridades fiscais irão questionar a não tributação dos valores, podendo autuar a pessoa jurídica.

Neste ponto, faz-se mister destacar que a contabilidade não pode ser considerada, por si só, como definidora dos fatos geradores de tributos. A função e objetivo da contabilidade é gerar informações que serão utilizadas pelos seus usuários, incluindo nesse rol as autoridades fiscais. Entretanto, como será discutido mais adiante, a tributação deve ser baseada estritamente nas normas tributárias. Nesse sentido, é possível que uma receita ou despesa reconhecida com base em critérios contábeis não gere os mesmos efeitos tributários. Lado outro, também é possível que as normas contábeis ignorem ou vedem o registro de um fato que gera efeitos tributários.

Contudo, por ser a contabilidade a fonte de informações para a avaliação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o registro de uma receita não tributada pode gerar para o Fisco a convicção de que tal verba deve ser objeto de incidência desses tributos. Nesse caso,

independentemente do momento em que o contribuinte entenda serem devidos tais tributos, o que se discute a seguir, podem as autoridades fiscais, não concordando com o posicionamento do contribuinte, impor uma autuação fiscal.

Nesse sentido, é importante esclarecer, desde já, que além do momento suscetível de reconhecimento contábil, há outros possíveis momentos em que os créditos tributários poderiam, supostamente, ser considerados como receita para fins da determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, especialmente na hipótese de compensação com débitos de tributos federais administrados pela RFB.

Como será discutido mais adiante, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, acréscimo patrimonial. O registro contábil de uma receita nas demonstrações financeiras do contribuinte em contrapartida do registro do ativo referente aos créditos tributários pode, eventualmente, ser entendido pela RFB como acréscimo patrimonial, dando assim ensejo para autuações fiscais, como foi apontado anteriormente. Dessa forma, faz-se necessário abordar o registro contábil da receita como um dos momentos que poderiam ensejar a tributação do IRPJ e da CSLL sobre as receitas decorrentes do reconhecimento por meio de decisão judicial transitada em julgado de créditos tributários referentes a indébitos passíveis de compensação.

4. Procedimentos necessários para a compensação

As autoridades fiscais exigem que se cumpra um processo especial para a compensação de créditos reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, conforme o art. 100, da Instrução Normativa 1.717/2017¹⁵, *in verbis*:

"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."

¹⁵ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, art. 100 da Instrução Normativa 1.717 de 17 de julho de 2017, que 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>; consulta no dia 02.03.2020.

De acordo com o referido dispositivo citado acima, a habilitação deverá ser realizada pelo sujeito passivo mediante processo administrativo próprio. O art. 101 da Instrução Normativa nº 1.717/2017¹⁶ estipula que o pedido será deferido mediante a confirmação da regularidade de formalidades referentes a ação, como, por exemplo, a conferência do sujeito passivo correto e o efetivo trânsito em julgado, como se segue:

"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

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;"

Contudo, o parágrafo único do citado artigo expressamente estabelece que *"o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação"*¹⁷.

Assim, é possível concluir que o processo de habilitação é utilizado pelas autoridades fiscais como um procedimento prévio para a análise de aspectos formais relacionados ao crédito tributário a ser compensado e que ele não visa homologar ou validar o efetivo crédito, bem como o seu valor ou comprovação. Dessa forma, a efetiva homologação somente ocorre após a utilização do crédito mediante o pedido de compensação, seja pela homologação expressa ou após o decurso do prazo de cinco anos para a homologação tácita.

¹⁶ SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, art. 101 da Instrução Normativa 1.717 de 17 de julho de 2017, que 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>; consulta no dia 02.03.2020.

¹⁷ SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, parágrafo único do art. 101 da Instrução Normativa 1.717 de 17 de julho de 2017, que 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>; consulta no dia 02.03.2020.

5. Crédito como receita para fins tributários

De acordo com o art. 44 da Lei 4.506/1964, lei básica do Imposto sobre a Renda, a recuperação ou devolução de custos, despesas ou provisões, que tiverem sido deduzidos na apuração do IRPJ, em exercício anterior, devem ser consideradas como receita na determinação do lucro operacional¹⁸.

A legislação do IRPJ estabelece que, regra geral, os impostos e contribuições são dedutíveis na apuração do lucro real conforme o regime de competência¹⁹. De sua vez, a Lei nº 9.430/1996, em seu art. 12, estabelece que deve ser computado na determinação do lucro real o valor dos créditos recuperados, a qualquer título, desde que eles tenham sido deduzidos no passado²⁰.

Dessa forma, o registro de créditos referentes à discussão judicial de tributos que tenham sido pagos no passado e deduzidos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL deve ser entendido como uma recuperação de despesas e, por isso, deve ser incluído na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, no momento de sua recuperação, como uma receita.

Entretanto, considerando que o processo de compensação perpassa vários momentos em que esse crédito supostamente poderia ser considerado como receita, é necessário definir em qual momento do procedimento de compensação se pode considerar ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL.

5.1 Posicionamento da Receita Federal do Brasil

A RFB, por meio do Ato Declaratório nº 25/2003²¹, deu o seu entendimento sobre a tributação de valores restituídos a título de tributo pago indevidamente na base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

¹⁸ BRASIL, Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm#art44; consulta no dia 02.03.2020.

¹⁹ BRASIL, art. 41 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995, que altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8981.htm#art41; consulta no dia 02.03.2020.

²⁰ BRASIL, art. 12 da Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9430.htm#art12; consulta no dia 02.03.2020.

²¹ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25 de 24 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em

O art. 1º do referido dispositivo estabelece que serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL os valores restituídos que tiverem sido computados como despesas dedutíveis na base de cálculo dos referidos tributos. O art. 2º do Ato Declaratório estabelece que sobre esses valores não incidem a contribuição para financiamento da seguridade social (COFINS) e a Contribuição para o PIS/Pasep.

No que tange ao momento da tributação desses valores, o art. 5º do referido disposto assevera que, de acordo com o regime de competência, os créditos devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL no momento do trânsito em julgado, caso a sentença já defina o valor a ser restituído.

Entretanto, muitas vezes, a sentença não define o valor do crédito a ser restituído, reconhecendo somente a tese defendida pelo contribuinte e o seu direito a restituição dos créditos referentes a essa discussão. Nesse sentido, o §1º do art. 5º do referido Ato Declaratório Interpretativo definiu os momentos em que deve ocorrer a tributação nos casos em que a sentença condenatória não definir o valor do indébito, *in verbis*:

"§ 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."*²²

Conforme o dispositivo citado acima, é possível concluir que o Ato Declaratório da RFB estabeleceu a incidência dos tributos sobre a renda e o resultado na recuperação de créditos no momento em que existam certeza e liquidez sobre o montante do indébito, seja pelo reconhecimento desse valor em decisão judicial ou na expedição do precatório.

Dessa forma, é possível concluir que as situações em que o aproveitamento não ocorre por meio de restituição, mas sim de compensação, não estão abarcadas pelo referido ato das

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>; consulta no dia 02.03.2020.

²² SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, §1º do art. 5º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25 de 24 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>; consulta no dia 02.03.2020.

autoridades fiscais. Contudo, é possível concluir que os preceitos referentes a liquidez e certeza do montante a ser pago também devem ser aplicados nessa situação.

Tal conclusão acerca do entendimento das autoridades fiscais pode ser corroborado com a análise da Solução de Divergência Cosit nº 19/2003²³, que analisa também o momento da ocorrência do fato gerador dos tributos federais sobre a receita decorrente do reconhecimento contábil de créditos correspondentes a valores restituídos, que assim dispõe:

"Com efeito, para os contribuintes sujeitos ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, basta, tão-somente, a disponibilidade jurídica do rendimento, para fins de incidência tributária. Noutras palavras, não há necessidade de que a receita já esteja financeiramente realizada para que, sobre ela, incida os tributos, basta apenas que seja receita adquirida consubstanciada em um título líquido e certo que permita a o contribuinte, após o vencimento do título, exigir a realização financeira de tal receita. Tal raciocínio vale para todos os tributos, quando o contribuinte estiver sujeito ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência."

Mais adiante será discutido o conceito de disponibilidade jurídica como fato gerador do imposto sobre a renda. Entretanto, da análise do trecho citado acima é possível concluir antecipadamente que as autoridades fiscais entendem que a disponibilidade jurídica prescinde da efetiva disponibilidade financeira dos recursos, mas, necessita de um título líquido e certo que assegure ao contribuinte a exigibilidade financeira da receita.

Tanto o Ato Declaratório Interpretativo, quanto a Solução de Divergência, expostos acima, não versam especificamente acerca do momento da tributação dos valores restituídos na situação em que o contribuinte aproveita os créditos mediante compensação. Assim, resta somente a conclusão de que, para as autoridades fiscais, a tributação das receitas referente aos valores restituídos deve ocorrer na data do trânsito em julgado da decisão ou na expedição do precatório, esse último no caso específico do aproveitamento por meio da restituição.

6. Fato gerador do imposto sobre a renda

²³ SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Solução de Divergência COSIT nº 19 de 12 de novembro de 2003. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>; consulta no dia 02.03.2020.

O art. 153 de nossa Carta Magna, inciso III, dispõe que cabe à União a competência para instituição de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza²⁴.

Conforme o art. 146 da Constituição Federal, cabe a lei complementar dispor sobre os impostos discriminados na Constituição, especificamente quanto à definição de seus fatos geradores, base de cálculo e contribuintes²⁵.

No que tange ao imposto sobre a renda, foi ele regulado pela Lei nº 5.172 de 1966, o CTN, lei anterior a promulgação da Constituição da República e que, mesmo não sendo formalmente uma lei complementar, foi recepcionado como tal pela nossa Carta Magna de 1988.

O fato gerador do imposto sobre a renda está disciplinado no art. 43 do CTN, que o define como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, *in verbis*:

"Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II - de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção.

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo."²⁶

²⁴ BRASIL, art. 153 da Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 10.03.2020.

²⁵ BRASIL, art. 146, III, "a", da Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 10.03.2020.

²⁶ BRASIL, art. 43 da Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm; consulta no dia 10.03.2020.

Conforme a redação do art. 43 citado acima, especificamente de seus incisos I e II, é possível depreender que renda possui um conceito expresso, sendo o produto do capital, trabalho ou da combinação de ambos, enquanto proventos de qualquer natureza engloba os demais acréscimos patrimoniais. Da redação do segundo inciso percebe-se que se considera que renda também seria um acréscimo patrimonial, já que proventos de qualquer natureza foram definidos como "*os acréscimos não compreendidos no inciso anterior*".

Por meio da referida análise se conclui que o fato gerador do imposto sobre a renda pode ser definido, de forma genérica, como a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimos patrimoniais (renda).

Esse é o entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira²⁷ ao afirmar que:

"Realmente, se proventos de qualquer natureza são entendidos como 'os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior', isto significa que tanto renda quanto proventos de qualquer natureza são fatores de produção de acréscimo patrimonial, os proventos por esta sua própria definição contida no inciso II do art. 43, que lhes dá a característica (efeito produtos) de serem 'acréscimos patrimoniais', ao passo que as rendas também têm a mesma característica (o mesmo efeitos produtos) porque o inciso II alude aos proventos como sendo 'demais acréscimos' não provenientes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (isto é, não provenientes da renda, tratada no inciso I), o que significa (em virtude da palavra implícita demais) que não somente os proventos, mas também os produtos do capital, do trabalho ou da combinação de ambos (portanto, a renda), são fatores de acréscimo patrimonial."

Acerca da definição do fato gerador do imposto sobre a renda, o Supremo Tribunal Federal - STF, no julgamento no Recurso Extraordinário nº 208.526, publicado em 30.10.2014²⁸, discutiu a possibilidade de um conceito constitucional de renda, explicando que os tribunais superiores há muitos anos veem consolidando um conceito do que estaria sujeito a tributação pelo referido imposto, *in verbis*:

"A jurisprudência mais recente mantém-se em compasso com tais precedentes, como deixa transparecer a seguinte decisão:

²⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo; IBDT, 2020 – v. 1; pág. 49.

²⁸ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 208.526 de 30 de outubro de 2014. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630110>. Consulta no dia 13.05.2020.

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. RENDA - CONCEITO. (...) I. - Rendas e proventos de qualquer natureza: o conceito implica reconhecer a existência de receita, lucro, proveito, ganho, acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso. (...) - Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. - R.E. conhecido e provido”. (RE nº 117.887, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, DJ de 23.04.1993).”

O Ministro Carlos Veloso, no voto do Recurso Extraordinário nº 117.887, de 1993²⁹, citado no acórdão acima, que é utilizado de forma recorrente como fundamento nas discussões do STF acerca do conceito de renda, já asseverava que o fator primordial para o conceito de renda é o acréscimo patrimonial, *in verbis* "por maiores que sejam as divergências doutrinárias sobre o conceito de renda, há um elemento de sua composição sobre o qual não pairam dúvidas: o de que ela envolve necessariamente a ideia de ganho, de acréscimo".

Feita essa consideração inicial, passamos agora para a análise dos termos contidos no núcleo do fato gerador do imposto sobre a renda que são relevantes para a nossa presente análise, quais sejam, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de acréscimo patrimonial, renda.

6.1 Conceito de disponibilidade

Ricardo Mariz de Oliveira³⁰, transporta o conceito de propriedade do Direito Civil para o Direito Tributário, principalmente para a determinação do fato gerador do imposto sobre a renda, sendo possível entender a disponibilidade como a possibilidade do contribuinte de consumir, utilizar livremente, realizar a renda que está adquirindo. Assim, esse autor entende que a disponibilidade, por se tratar de um dos elementos da propriedade, impõe um conceito mais abrangente que se confundiria com o próprio instituto a que o atributo de dispor se faz um elemento, ou seja, da própria propriedade. Nesse sentido, além do próprio conceito do elemento disposição, o vernáculo disponibilidade englobaria também o uso, gozo e fruição do patrimônio que do qual renda e o acréscimo patrimonial decorrem.

²⁹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 117.887 de 11 de fevereiro de 1993. Relator Ministro Carlos Velloso. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>. Consulta no dia 13.05.2020,

³⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo; IBDT, 2020 – v. 1; págs. 364 e 365.

Com base no conceito de disponibilidade citado acima, é possível concluir que o acréscimo patrimonial por si só, sem que haja a disponibilidade desse valor pelo contribuinte, não deveria gerar tributação pelo imposto sobre a renda. Em outras palavras, caso ocorra um aumento do patrimônio do contribuinte pelo registro de um crédito, mas, o contribuinte por alguma razão não possa exigir tal valor, seja em virtude da imposição de condição suspensiva da exigibilidade do direito ou por incerteza quanto ao seu valor e liquidez, não deveria ocorrer a incidência do imposto sobre a renda.

Nesse sentido, João Francisco Bianco e Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva colocam que:

*"Existindo dúvida ou incerteza sobre o direito, ou sobre sua quantificação, não se cogita da aquisição da sua disponibilidade e, de conseqüente, de tributação pelo imposto de renda. A renda estimada, ou potencial, sobre a qual haja mera expectativa, não se sujeita à incidência do imposto de renda. Neste caso, há somente um direito eventual ou expectativa de direito, e não um direito novo, já adquirido, este, sim, passível de incidência tributária"*³¹

Outro conceito que pode ser utilizado para a análise da aquisição de disponibilidade de renda é o de realização da renda. Conforme Ricardo Mariz de Oliveira, *"a realização da renda confunde-se com a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, pois essa aquisição marca o instante a partir do qual o respectivo fator positivo gera acréscimo patrimonial, pode integrar o montante total do acréscimo do período e o imposto pode ser exigido"*³².

Ao analisar o fato gerador do imposto sobre a renda dentro do conceito de realização da renda, Rodrigo Maito da Silveira concluiu que:

"A realização da renda pressupõe a constatação do caráter definitivo e incondicional dos eventos geradores de acréscimo patrimonial (requisito de materialidade), os quais tenham decorrido de troca de mercado e ensejado geração de riqueza nova, e

³¹ BIANCO, João Francisco; DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de Receitas (CPC 30) - Ausência de Norma Expressa na Lei 12.973/14 que Regule o Tratamento Aplicável a Divergências entre os Critérios Contábil e Fiscal. In: ROCHA, Sergio André. Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. V: Controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018; pág. 332.

³² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo; IBDT, 2020 – v. 1; págs. 485 e 486.

a verificação incontestada, isenta de quaisquer dívidas, do montante representativo do referido acréscimo patrimonial (requisito de objetividade e prudência)"³³

Ricardo Mariz de Oliveira, ao tratar também da realização da renda como fato gerador do imposto sobre a renda, afirma que *"quando se fala em "realização da renda", como conceito que deva ser informador do fato gerador do imposto de renda, se está falando no momento a partir de quando existe renda consumada, que possa ser usada, empregada, consumida, transferida, etc., e, portanto, o momento desde o qual ela pode ser tributada"*³⁴.

Ou seja, a realização da renda impõe a plena disponibilidade dessa para o contribuinte, que a partir desse momento pode utilizá-la sem qualquer empecilho ou condição, e que deve, nesse momento, tributá-la em decorrência da ocorrência plena do fato gerador do imposto sobre a renda.

Hugo de Brito Machado sintetiza esse entendimento ao afirmar que a disponibilidade para a caracterização do fato gerador do imposto sobre a renda somente se concretiza quando não há obstáculos para que o contribuinte possa dispor da renda por ele auferida, colocando expressamente a ausência de *"obstáculos a vontade do titular da renda, ou dos proventos, quanto ao seu uso ou destinação destes"*³⁵. Ademais, ainda assevera que o mero direito a renda ou a existência de direito de ação para havê-la, por si só, não devem caracterizar a disponibilidade, caso ainda haja os referidos obstáculos que não permitam a sua devida realização.

Na presente situação da compensação de créditos tributários reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado, vários podem ser os obstáculos para que o contribuinte possa dispor livremente de sua renda.

Como já foi colocado, decisões judiciais em matéria tributária muitas vezes não quantificam o crédito a ser restituído / compensado pelo sujeito passivo, reconhecendo somente a validade da tese do contribuinte e o direito à utilização dos créditos dela decorrentes. Dessa forma, a própria quantificação do crédito é o primeiro obstáculo a ser transposto para que se possa tributar esses valores.

³³ SILVEIRA, Rodrigo Maito. A realização da renda a luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo, SP: IBDT, 2019; pág. 106.

³⁴ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo; IBDT, 2020 – v. 1; pág. 486.

³⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade Jurídica como Elemento do Fato Gerador do Imposto de Renda. In. Revista Dialética de Direito Tributário nº 207. Ed. Oliveira Rocha; São Paulo, 2012, pág. 60.

Nesse mesmo sentido, quando se fala da utilização dos créditos reconhecidos em decisão judicial por meio da sistemática da compensação, para que ocorra a sua efetiva disponibilidade, é necessário que existam efetivamente débitos para que o contribuinte possa utilizá-los e consumi-los. Assim, não há que se falar de um acréscimo patrimonial quando o ativo registrado pelo contribuinte não pode ser consumido, por total ausência de meios para a sua utilização. Na prática, no caso em que não há débitos a serem compensados, esse acréscimo patrimonial é inócuo, sendo um mero registro contábil sem implicar em qualquer aumento patrimonial do contribuinte por ausência de disponibilidade. Tal ponto será discutido de forma mais profunda nos tópicos a seguir.

Feita as considerações acerca do conceito genérico de disponibilidade, passa-se agora a discutir de forma mais aprofundada os tipos de disponibilidade que se caracterizam como fato gerador do imposto sobre a renda, a disponibilidade econômica e jurídica.

6.2 Disponibilidade econômica

Conforme citado em tópico anterior, o art. 43 do CTN dispõe que é fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, entendida como acréscimo patrimonial.

Nas palavras de Bulhões Pedreira, a disponibilidade econômica pode ser entendida como *"o poder de dispor efetivo e atual, de quem tem a posse direta da renda"*. O autor prossegue afirmando que *"em regra, a renda consiste em moeda; quem aufera renda adquire dinheiro, que é o domínio de moeda; e o fato que caracteriza a aquisição da disponibilidade econômica de renda é a aquisição da posse da moeda"*³⁶.

Nesse sentido, a disponibilidade econômica da renda seria a aquisição efetiva de rendimentos, de dinheiro. O acréscimo patrimonial seria auferido pela aquisição direta de rendimentos econômicos e não pelo mero direito ao recebimento de algo. Esse conceito poderia ser entendido como a forma mais simples de obtenção de acréscimo patrimonial, pois, esse se daria de forma direta por meio do aumento do patrimônio do contribuinte com o recebimento direto e efetivo de riqueza nova.

Hugo de Brito Machado, nesse mesmo sentido, assevera que:

³⁶ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: Pessoas Jurídica. Rio de Janeiro; ADCOAS JUSTEC. Ed. 1979; págs. 196 e 197.

“Entende-se como disponibilidade econômica a possibilidade de dispor, possibilidade de fato, material, direta da riqueza. Possibilidade de direito e de fato, que se caracteriza pela posse livre e desembaraçada de riqueza. Configura-se pelo efetivo recebimento da renda ou dos proventos. Como assevera Gomes de Souza, “na linguagem de todos os autores que tratam do assunto, “disponibilidade econômica” corresponde a “rendimento (ou provento) realizado, isto é, dinheiro em caixa”³⁷

Importa ressaltar que a disponibilidade econômica da renda não pode ser entendida como mera disponibilidade financeira. Nem todo o recebimento de dinheiro pode ser entendido como disponibilidade econômica de renda. É possível que ocorra a recebimento de valores sem que haja acréscimo patrimonial e, por conseguinte, sem que ocorra o fato gerador do imposto sobre a renda. Nas palavras de Rodrigo Maito da Silveira, *“a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica da renda pode pressupor a disponibilidade financeira, mas o inverso não é verdadeiro”³⁸*.

Como será analisado de forma mais contundente a frente, a disponibilidade econômica é facilmente afastada na situação sob discussão, já que, o crédito referente a tributos discutidos em processos judiciais e que podem ser utilizados por meio de compensação com outros tributos não pode ser considerado como rendimento ou dinheiro efetivamente recebido pelo contribuinte.

Dessa forma, resta claro que o contribuinte que possui um crédito passível de compensação não possui disponibilidade econômica desse rendimento.

Mesmo que esse crédito possa ser expresso em moeda corrente, ele não se caracteriza como um recebimento efetivo, direto e de fato de rendimento, dinheiro, mas sim, como um direito que pode ser utilizado no futuro para o pagamento de eventuais débitos.

Assim, faz-se mister a análise quanto à segunda possibilidade de disponibilidade de renda presente na legislação como fato gerador do imposto sobre a renda, a disponibilidade jurídica.

6.3 Disponibilidade jurídica

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade Jurídica como Elemento do Fato Gerador do Imposto de Renda. In. Revista Dialética de Direito Tributário nº 207. Ed. Oliveira Rocha; São Paulo, 2012, pág. 61.

³⁸ SILVEIRA, Rodrigo Maito. A realização da renda a luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo, SP: IBDT, 2019; pág. 100.

Enquanto a disponibilidade econômica da renda está atrelada ao recebimento de fato, efetivo, direto, de rendimento e dinheiro, conforme foi colocado no tópico anterior, a disponibilidade jurídica pode ser entendida como a aquisição do direito à renda.

Bulhões Pedreira define a disponibilidade jurídica como sendo *"presumida por força de lei, que define como fato gerador do imposto a aquisição virtual, e não efetiva, do poder de dispor da renda"*³⁹.

Em seu voto no julgamento da ADI nº 2.588⁴⁰, a Ministra Ellen Gracie resumiu o entendimento do STF quanto à diferença entre a disponibilidade econômica e a disponibilidade jurídica afirmando que:

"No julgamento do RE nº 172.058-1/SC (Min. Marco Aurélio, DJ 13.10.95), onde se apreciou questão relativa à incidência do imposto de renda sobre o lucro líquido distribuído aos sócios nos termos do art. 35 da Lei nº 7.713/88, o Plenário desta Corte, abalizado pela opinião de diversos doutrinadores, sedimentou o entendimento de que a aquisição da disponibilidade econômica de renda consiste na percepção efetiva, pelo contribuinte, do rendimento em dinheiro (receita realizada), ao passo que a disponibilidade jurídica consiste no direito de o contribuinte receber um crédito, mediante a existência de um título hábil para recebê-lo."

Hugo de Brito Machado diferencia a disponibilidade econômica da disponibilidade jurídica afirmando que, enquanto a econômica se refere ao rendimento realizado, a jurídica corresponderia ao rendimento adquirido, definindo que seria a renda *"a qual o beneficiário tem título jurídico que lhe permite obter a respectiva realização em dinheiro"*⁴¹.

Nesse sentido, é possível concluir que o conceito mais aceito da disponibilidade jurídica seria a aquisição pelo contribuinte do direito à renda, ou seja, ao crédito, independentemente do recebimento efetivo de recursos.

Entretanto, é importante analisar quando se entenderia que ocorreu a efetiva aquisição da disponibilidade jurídica, já que, é possível que o contribuinte registre um crédito ou um aumento patrimonial do qual ainda não possui disponibilidade plena, tendo em vista alguma

³⁹ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: Pessoas Jurídica. Rio de Janeiro; ADCOAS JUSTEC. Ed. 1979; págs. 196 e 197.

⁴⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 de 10 de abril de 2013. Relator Ministra Ellen Gracie. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Consulta no dia 26.07.2020,

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade Jurídica como Elemento do Fato Gerador do Imposto de Renda. In. Revista Dialética de Direito Tributário nº 207. Ed. Oliveira Rocha; São Paulo, 2012, pág. 61.

condição suspensiva ou outra característica que impeça a real e efetiva realização da suposta renda.

Bulhões Pedreira, ao tratar do que ele chamou de disponibilidade virtual, ou seja, a disponibilidade jurídica, afirma que “*existe disponibilidade virtual da renda quando já ocorreram todos os fatos que são requisitos essenciais para que a pessoa jurídica venha a obter o poder de dispor da moeda*”⁴². Ou seja, mesmo que a legislação tenha considerado como fato gerador do imposto sobre a renda a aquisição de disponibilidade de renda sem seu efetivo recebimento, essa somente ocorreria após a efetivação de todas as condições que poderiam prejudicar o aproveitamento daquele crédito pelo contribuinte.

Dessa mesma forma, Humberto Ávila afirma que a disponibilidade jurídica da renda somente ocorre no momento em que o contribuinte possui o direito de dispor da renda sem a necessidade da realização, materialização, de qualquer condição que prejudique o seu direito⁴³.

Assim, é possível concluir que no presente caso da receita decorrente do reconhecimento de crédito tributário passível de compensação o imposto sobre a renda incidirá no momento em que o contribuinte adquirir a disponibilidade jurídica sobre essa renda. Já que, não haverá o recebimento efetivo de recursos nessa situação, mas sim a utilização dos créditos para o pagamento de outros débitos tributários.

Entretanto, é importante analisar a partir de qual momento de todo o processo de compensação dos créditos (v.g. trânsito em julgado, habilitação, pedido de compensação, homologação da compensação ou crédito contábil) o contribuinte auferiria a disponibilidade jurídica da renda sem que haja qualquer condição que inviabilize, reduza ou prejudique a sua efetiva disponibilidade.

Como será tratado em tópicos subsequentes, as condições que podem prejudicar ou inviabilizar o aproveitamento do crédito pelo contribuinte no processo de compensação estão ligadas a fatores como, por exemplo, a definição do valor a ser compensado, a existência de débitos a serem compensados e o prazo para o seu aproveitamento. Fatos esses que podem influenciar na capacidade contributiva do contribuinte para o pagamento dos tributos sobre a renda e resultado líquido.

⁴² PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: Pessoas Jurídica. Rio de Janeiro; ADCOAS JUSTEC. Ed. 1979; págs. 199.

⁴³ ÁVILA, Humberto. Disponibilidade Jurídica e Poder Decisório. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo, SP: IBDT, 2019; pág. 86.

7. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Antes de prosseguirmos na análise dos argumentos acerca da tributação da renda referente ao crédito tributário reconhecido em decisão judicial passível de compensação, faz-se necessário uma análise pontual sobre a aplicação dos argumentos e conclusões referentes ao IRPJ para a CSLL, incidente sobre o resultado.

A Constituição da República, em seu art. 195, estabelece as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social. O referido artigo, em seu inciso I, dispõe que as contribuições sociais, quando forem instituídas para os empregadores, empresas ou entidades equiparadas, poderá incidir sobre: (a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho; (b) a receita ou o faturamento; e (c) o lucro⁴⁴.

A Lei nº 7.689/1988, por sua vez, instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas para o financiamento da seguridade social. O fato gerador da referida contribuição pode ser definido como o auferimento de lucro pelas pessoas jurídicas.

O art. 2º da referida lei estabelece que a base de cálculo da CSLL seria o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda⁴⁵. O mesmo artigo 2º estipula, em seu §1º, que o resultado do exercício será apurado com base na legislação comercial e deverá ser ajustado conforme as determinações expressas dos itens desse dispositivo.

Conforme o art. 57 da Lei nº 8.981 de 1995, aplicam-se para a CSLL as mesmas normas de apuração e pagamento estabelecidas para o IRPJ, ressaltando as previsões específicas para a base de cálculo e alíquota previstas na legislação da contribuição social⁴⁶.

Mesmo que o fato gerador da CSLL e do IRPJ sejam diferentes, já que, enquanto para o primeiro tributo o fato gerador é o auferimento de lucro, para o segundo é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, de acordo com Ricardo Mariz de Oliveira⁴⁷, a materialidade envolvida nos fatos geradores dos dois tributos aparenta ser a mesma. Assim, é possível concluir que não há distinção econômica entre resultado antes do IRPJ e do lucro líquido, base de cálculo dos referidos tributos, apesar da lei estabelecer algumas distinções pontuais.

⁴⁴ BRASIL, art. 195 da Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 22.04.2020.

⁴⁵ BRASIL, art. 2º da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1999 que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm. Consulta no dia 22.04.2020.

⁴⁶ BRASIL, art. 57 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995 que altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Consulta no dia 22.04.2020.

⁴⁷ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo; IBDT, 2020 – v. 2; pág. 1238.

Nesse sentido, para que haja a incidência da CSLL é necessário que as receitas computadas sejam maiores que as despesas e custos, para que se gere o resultado positivo, antes do IRPJ, base de cálculo da contribuição social. Assim, percebe-se que o acréscimo patrimonial também está presente como fato necessário para a tributação da CSLL.

Dessa forma, conforme as disposições aplicáveis à determinação da base de cálculo da CSLL, as determinações referentes ao IRPJ são a ela também aplicáveis, a menos que exista uma disposição expressa para a exclusão ou adição de receita/custo, o que não é o caso.

Como já se concluiu para o IRPJ que a renda objeto de tributação deve estar efetivamente realizada, para fins tributários, também o resultado há de ser efetivo para fins de CSLL. Em outras palavras, um ingresso meramente contábil que não represente riqueza tributável pelo IRPJ, também não deve representar para a CSLL.

Como será explicado de forma mais aprofundada em tópicos seguintes do presente trabalho, aplica-se para os dois tributos o princípio da capacidade contributiva, que impõe a necessidade da realização efetiva da receita integrante do lucro ou resultado tributável para que haja uma riqueza que possa estar sujeita a tributação.

Pelo exposto, como o presente trabalho busca a análise dos conceitos gerais para a tributação da renda no caso prático, entende-se que as mesmas conclusões que forem alcançadas para o IRPJ devem também ser aplicadas à CSLL.

8. Regime de Competência

A legislação tributária aplicável ao IRPJ e à CSLL prescreve que a determinação da base de cálculo desses tributos deve ser realizada em observância ao princípio contábil da competência, com base na legislação comercial. O referido princípio é utilizado de forma corriqueira para justificar a tributação de receitas que, eventualmente, possam não estar disponíveis ou que não tenham ainda sido realizadas.

A lei nº 8.981 de 1995, em seu art. 37, §1º, estabelece que a determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido, devendo ser observadas as disposições da legislação comercial⁴⁸. A legislação aplicável à CSLL, por sua vez, estabelece que a base de

⁴⁸ BRASIL, art. 37 da Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995 que altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Consulta no dia 28.04.2020.

cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, sendo que esse deve ser determinado com observância a legislação comercial⁴⁹.

A legislação comercial aplicável ao presente caso e que rege as normas contábeis é a chamada Lei das S.A., lei nº 6.404 de 1976. A referida lei, em seu art. 177 estabelece que a escrituração contábil das companhias deve ser realizada com a observância dos preceitos da legislação comercial e dos princípios da contabilidade geralmente aceitos, estabelecendo expressamente que as mutações patrimoniais devem ser registradas seguindo o regime de competência, *in verbis*:

“Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”⁵⁰

A legislação comercial ainda dispõe, em seu art. 187, §1^o⁵¹, ao versar especificamente sobre a demonstração do resultado do exercício, que as receitas e os rendimentos ganhos no período deverão ser computados na demonstração do exercício independentemente da sua realização em moeda, o que, como será discutido mais adiante, decorre da observância do princípio da competência.

O Pronunciamento Contábil 00 (R2) definiu o regime de competência como o regime que:

“reflete os efeitos de transações e outros eventos e circunstâncias sobre reivindicações e recursos econômicos da entidade que reporta nos períodos em que esses efeitos ocorrem, mesmo que os pagamentos e recebimentos à vista resultantes ocorram em período diferente”⁵²

⁴⁹ BRASIL, art. 2º da Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1999 que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm. Consulta no dia 28.04.2020.

⁵⁰ BRASIL, art. 177 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.

⁵¹ BRASIL, art. 187 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.

⁵² COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Consulta no dia 28.04.2020. Pág. 7.

Com base nas normas societárias e contábeis expostas acima, conclui-se que o regime de competência prescreve que as receitas e despesas devem ser registradas contabilmente no momento em que são realizadas ou incorridas, independentemente do efetivo recebimento ou desembolso de caixa.

A Receita Federal, por sua vez, expressou por meio do Parecer Normativo CST nº 58/1977 que 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”*⁵³. Ou seja, o reconhecimento de receitas e despesas deve ser realizado no momento em que o direito e/ou obrigação referente a elas se materializam, independentemente do efetivo recebimento ou pagamento de caixa.

Assim sendo, as normas tributárias incorporaram esse regime como regra geral para a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Não obstante, existem situações que são exceções a referida regra, como no caso da tributação pelo regime do lucro presumido e tributação de receitas de variação cambial no lucro real, duas situações em que é facultado ao contribuinte a escolha pela tributação conforme o regime de caixa, e no caso de fornecimento de bens ou serviços para a administração direta ou indireta e o recebimento de indenização relativa à desapropriação de bens pelo poder público.

Destarte, para a determinação do lucro / resultado líquido, as receitas devem ser reconhecidas pela entidade no momento que são realizadas economicamente, não sendo determinante para o seu registro o recebimento efetivo dos recursos decorrentes da operação.

A legislação tributária, desse modo, admite a possibilidade de que um acréscimo patrimonial, registrado em regime de competência contábil seja fato gerador do IRPJ, independentemente do recebimento efetivo de recursos (disponibilidade financeira), somente pelo reconhecimento do direito, crédito, a esse acréscimo patrimonial.

Contudo, é importante ressaltar para o presente estudo que a observância do regime contábil da competência deve ser realizada em consonância com as normas tributárias específicas aplicáveis ao IRPJ e à CSLL. Ou seja, é possível que transações registradas contabilmente não produzam efeitos fiscais. Assim, para que ocorra a tributação sobre a renda e resultado líquido devem ser observados os princípios constitucionais aplicáveis ao direito tributário, como, por exemplo, o da capacidade contributiva. Nesse sentido, por exemplo, as

⁵³ BRASIL, Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação nº 58 de 2 de setembro de 1977, que dá parecer sobre o conceito e contabilização de custos e despesas operacionais. Disponível em https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-58-1977_92445.html. Consulta em 04.10.2021. Item 4.3.

normas tributárias excluem da apuração do lucro real as receitas e despesas decorrentes da constituição e reversão de provisões, do reconhecimento de ajuste a valor justo e de *impairment*, estabelecendo que esses valores somente devem ser tributados ou deduzidos no momento de sua efetiva realização.

Isso ocorre, pois, a contabilidade deve ser utilizada como fonte de informações e dados para a determinação da base de cálculo dos tributos. Entretanto, a definição do fato gerador deve seguir estritamente os preceitos tributários. Nesse sentido, uma receita registrada contabilmente somente deve ser incluída na determinação da base de cálculo do IRPJ caso ela se configure como aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, fato gerador desse tributo. Dessa mesma forma, é também possível que um acréscimo patrimonial decorrente meramente da aplicação das normas contábeis não deva ser considerado como receita efetivamente realizada, integrante do resultado líquido do exercício, para fins da determinação da base de cálculo da CSLL.

Por esse motivo, a legislação tributária estabelece, expressamente, que o lucro real, como base de cálculo do IRPJ será “*o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária*”. Ou seja, a legislação já abarca dentre as normas referentes à própria determinação da base de cálculo do IRPJ os ajustes necessários para a adequação dos registros realizados conforme às normas contábeis ao fato gerador dos tributos sobre a renda que serão registrados no Livro de Apuração do Lucro Real. Sendo que, no art. 6º do Decreto-Lei 1.598/1977, §3º, “c”, há previsão expressa para a exclusão do lucro real dos “*resultados, rendimentos, receitas e quaisquer outros valores incluídos na apuração do lucro líquido que, de acordo com a legislação tributária, não sejam computados no lucro real*”, o que demonstra que o registro de uma receita para fins contábeis em observância ao princípio da competência não possui caráter absoluto e deve ser analisado conforme os preceitos da legislação tributária.

Ademais, cabe salientar também que as normas contábeis preceituam a observância do princípio da primazia da essência sobre a forma⁵⁴. Ou seja, para fins contábeis, deve-se considerar também a essência do fenômeno econômico a ser contabilizado além de suas características e formas legais. Nesse contexto, a depender da relevância das informações e sua relação com as normas contábeis, a referida essência do fato econômico pode se sobrepor à

⁵⁴ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Consulta no dia 04.10.2021. Pág. 10; item 2.12.

forma legal no momento do julgamento sobre a contabilização ou não do fato e sua caracterização.

Nesse ponto, João Francisco Bianco⁵⁵ argumenta que a observância dos princípios contábeis, notadamente o da primazia da essência sobre a forma, pode resultar em um conflito entre direito e contabilidade, já que, do ponto de vista tributário *“dá-se exatamente o oposto: os acréscimos e decréscimos patrimoniais devem ser registrados nos livros fiscais em função da natureza jurídica dos negócios realizados, independentemente da sua aparência econômica”*.

E prossegue concluindo que *“a incompatibilidade entre os dois critérios é evidente, sendo absolutamente impossível pretender conferir efeitos fiscais aos lançamentos contábeis feitos em consonância com o princípio da prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica”*.

Assim sendo, mesmo que no presente caso ocorra o registro contábil de receita em virtude do reconhecimento de crédito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado passível de compensação, é necessário que se analise a ocorrência da efetiva aquisição de disponibilidade jurídica de renda, ou seja, da realização efetiva do acréscimo patrimonial, à luz da Constituição da República.

Ressalta-se que aqui não se pretende que seja aplicada uma exceção ao regime de competência contábil, mas sim que seja analisada a ocorrência da aquisição plena da disponibilidade jurídica e da realização da receita sem que haja qualquer condição a sua efetivação, independentemente da realização financeira da transação.

Pelo exposto, entende-se que é possível na presente situação o reconhecimento de uma receita para fins contábeis que não represente a efetiva aquisição de disponibilidade jurídica de renda como fato gerador do imposto sobre a renda e como receita realizada a ser integrada ao lucro base de cálculo da CSLL.

9. Entendimento jurisprudencial aplicável ao caso

A jurisprudência específica acerca da matéria tema do presente trabalho não está consolidada, tendo sido emitidas poucas decisões, principalmente de tribunais, acerca do assunto. Nesse sentido, serão analisadas neste tópico tanto decisões específicas do tema sob análise, quanto decisões em casos diversos, mas que se entende que poderiam ser aplicadas de

⁵⁵ BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (coords.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, pág 182 e 183.

forma análoga para o entendimento da matéria quanto ao momento de tributação de receitas sujeitas a condições ou, em alguns casos, expectativas de receitas, as quais se passa a tratar.

9.1 Caso COPESUL (Braskem S.A.).

O caso em epígrafe é um precedente favorável aos contribuintes, em acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região ao julgar o Mandado de Segurança nº 2006.71.00.032048-756, proposto pela COPESUL (Braskem S.A.).

No referido processo, a impetrante buscava a segurança para que fosse garantido o seu direito de incluir na base de cálculo do IRPJ e da CSLL a receita referente a créditos tributários reconhecidos judicialmente somente no momento em que ocorresse a compensação dos valores e na medida em que esses créditos fossem compensados.

Ou seja, buscava-se evitar que a receita decorrente do reconhecimento dos créditos fosse tributada em momento anterior ao da compensação, como por exemplo no trânsito em julgado ou no simples reconhecimento da receita contábil.

A sentença de primeira instância negou a segurança, argumentando que as pessoas jurídicas estão sujeitas ao regime de competência para a apuração do IRPJ e da CSLL. Assim sendo, a tributação deveria ocorrer no momento do registro do crédito, independentemente de sua efetiva utilização.

A decisão de segunda instância inicialmente rechaçou a argumentação quanto à aplicação simples do regime de competência. Nesse ponto, é importante ressaltar que a decisão não afasta por completo a aplicação do princípio da competência, mas propõe que ele seja analisado com base nas peculiaridades do caso concreto referente à utilização dos créditos para a compensação de débitos.

Nesse sentido, argumentou-se que o valor dos créditos registrados era superior aos tributos correntes da impetrante. Assim, não seria possível para a impetrante efetuar a compensação, chamada de encontro de contas, para o aproveitamento dos créditos em um prazo razoável, podendo ainda não conseguir efetuar o aproveitamento integral dos créditos.

Baseando-se na ausência de débitos a serem compensados e na eventual impossibilidade de compensação total dos créditos registrados, o acórdão argumenta no sentido da ausência de

⁵⁶ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Mandado de Segurança nº 2006.71.00.032048-7. Relatora Juíza Vânia Hack de Almeida. 11 de setembro de 2008. Disponível em https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2350968&hash=b8af058f0f9eaba6c85cb5b6a2b563c5. Consulta no dia 09.05.2020.

capacidade contributiva do impetrante, tendo em vista que não haveria manifestação de riqueza a ser tributada no reconhecimento de uma receita decorrente de um crédito que não poderia ser utilizado, como pode ser observado no trecho abaixo:

“Com efeito, aceitar-se tributação sem a identificação de riqueza representada por efetiva disponibilidade jurídica implica em inobservância do princípio basilar de qualquer sistema tributário, o de que deve contribuir quem pode, na medida do que pode.

Em nosso ordenamento jurídico, a Constituição Federal, ao atribuir à União competência para tributar a renda e o lucro líquido das pessoas jurídicas, o faz em face de que tais grandezas são um signo presuntivo de capacidade contributiva. Em síntese, nesses casos é sempre a riqueza que é objeto de tributação. Nessa toada, constatando-se que determinada receita deixe de se confirmar, mesmo que juridicamente (como é o caso do direito à compensação quando não há débitos para efetuar o encontro de contas), não é possível deixar de reconhecer a ausência da respectiva capacidade contributiva.”

Dessa forma, o acórdão asseverou que para ser efetivamente reconhecida a aquisição de disponibilidade jurídica sobre a renda decorrente do registro de créditos tributários a serem compensados é necessário que o contribuinte disponha de capacidade contributiva, através da implementação do próprio procedimento de compensação, conforme pode ser extraído do acórdão, *in verbis*:

“MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IRPJ E CSLL. COMPENSAÇÃO. NECESSIDADE DE DÉBITOS PARA ENCONTRO DE CONTAS. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

1. As bases econômicas tributadas devem ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação ao poder impositivo do Estado, de forma que impende interpretar e aplicar a legislação, quando da tributação da receita, da renda ou do lucro, tendo em conta tal princípio constitucional. 2. Não se evidencia a disponibilidade jurídica de créditos consubstanciados em direito à compensação, quando o encontro de contas não pode ser efetivado de forma integral a curto prazo, por serem inferiores os débitos tributários correntes do contribuinte.”

A União propôs recurso especial em face da decisão, (Recurso Especial nº 1.144.638 – RS⁵⁷), ora em análise, que não foi conhecido em decisão final em sede de agravo interno de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, tendo transitado em julgado de forma favorável ao contribuinte.

É possível concluir que a decisão favorável ao contribuinte foi baseada principalmente na aplicação do princípio constitucional da capacidade contributiva. Dessa forma, faz-se mister tecer algumas considerações adicionais acerca da aplicação desse princípio.

O princípio do direito tributário da capacidade contributiva está positivado no art. 145, § 1º da Constituição da República⁵⁸, que estabelece:

“§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”⁵⁹

Conforme a doutrina dominante, a capacidade contributiva possui dois vieses principais. Primeiro, a capacidade contributiva se refere a própria capacidade do estado de estabelecer as bases monetárias para o cálculo do tributo e a do contribuinte de arcar com a obrigação tributária, do ponto de vista econômico / financeiro. O segundo aspecto da capacidade contributiva trata da efetivação do princípio da igualdade.

Para o presente estudo somente é relevante o primeiro aspecto da capacidade contributiva. Isso pois, a análise quanto ao momento do fato gerador deverá ser permeada pela possibilidade do contribuinte de arcar com o tributo, não adentrando a discussão quanto à igualdade.

Ao analisar o primeiro aspecto da capacidade contributiva, relacionado à possibilidade econômica de pagar tributo ou à definição pelo legislador dos elementos de riqueza do fato

⁵⁷ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.144.638 – RS. Relator Ministro Sérgio Kukina, 06 de março de 2018. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1674185&num_registro=200901134632&data=20180306&formato=PDF. Consulta no dia 09.05.2020.

⁵⁸ O §1º do art. 145 versa expressamente sobre a aplicação do princípio da capacidade contributiva sobre os impostos. Entretanto, a doutrina tributária majoritária entende que a aplicação desse princípio deve ser mais ampla e englobar todas as espécies tributárias, incluindo assim em sua abrangência a CSLL.

⁵⁹ BRASIL, art. 145, §1º, da Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 27.04.2020.

gerador, Paulo de Barros⁶⁰ argumenta que a capacidade contributiva somente se torna exequível quando ocorre o fato gerador definido pelo legislador que represente “fecundidade econômica”. Já que, somente dessa forma será possível dimensionar a obrigação tributária para que seja extraída dela a parcela em dinheiro para o pagamento do tributo. Ressaltando ainda que essa parcela pecuniária deve ser proporcional ao acontecimento definido como fato gerador.

Assim, é possível concluir que a capacidade contributiva ao ser aplicada à tributação da renda impõe que o fato gerador, ou seja, a renda percebida pelo contribuinte, represente efetivo acréscimo patrimonial que caracterize a capacidade do contribuinte para arcar com esse tributo.

Caso se permita que sejam tributados eventos que não representem efetivo acréscimo patrimonial ao contribuinte, se estaria impondo ao sujeito passivo uma obrigação que ele não teria fundos para adimplir.

Importante ressaltar que a legislação tributária estabeleceu como fato gerador do imposto sobre a renda a disponibilidade econômica ou jurídica de renda. Assim, como exposto em tópico anterior, não é somente o efetivo recebimento de rendimentos que são considerados como fatos geradores do imposto sobre a renda. A disponibilidade jurídica implica na possibilidade de ser reconhecida uma renda “presumida” ou “virtual”, sem que ocorra o efetivo recebimento de caixa. Contudo, mesmo nessa hipótese, o contribuinte deve possuir a disponibilidade sobre essa renda, o que permitiria a ele, em última instância, utilizar esse crédito, seja como garantia ou por meio de cessão, para gerar o caixa necessário para o pagamento da obrigação tributária.

Entretanto, o reconhecimento de uma receita decorrente meramente de normas contábeis, como, por exemplo, um ajuste ao valor justo ou o recebimento de uma indenização por danos patrimoniais, não geraria os recursos novos necessários para que o contribuinte arque com a exação tributária. Por isso, tais fatos devem ser excluídos do campo de incidência do IRPJ e da CSLL.

No que tange ao tema sob análise, não cabe a conclusão de que a receita decorrente do reconhecimento de créditos tributários em decisão judicial passíveis de compensação deve ser excluída por completo da incidência do IRPJ e da CSLL. A análise, sob o enfoque da capacidade contributiva, visa definir em qual momento de todo o processo de reconhecimento desses créditos o contribuinte adquire a efetiva capacidade contributiva para o pagamento dos tributos incidentes sobre a receita decorrente de seu registro.

⁶⁰ CARVALHO, Paulo de Barros Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 24 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 306.

Como foi colocado anteriormente na análise sobre os conceitos de “disponibilidade” e “disponibilidade jurídica”, o aproveitamento dos créditos passíveis de compensação depende, normalmente, de condições futuras, como, por exemplo, a definição de seu valor, a existência de débitos a serem compensados, a homologação das compensações, existência de documentação suporte, etc.

Nesse sentido, conforme foi decidido no Caso COPESUL é possível argumentar que a efetiva capacidade contributiva somente se materializa no momento em que todas as condições para o aproveitamento dos créditos forem satisfeitas. Assim, nesse momento seria gerada a capacidade contributiva para o pagamento dos tributos sobre a renda e resultado, tanto no que se refere a quantificação da exação, já que somente os créditos aproveitados poderiam ser incluídos no cálculo da base de cálculo que seria a definição do signo de riqueza auferida pelo contribuinte, como no aspecto do contribuinte possuir recursos para o pagamento da exação tributária, decorrentes da redução do desembolso de caixa para o pagamento dos tributos que forem compensados ao longo do tempo.

9.2 Caso Yushiro

Outro caso que trata especificamente do tema objeto do presente trabalho é o Caso Yushiro. A Yushiro do Brasil Indústria Química Ltda possui decisão transitada em julgada que reconheceu o seu direito de proceder a exclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, possuindo assim créditos referentes a indébitos tributários passíveis de compensação.

A fim de evitar a tributação desses valores no momento do trânsito em julgado, o contribuinte propôs mandado de segurança com o objetivo de que fosse reconhecido o seu direito de somente incluir a receita referente a esses créditos na base de cálculo do IRPJ e CSLL no momento em que forem efetivamente implementadas as compensações, por meio da transmissão do PER/DComp. Ademais, também requereu que a tributação somente ocorresse na medida em que os valores fossem efetivamente compensados.

No âmbito do mandado de segurança foi apresentado pedido liminar que foi indeferido pelo juiz de primeiro grau. Frente à essa decisão, a Yushiro interpôs o agravo de instrumento nº 5033080-78.2019.4.03.0000, de relatoria da Desembargadora Marli Ferreira, que foi julgado pelo TRF 3⁶¹.

⁶¹ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de instrumento nº 5033080-78.2019.4.03.0000. Relatora Desembargadora Marli Ferreira. 01 de junho de 2020. Disponível em <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam>

Para sustentar o seu pedido no agravo de instrumento, a Yushiro defende que a possibilidade de compensar os débitos com os créditos reconhecidos em decisão judicial seria somente uma expectativa de direito que estaria condicionada a vários fatores, como: “(i) existência e suficiência dos créditos; (ii) existência de débitos federais que possam ser compensados; e (iii) observância do prazo de prescrição quinquenal imposto pela própria Receita Federal do Brasil para a transmissão das declarações de compensação”.

Nessa mesma toada, argumenta que o fato gerador do IRPJ e da CSLL, que cita como sendo o acréscimo patrimonial, somente se concretizaria no momento da efetiva compensação, já que, seria nesse momento que o contribuinte poderia utilizar o crédito para extinguir um débito. Efetivando assim a sua expectativa de direito.

A decisão no agravo de instrumento é, de certa forma, confusa. Não obstante, foi favorável ao contribuinte.

A confusão está no fato da desembargadora relatora argumentar em certos momentos que o fato gerador do IRPJ e CSLL ocorreria no momento da habilitação do crédito e em outros que somente ocorreria com a efetiva homologação da compensação. Percebe-se, pois, que a relatora analisou a questão além do pedido do contribuinte, já que o pedido do mandado de segurança visava tributar a receita decorrente do reconhecimento dos créditos no momento de sua utilização por meio da efetivação das compensações.

Entretanto, o posicionamento da desembargadora Marli Ferreira deve ser analisado de forma detalhada, pois, pode representar uma relevante vantagem aos contribuintes.

Inicialmente, a relatora argumenta que somente na habilitação do crédito é que os valores reconhecidos em decisão judicial se tornariam líquidos, certos e exigíveis. Esse posicionamento, por si só, já afasta os argumentos de que o fato gerador ocorre no trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito à compensação dos créditos.

Em seguida, a relatora passa a analisar o fato gerador, tanto do IRPJ quanto da CSLL. Nesse ponto, argumenta que, independentemente de quando se define a liquidez do crédito tributário reconhecido em decisão judicial, a caracterização da disponibilidade econômica ou jurídica de renda somente ocorreria no momento da homologação da compensação pelas autoridades fiscais.

Entretanto, a relatora, ao final do voto, novamente volta a considerar a habilitação como momento da ocorrência do fato gerador, em virtude da liquidez, ao argumentar que:

“Ante ao exposto, ao menos em sede de cognição sumária, tenho que somente a partir da manifestação da autoridade administrativa quanto à habilitação do crédito é que se reconhece contabilmente os créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado, com a conseqüente contabilização da receita que integrará o lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.”

Pela análise do voto do Caso Yushiro é possível perceber a discussão de três momentos distintos para a ocorrência do fato gerador:

- (1º) o pedido do contribuinte para que os créditos sejam tributados no momento da efetiva compensação pela apresentação da declaração de PER/DComp;
- (2º) a argumentação da relatora no sentido de que a liquidez, certeza e exigibilidade do crédito se perfazem no momento da habilitação e que nesse momento deve ser contabilizada a receita que integrará o lucro líquido; e
- (3º) a argumentação expressa da relatora de que a caracterização da disponibilidade econômica ou jurídica da renda como fato gerador do IRPJ e CSLL somente ocorreria no momento da homologação da compensação.

Não obstante a aparente confusão de conceitos no voto do caso Yushiro, é possível concluir que o posicionamento da relatora seria no sentido de que o fato gerador do IRPJ e da CSLL somente ocorreria no momento da homologação da compensação pelo Fisco, mesmo que o valor total da receita a ser tributada referente ao crédito já pudesse ser determinada desde o momento de sua habilitação.

Isso pode ser percebido no trecho citado acima quando ela argumenta que a partir da manifestação do Fisco na habilitação do crédito deveria ser contabilizada a receita que integrará o lucro líquido para a determinação das bases de cálculo do IRPJ e CSLL. Demonstrando assim que a efetiva tributação não ocorrerá no momento da contabilização da receita, mas sim no futuro, quando for homologada a compensação.

O posicionamento exposto acima do Caso Yushiro é mais favorável ao contribuinte do que o que é normalmente pleiteado, que seria a tributação no momento da efetiva compensação.

Como será demonstrado a seguir, existem outras decisões também nesse sentido, o que reforça a possibilidade de que essa tese passe a ser a predominante.

Entretanto, mesmo sendo esse posicionamento mais benéfico ao contribuinte, tendo a discordar de sua aplicação.

Entendo que é possível argumentar que a compensação somente se efetivaria de forma plena após a sua homologação pelas autoridades fiscais e que, até esse momento ainda existiriam condições suspensivas que impediriam a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda pelo contribuinte.

Contudo, é necessário reconhecer que o contribuinte, no momento em que realiza a compensação, deve possuir convicção sobre a lisura e certeza da possibilidade de utilização dos referidos créditos, podendo assim dispor livremente deles para a quitação de eventuais débitos. A ulterior homologação dos créditos somente confirmaria tal fato, sendo assim um procedimento formal de validação da conduta do contribuinte.

Lado outro, também é possível argumentar que caso os créditos não sejam homologados, o contribuinte não teria auferido qualquer acréscimo patrimonial, já que deverá quitar os valores inicialmente compensados com outros recursos e que os créditos não seriam mais utilizados, tornando-se assim uma expectativa de direito que não se materializaria.

Entretanto, tendo em vista que a compensação é um ato discricionário do contribuinte, no momento em que ele a efetiva, ele deveria possuir todas as informações necessárias para concluir sobre a sua possibilidade e validade. Assim, a futura não homologação da compensação não deveria afetar a aquisição de disponibilidade sobre uma renda que o contribuinte entendia como disponível e válida quando realizou o procedimento de compensação. Caso ele entendesse diferente, não teria realizado a compensação ou registrado os referidos créditos.

Nesse sentido, a autoridade fiscal, e o Estado, não devem ser prejudicados pelo diferimento da tributação em virtude da possibilidade do ato do contribuinte não ser válido ou do contribuinte não possuir suporte para a compensação dos valores. Ao se entender que a tributação da receita decorrente do reconhecimento dos créditos passíveis de compensação somente ocorreria no momento da homologação desta pelas autoridades fiscais, se estaria condicionando a tributação a validade da conduta do contribuinte, penalizando assim o Estado que não poderia exigir o IRPJ e CSLL sobre uma renda a qual o contribuinte já exerceu a sua disponibilidade no momento em que optou por utilizar os créditos por meio da compensação.

Importante notar que o entendimento do Caso Yushiro está sendo adotado em outros casos no âmbito do TRF 3, como pode ser percebido no julgamento da apelação cível nº 5004693-74.2019.4.03.6114⁶²:

*“O crédito somente estará disponível para utilização em favor do contribuinte após a homologação do seu **pedido de habilitação de crédito**. Antes desta última data não há disponibilidade jurídica do valor do crédito. Assim, até a decisão administrativa que homologa a habilitação creditória do contribuinte, os valores reconhecidos pela decisão judicial não são certos, líquidos e exigíveis, de forma que a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, como fato gerador do IRPJ e da CSLL, ocorrerá somente no momento da **homologação da compensação pelo Fisco** e que, portanto, somente nesse momento será devido o IRPJ e a CSLL.”*

9.3 Caso TI Brasil

A TI Brasil Industria e Comércio Ltda impetrou o mandado de segurança nº 5000349-19.2020.4.03.6103, julgado pelo Juiz Edgar Francisco Abadie Júnior da 2ª Vara Federal de São José dos Campos⁶³, com o intuito de que lhe fosse garantido o direito de não computar a receita decorrente do reconhecimento de débitos tributários na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS antes do deferimento do pedido de habilitação do crédito perante a RFB.

Inicialmente, percebe-se que o presente caso também trata do momento da tributação da receita decorrente de créditos tributários reconhecidos por meio de decisão judicial. Contudo, há uma diferença no pedido do Caso TI Brasil para o Caso Yushiro e o Caso COPESUL. Enquanto no caso em análise se pretende que as receitas decorrentes do reconhecimento do crédito sejam tributadas no momento do deferimento da habilitação, nos casos anteriores o pedido era no sentido de que a tributação ocorresse no momento da efetivação da compensação.

Em virtude dessa diferença de pedido, a argumentação do contribuinte no Caso TI Brasil é baseada, principalmente, na ausência de liquidez e certeza quanto ao valor da receita a ser

⁶² BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 5004691-74.2019.4.03.6114. Relator Desembargador Federal Antônio Cedenho. 24 de julho de 2020. Disponível em <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=4807e47ebb54d8afaa6391ec13d39db625ac3c5d04554b676f0b0bf6a9a64cbf935072a0fad1c3650952367aba02cb58e979354a763f9887&idProcesoDoc=137589929>. Consulta no dia 09.05.2021.

⁶³ BRASIL, 2ª Vara Federal de São José dos Campos. Mandado de segurança nº 5000349-19.2020.4.03.6103. Juiz Edgar Francisco Abadie Júnior. 02 de abril de 2020. Disponível em <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=8dcb346d28749d3f4c3d2778a2df7613218a18ab3e81e41879b9f9174def311b88fd6c838893910a225f081f8973dd10880f6b637b20721a&idProcesoDoc=30566074>. Consulta no dia 25.07.2020.

tributada no momento do trânsito em julgado. Assim, mesmo que a decisão transitada em julgado crie coisa julgada material acerca do direito, ela ainda não reuniria os atributos mínimos de certeza e liquidez necessários para gerarem os impactos tributários pela ausência da definição do valor do crédito.

Dessa forma, o contribuinte argumenta que somente com o deferimento do processo formal de habilitação é que se passaria a ter liquidez e certeza necessária para a contabilização e tributação da renda decorrente do reconhecimento dos créditos.

Em sua sentença, o Juiz Edgar Abadie Júnior argumenta no mesmo sentido do Caso Yushiro reconhecendo que, quando a decisão transitada em julgado não definir o montante do crédito a ser reconhecido pelo contribuinte, o processo de habilitação é o procedimento que concede certeza e liquidez ao crédito. Nesse sentido, a sentença foi favorável ao contribuinte para afastar a tributação da receita decorrente do reconhecimento do crédito no momento do trânsito em julgado e de reconhecer o direito do contribuinte de somente computar a receita na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS após o deferimento do pedido de habilitação.

Ressalta-se que a sentença ora em análise afirma expressamente, no mesmo sentido que a decisão do Caso Yushiro, que o fato gerador do IRPJ e CSLL somente ocorreria no momento da homologação da compensação pelo Fisco, *in verbis*:

“Legítima, portanto, a pretensão deduzida nestes autos, haja vista que não estando apurado, no momento do trânsito em julgado da decisão proferida no Mandado de Segurança nº 0002758-83.2002.4.036103, o montante certo do indébito reconhecido, tem-se que a caracterização da disponibilidade jurídica ou econômica da renda como fato gerador do IRPJ e da CSLL somente ocorrerá por ocasião da homologação da compensação pelo Fisco, o que se aplica também ao PIS e à COFINS”

Novamente, a argumentação da sentença gera uma confusão entre o momento que se possui liquidez e certeza do valor total do crédito reconhecido pela decisão judicial e o momento do fato gerador do IRPJ e CSLL.

Entendo que a mesma conclusão referente ao Caso Yushiro deve ser aplicada ao Caso TI Brasil, pois, a discussão quanto a certeza e liquidez do valor total do crédito, se ela ocorre no momento da decisão transitada em julgado ou no momento da habilitação, somente importa para o reconhecimento da receita contábil a ser registrada.

Contudo, a discussão quanto à ocorrência ou não do fato gerador deve ser mais ampla e incluir outros aspectos, como a existência de condições que prejudiquem a efetivação da

realização da receita e da capacidade contributiva do contribuinte, da forma como foi tratado o Caso COPESUL.

Como foi colocado anteriormente, na decisão do Caso TI Brasil o juiz também argumenta no sentido de que a disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda como fato gerador do IRPJ e da CSLL referente a receita decorrente do reconhecimento dos créditos somente ocorreria no momento da homologação da compensação.

Mesmo não concordando com essa conclusão, entendo que as decisões deveriam se pautar na análise específica da ocorrência ou não do fato gerador do IRPJ e da CSLL, ao invés de focar na discussão somente quanto a liquidez e certeza do valor total dos créditos. Se os julgadores entendem que o fato gerador somente ocorre no futuro, no momento da homologação da compensação, argumentar sobre o momento da efetivação da liquidez e certeza sobre o valor total do crédito discutido na decisão transitada em julgado somente gera uma confusão desnecessária que não deveria gerar efeitos para fins da tributação do IRPJ e da CSLL.

9.4 Caso TIM S/A

A tese da tributação da receita decorrente do reconhecimento por meio de decisões judiciais transitadas em julgado de créditos de indébitos tributários passíveis de compensação no momento da efetiva homologação da compensação também é tratada no mandado de segurança nº 5035622-22.2019.4.02.5101, impetrado pela TIM S/A perante a 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro⁶⁴.

Em suma, a TIM S/A impetrou mandado de segurança para que fosse reconhecido “*o seu direito líquido e certo de computar, na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, o crédito decorrente de decisão transitada em julgada proferida em mandado de segurança somente no momento em que e à medida que transmitidas as declarações de compensação (PER/DCOMP)*”. O crédito reconhecido em decisão transitada em julgado também se referia a indébitos tributários.

O juiz Osair de Oliveira Júnior decidiu favoravelmente ao contribuinte afirmando de forma expressa em sua sentença que o fato gerador do IRPJ e CSLL somente ocorreria no momento da homologação da compensação administrativa.

⁶⁴ BRASIL, 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro. Mandado de segurança nº 5035622-22.2019.4.02.5101. Juiz Osair Victor de Oliveira Júnior. 16 de setembro de 2020. Disponível em https://eproc.jftrj.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=511568675763204801447755367684&evento=511568675763204801447755478339&key=d9f74118cc31f42fcae1e477697cd08061650d72213027e9f76e49016af59bf8&hash=26047d6591e9ddcadd92d6d9939b596e. Consulta no dia 25.07.2020.

A princípio, poderia se concluir que a sentença ora em análise se assemelha com as decisões dos Casos Yushiro e TI Brasil. Entretanto, a sentença do Caso TIM S/A argumenta de forma mais específica no sentido de que para que uma prestação / obrigação tenha força executiva “*o crédito deve ser certo (quanto à sua existência), líquido (de valor determinado) e exigível (vencido)*”. Dessa forma, prossegue afirmando que a decisão transitada em julgado que reconhece o direito a compensação do indébito é certa e exigível, contudo, não é líquida. Para o juiz, a liquidez somente ocorreria no momento da homologação da compensação pela autoridade fiscal, pois, nesse momento o contribuinte teria um crédito líquido efetivamente recuperado.

Assim, a sentença do Caso TIM S/A superaria a discussão quanto a definição dos valores totais do crédito a serem compensados apresentada nos Casos TI Brasil e Yushiro e passa a vincular a liquidez do crédito a inexistência de condições suspensivas que prejudiquem o seu aproveitamento. Nesse sentido, a sentença assevera que somente com a homologação da compensação é que o crédito, e sua respectiva receita, estariam perfeitos, acabados e passíveis de tributação.

Entretanto, foram apresentados recurso de apelação e remessa necessária para o TRF 2 em relação a citada sentença que reformou a decisão de primeira instância afirmando que “*se 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, é de se concluir que esse crédito configura hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL ante a aquisição da disponibilidade econômica*”⁶⁵.

Dessa forma, o acórdão do TRF 2 do caso TIM S/A concluiu que o fato gerador do IRPJ/CSLL deveria ocorrer no momento do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito aos créditos.

A argumentação do referido acórdão é objetiva e faz menção a outro acórdão da mesma turma do tribunal, referente ao processo nº 5004097-22.2019.4.02.5101/RJ da empresa COSAN Lubrificantes e Especialidades⁶⁶. No Caso COSAN o relator argumentou que o fato gerador do

⁶⁵ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 5035622-22.2019.4.02.5101. Relator Desembargador Federal Marcus Abraham. 04 de agosto de 2020. Disponível em https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21597145802825696562875745033&evento=21597256955123980784589250144&key=0ee3e626f46e51839092fa9178b222bc05c222b2391f8d7cae517ef3c0e070be&hash=004456ec4a183e932f067793a60ff91d. Consulta no dia 09.05.2021.

⁶⁶ BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 5004097-22.2019.4.02.5101. Relator Desembargador Federal Theophilo Antonio Miguel Filho. 06 de dezembro de 2019. Disponível em https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21575663018596893350275838308&evento=21575663018596893350275905832&key=46360ef7892db25417b5245b60c9509f5eef5da306fae782bafbb4ffa77f3cb6&hash=b54daaf076f398193558acd0bb809e8e. Consulta no dia 09.05.2021.

IRPJ/CSLL seria a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica renda e que ela prescinde da aquisição de disponibilidade financeira. Ademais, também argumentou que o reconhecimento das receitas pela pessoa jurídica deveria ocorrer, em regra, pelo regime de competência, não sendo necessária a realização da receita em caixa. Nesse sentido, concluiu que no trânsito em julgado o direito do contribuinte se torna exigível, já que o crédito já é passível de compensação, passando o crédito a se incorporar ao patrimônio do contribuinte a partir desse momento.

Entretanto, prosseguindo em seu voto, o desembargador relator do Caso COSAN apresenta argumento central da discussão que vai de encontro a tese por ele defendida. Conforme o relator, a disponibilidade jurídica ocorre com a aquisição de um direito que não está sujeito à condição suspensiva, *“ou seja, o acréscimo ao patrimônio não está economicamente disponível, mas já existe um título para o seu recebimento”*. Contudo, no caso do aproveitamento do crédito tributário reconhecido em sentença judicial passível de compensação, não há qualquer título para o seu recebimento, tanto que o próprio aproveitamento por meio da compensação deve ser homologado pelas autoridades fiscais. Assim, como discutido no presente trabalho, mesmo após o trânsito em julgado, o aproveitamento dos créditos fiscais por meio da compensação estaria sujeito a uma série de condições suspensivas, como, por exemplo, a definição do montante a ser aproveitado, da existência de débitos passíveis de compensação e de documentação suporte.

Nesse sentido, o próprio argumento apresentado pelo relator em relação a não existência de condições suspensivas para a caracterização da disponibilidade jurídica da renda, invalida as suas conclusões quanto à tributação dos valores em discussão no momento do trânsito em julgado.

Em suma, em relação a sentença do Caso TIM S/A, é importante reconhecer que a argumentação apresentada buscou a definição do momento do fato gerador do IRPJ e da CSLL, enquanto as análises dos Casos TI Brasil e Yushiro focaram na definição simples de liquidez e certeza do valor total do crédito a ser compensado, somente tangenciando os conceitos pertinentes a definição do fato gerador dos tributos.

Dessa forma, a sentença do Caso TIM S/A estabelece que somente com a efetiva homologação da compensação é que ocorreria o fato gerador do IRPJ e da CSLL, pois, a partir desse momento não existiria qualquer condição suspensiva que prejudique o aproveitamento do crédito pelo contribuinte. Como já foi colocado na análise do Caso Yushiro, esse posicionamento é mais favorável ao contribuinte do que o normalmente pleiteado, o da tributação no momento da efetiva compensação.

Entretanto, como foi colocado acima, o acórdão do Caso Tim S/A reverte essa decisão baseado no argumento de que o direito já se tornaria exigível no momento do trânsito em julgado, desconsiderando as formalidades, incertezas e dificuldades do procedimento de compensação que se caracterizam como efetivas condições suspensivas para a realização dessa receita.

Como já mencionado, para que o contribuinte possa efetivamente dispor da renda decorrente do registro de créditos referentes a indébitos tributários passíveis de compensação ele deve possuir débitos tributários que possam ser compensados. Ou seja, a aquisição de disponibilidade de renda se dá com a possibilidade de se utilizar esses créditos para a quitação de débitos tributários. Assim, no momento do trânsito em julgado não ocorre o fato gerador do IRPJ/CSLL pela indisponibilidade do acréscimo patrimonial pelo contribuinte nesse momento.

Contudo, por outro lado, a efetivação da homologação da compensação deve ser entendida somente como um procedimento formal de verificação pelas autoridades fiscais da validade da compensação. Independentemente de sua efetivação, o contribuinte já dispôs do crédito no momento em que ele efetivou a compensação, adquirindo assim a disponibilidade sobre a renda decorrente desse crédito. A eventual não homologação da compensação não afasta a disponibilidade adquirida, mas sim questiona a sua validade e utilização. Dessa forma, tanto a sentença quanto o acórdão referentes ao Caso TIM S/A não aplicaram de forma satisfatória os conceitos referentes ao fato gerador do IRPJ/CSLL na análise da tributação das receitas provenientes do reconhecimento de créditos tributários decorrentes de sentença judicial passíveis de compensação.

Apesar de discordar do posicionamento de que o fato gerador ocorreria no momento da homologação da compensação, entendo ser importante salientar que a argumentação utilizada nos Casos Yushiro, TI Brasil e, principalmente, na sentença do Caso TIM S/A reforçam o entendimento de que os fatos geradores do IRPJ e da CSLL não ocorrem no trânsito em julgado da decisão que reconheceu o crédito, posicionamento adotado pelas autoridades fiscais e pelos acórdãos dos Casos TIM S/A e COSAN. Nesse sentido, para que as receitas sejam tributadas pelo IRPJ e pela CSLL seria necessário que se caracterizasse a liquidez e certeza do montante a ser compensado e da efetivação da aquisição da disponibilidade jurídica de renda pela existência de débitos passíveis de compensação, caracterizando a efetivação da capacidade contributiva do contribuinte.

9.5 Caso Organização José dos Santos Ltda

O antigo Conselho dos Contribuintes já analisou no passado o presente tema, como pode ser percebido no acórdão nº 108-05.636, de 1999⁶⁷. O referido acórdão trata de recurso apresentado pela Organização José dos Santos Ltda contra decisão da Delegacia da RFB de Juiz de Fora que trata, dentre outros temas, da exclusão da receita referente a recuperação de tributos pagos a maior da base de cálculo de IRPJ e CSLL.

Em suma, o contribuinte logrou em recuperar tributos que foram anteriormente pagos a maior. Assim, como o valor foi deduzido no passado, a receita referente a recuperação deveria ser tributada. Dessa forma, o contribuinte registrou a receita para fins contábeis, mas, a excluiu da apuração da base de cálculo de IRPJ e CSLL por entender que a apropriação da receita para fins tributários somente deveria ocorrer a medida da utilização dos créditos na compensação de débitos. A decisão da Delegacia da RFB de Juiz de fora foi desfavorável ao contribuinte que apresentou recurso para o Conselho dos Contribuintes.

O voto do relator faz uma profunda digressão sobre os conceitos que devem abarcar o registro da receita tanto para fins contábeis, quanto para fins tributários. Assim, foi analisado o regime de competência e o princípio da realização da renda para concluir que esses conceitos não devem ser aplicados para o registro de créditos referentes a tributos da mesma forma que são aplicados para créditos comerciais.

O conselheiro relator prosseguiu argumentando que o reconhecimento da receita referente a tributos a serem compensados traduz somente uma receita ainda a realizar, que somente se efetivaria no futuro com o exercício desse direito potencializado. Por isso, argumenta que o simples registro escritural de uma receita não se enquadra no conceito de renda fato gerador do IRPJ e CSLL, já que não conferiria qualquer disponibilidade econômica ou jurídica de riqueza nova ao contribuinte.

O relator aponta também em seu voto que o reconhecimento por parte do contribuinte de uma receita referente a “tributo a compensar” estaria condicionado a um evento futuro, que seria a sua utilização para a compensação do débito. Assim, enquanto o crédito não é compensado, ele somente se trataria de um direito reconhecido unilateralmente pelo contribuinte sem qualquer repercussão para o potencial devedor.

Nesse ponto, o relator insere um argumento acerca do tratamento diferenciado que deve ser dado a receita apropriada pelo contribuinte especificamente quando se trata de uma obrigação do poder público. Em suma, argumenta-se que na presente situação, de uma obrigação devida pelo poder público, não se pode tributar uma receita do contribuinte enquanto

⁶⁷ BRASIL, Primeiro Conselho dos Contribuintes – Oitava Câmara. Acórdão nº 108-05.636 de 17 de março de 1999. Relator José Antônio Minatel. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 25.07.2020

essa não corresponder a um custo, despesa ou encargo do poder público. Nesse caso, o poder público estaria cobrando tributo sobre uma receita que ele próprio ainda não “pagou” ao contribuinte. Dessa forma, a receita somente poderia ser tributada quando o respectivo custo ou encargo do poder público também fosse realizado, por meio da compensação de débitos tributários do contribuinte.

Tal conclusão decorre do reconhecimento da mora do poder público em cumprir com as suas obrigações e que essa característica faria com que o regime de competência pudesse ser relativizado nessas operações. Esse entendimento será exposto de forma mais aprofundada no tópico referente ao Caso Companhia Geral de Melhoramentos de Pernambuco que trata da tributação de precatórios devidos pelo poder público.

Por todo o exposto, o relator decidiu favoravelmente ao contribuinte para reconhecer que a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda somente ocorre com a efetivação da compensação dos tributos recuperados com débitos registrados pelo contribuinte. Tendo sido acompanhado de forma unânime pelos demais conselheiros.

9.6 Caso Whirlpool

Trata o presente caso da definição do momento da ocorrência do fato gerador de IRPJ e CSLL em relação à receita decorrente do reconhecimento de um crédito tributário para a análise da contagem de prazo decadencial em relação à tributação dessa receita. Diferentemente das outras situações expostas nesse tópico, no presente caso o contribuinte argumenta pela ocorrência do fato gerador no momento do trânsito em julgado do processo de conhecimento, enquanto as autoridades fiscais advogam pela ocorrência do fato gerador posteriormente, para evitar assim a caracterização da decadência.

Em suma, a Whirlpool possui decisão judicial favorável que reconheceu seu direito a créditos-prêmio de IPI. A decisão do processo de conhecimento transitou em julgado em 1996. Entretanto, após o trânsito em julgado foi proposta uma ação rescisória que somente foi finalizada em 2005. O contribuinte recorrido argumenta pela aplicação do prazo decadencial considerando que os fatos geradores de IRPJ e CSLL incidentes sobre a receita decorrente do reconhecimento do crédito tributário teriam ocorrido no trânsito em julgado do processo de conhecimento, em 1996. O acórdão recorrido, por sua vez, considera na contagem do prazo decadencial o trânsito em julgado da ação rescisória, em 2005. A Fazenda Nacional argumenta em seu recurso que o prazo decadencial deve ser contado somente a partir do momento da definição do valor do crédito, após a liquidação da sentença.

O acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº 9101-003.141⁶⁸ ao analisar a questão entendeu que os momentos do trânsito em julgado do processo de conhecimento e da ação rescisória não devem ser considerados como fatos geradores de IRPJ e CSLL, em virtude da ausência da definição do valor líquido e certo do crédito decorrente da decisão judicial.

Assim, o relator argumentou em seu voto que o valor do crédito que seria utilizado pelo contribuinte somente foi apurado por meio da liquidação da sentença, que teve decisão prolatada em 2008, com a posterior propositura de vários recursos que somente se encerraram em 2017.

Assim, o relator assevera que, mesmo que se aplique o regime de competência, o reconhecimento de uma receita para fins tributários depende de sua efetiva disponibilidade jurídica que, por sua vez, requer a existência de liquidez do direito do contribuinte.

Em seguida, o relator esclarece que não está negando a aplicação do regime contábil de competência para a tributação de receitas. Contudo, reconhece que se deve levar em consideração outros aspectos que podem influenciar o reconhecimento da receita, como, por exemplo, o fato de as receitas estarem condicionadas a um evento futuro. Em virtude da natureza aleatória própria de eventos futuros, o reconhecimento dessas receitas deve ser postergado até que haja efetiva disponibilidade jurídica após a realização das referidas condições.

Note-se que nesse ponto já se pode extrair a primeira conclusão aplicável ao caso objeto do presente trabalho, qual seja, enquanto existirem condições que prejudiquem a efetivação da receita não ocorre a caracterização da aquisição de disponibilidade jurídica de renda.

Para balizar esse entendimento, o relator cita o Parecer Normativo CST nº 11/1976⁶⁹ da Secretária da Receita Federal. O referido Parecer Normativo, ao analisar a apropriação das receitas originadas de arrendamento de terras a longo prazo, afirma que:

“As receitas variáveis que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica. Outra maneira de se proceder não seria viável, tendo em vista a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores e por não se encontrarem juridicamente disponíveis em tal momento”

⁶⁸ BRASIL, Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.141 de 04 de outubro de 2017. Relator Fernando Brasil de Oliveira. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 25.07.2020.

⁶⁹ BRASIL, Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 11 de 28 de janeiro de 1976 que trata da apropriação das receitas de arrendamento de bens imóveis contratado a preço certo e a longo prazo. Disponível em https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-11-1976_92407.html. Consulta no dia 25.07.2020.

Com base no entendimento da RFB expresso no Parecer Normativo CST nº 11/1976, é possível argumentar que como o aproveitamento dos créditos passíveis de compensação depende de vários eventos futuros, como, por exemplo, a própria existência de débitos a serem compensados, a receita referente a eles seria variável e, por isso, somente deveria ser reconhecida para fins tributários com a sua efetiva disponibilidade jurídica no momento de sua compensação ou, pelo menos, da existência de débitos passíveis de compensação.

Outro ponto importante do caso Whirlpool trata do reconhecimento de que a compensação dos créditos geraria a antecipação da ocorrência do fato gerador de IRPJ e CSLL. No caso concreto, a decisão do processo de conhecimento que transitou em julgado reconheceu o direito de o contribuinte utilizar os créditos-prêmio de IPI por meio da compensação de débitos de IPI antes da efetiva liquidação da sentença. Isso ocorreu porque o julgador entendeu que a empresa teria direito a créditos de IPI em valor muito maior do que os seus débitos regulares. Dessa forma, provavelmente, o valor compensado não ultrapassaria o valor a ser determinado na liquidação da sentença.

Frente ao reconhecimento do direito do contribuinte de compensar o seu crédito antecipadamente, o relator argumentou em seu voto que a disponibilidade jurídica e, por conseguinte, o fato gerador do IRPJ e da CSLL em relação aos valores do crédito utilizados para compensar débitos do contribuinte ocorreria de forma antecipada e paulatina na proporção em que os débitos fossem compensados.

Mesmo que no presente acórdão o argumento acima tenha sido utilizado para antecipar a ocorrência do fato gerador, é importante salientar que ele reconhece a utilização dos créditos por meio da compensação de débitos como efetiva disponibilidade jurídica sobre a receita a eles referentes.

Caso se entendesse que a compensação dos créditos não possui qualquer relação com a aquisição de disponibilidade jurídica, mas somente com a realização financeira do crédito, como argumentam as autoridades fiscais na análise do momento da tributação da receita decorrente de créditos referentes a indébitos tributários passíveis de compensação, o relator não deveria considerar que para esses valores ocorreu uma antecipação do fato gerador do IRPJ e CSLL, mas sim, somente uma antecipação do efeito caixa.

Assim, em suma, pela análise do Caso Whirlpool, é possível concluir dois importantes aspectos para o presente trabalho: (i) não ocorre a caracterização da disponibilidade jurídica de renda enquanto a realização da receita depender de eventos futuros incertos e condições suspensivas; e (ii) a utilização de créditos para a compensação de débitos deve ser entendida

como efetiva aquisição de disponibilidade jurídica de renda e não como mera disponibilidade financeira, que não se enquadraria como fato gerador do IRPJ.

Ambas as conclusões vão de encontro com o posicionamento das autoridades fiscais de tributar as receitas decorrentes do reconhecimento de créditos referentes a indêbitos tributários passíveis de compensação no momento do trânsito em julgado e advogam pela sua tributação em momento posterior, quando da sua efetiva utilização para a compensação de débitos devidos pelo detentor dos créditos.

9.7 Caso Metalgráfica Iguaçu S.A.

Importante caso que deve ser analisado no presente estudo trata da exclusão do valor de saldo credor do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços da base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Em suma, a discussão trata de caso em que o contribuinte possui saldo credor acumulado de ICMS, em decorrência da própria natureza de sua apuração, como empresas exportadoras, ou de benefício fiscal concedido, e que deseja excluí-los da apuração do IRPJ e da CSLL, em virtude da impossibilidade de utilização desses créditos ou de restrições impostas pelas legislações estaduais para o aproveitamento desses valores. Dessa forma, os contribuintes requerem ao Judiciário que seja concedida a possibilidade de excluírem os valores dos créditos acumulados da base de cálculo desses tributos até o momento em que eles sejam efetivamente aproveitados.

Destarte, trata a presente discussão da possibilidade de exclusão do valor do saldo credor de ICMS da apuração do lucro real, no momento de seu reconhecimento inicial, em virtude da existência de condições que prejudicam o seu efetivo aproveitamento.

A Metalgráfica Iguaçu S.A, no Recurso Especial nº 859.322 de 6 de outubro de 2010⁷⁰, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, pleiteou o direito de excluir o valor do saldo credor de ICMS da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, por entender que os óbices impostos pela legislação para o seu aproveitamento prejudicariam a caracterização da aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Ademais, argumentou que somente no

⁷⁰ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 859.322 – PR de 06 de outubro de 2010. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=11657407&num_registro=200601238464&data=20101006&tipo=91&formato=PDF. Consulta no dia 12.05.2010.

momento do efetivo aproveitamento dos créditos é que se deveria configurar o efetivo acréscimo patrimonial sujeito aos tributos sobre a renda.

O acórdão do STJ foi desfavorável ao contribuinte por entender que não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira, que não seria fato gerador do imposto sobre a renda. Nesse sentido, o voto do Ministro Mauro Campbell afirma que *“enquanto esta última (disponibilidade financeira) se refere à imediata "utilidade" da renda, a segunda (disponibilidade econômica) está atrelada ao simples acréscimo patrimonial, independentemente da existência de recursos financeiros”*.

Por fim, o acórdão citado afirma que o eventual aproveitamento desproporcional dos créditos não configuraria indisponibilidade da renda, conforme alegado pelo contribuinte. E conclui no sentido de que, na situação analisada no acórdão há disponibilidade de renda, o que não há é a possibilidade de aproveitamento integral dos créditos em virtude de características negociais e de imposições da legislação estadual.

O referido acórdão, ao ser aplicado na análise do tema do presente trabalho, advoga no sentido de que a totalidade dos créditos passíveis de compensação deveria ser tributada no momento de seu reconhecimento inicial após trânsito em julgado da decisão judicial, independentemente de seu efetivo aproveitamento pelo contribuinte por meio da compensação.

Como citado acima, é importante ressaltar que o Ministro Mauro Campbell argumenta em seu voto no sentido de que não se deve confundir disponibilidade econômica com disponibilidade financeira, defendendo assim que a efetiva realização em moeda não seria fato determinante para a tributação sobre a renda.

Essa afirmação teórica do Ministro está correta. Contudo, na presente situação não se configuraria a aquisição de disponibilidade econômica da renda, mas sim de suposta aquisição de disponibilidade jurídica, tendo em vista o fato de que o acréscimo patrimonial se referia a um crédito, direito, adquirido pelo contribuinte que poderia ser utilizado para a compensação de tributos.

Assim, não se discute aqui se o fato gerador do IRPJ e da CSLL deveria ou não ocorrer somente com a disponibilidade financeira, mas sim que não há efetiva realização da receita no momento do reconhecimento inicial dos créditos. Na verdade, a existência de condições que prejudiquem o aproveitamento dos créditos inviabilizaria a aquisição de disponibilidade jurídica de pronto e atentaria contra o princípio da capacidade contributiva por não representar qualquer signo de riqueza que possa estar sujeito a tributação.

9.8 Caso Industria de Madeiras Guilherme Butzke Ltda.

De forma contrária ao decidido no Caso Metalgráfica Iguaçu S.A, a apelação nº 2005.72.05.000018-8 – SC, julgada pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, decidiu favoravelmente ao contribuinte no sentido de excluir, como custo, o saldo credor de ICMS acumulado por empresa exportadora. O referido acórdão argumentou, de forma divergente do entendimento do STJ exposto anteriormente, no sentido de que a tributação da renda deve ser realizada sob perspectiva da capacidade contributiva. Assim, na situação em que a empresa exportadora não conseguiria utilizar os créditos de ICMS acumulados por meio de compensação ou ressarcimento, o Estado estaria tributando lucro inexistente, afrontando assim o princípio da capacidade contributiva.

O referido acórdão do TRF 4 foi submetido à apreciação do STJ, que se posicionou favoravelmente ao contribuinte por meio do acórdão nº 1.011.531 - SC.

Dessa forma, não obstante a posição desfavorável do STJ no Caso Metalgráfica Iguaçu S.A. apresentado acima, é possível concluir que, ao se analisar a questão sob a perspectiva da capacidade contributiva, argumento não analisado pelo STJ no caso anterior, conclui-se pela inexistência de riqueza a ser tributada pelo IRPJ e pela CSLL em virtude da não realização da receita relativa aos créditos não aproveitados.

Pelo exposto, a análise do presente caso visa demonstrar que a linha de argumentação adotada pelo STJ na apreciação do Caso Metalgráfica Iguaçu S.A. não se atenta para o principal argumento para a análise da tributação da renda em relação ao presente tema, qual seja, a aplicação efetiva do princípio da capacidade contributiva. Caso a análise fosse realizada sobre esse enfoque, como pode ser percebido no Caso Indústria de Madeiras Guilherme Butzke Ltda., poderia se concluir favoravelmente pela exclusão do saldo credor de ICMS por entender que sobre esses valores não haveria capacidade contributiva que ensejasse a tributação sobre a renda.

Dessa mesma forma, a tributação da receita relacionada aos créditos tributários reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado passíveis de compensação somente deve ocorrer no momento em que se tenha a obtenção plena da capacidade contributiva referente a esses valores pelo contribuinte. Momento esse que somente se materializa quando o contribuinte possui a faculdade de dispor desses créditos por meio da compensação de débitos tributários.

9.9 Caso Itaba - Indústria de Tabaco Brasileira Ltda

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, ao analisar a tributação do deságio reconhecido na contabilidade, por ocasião da aquisição de precatórios, se posicionou acerca do momento da tributação dessa receita, tendo em vista ser caracterizada, inicialmente, como expectativa de direito.

A 2ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do CARF, por meio do acórdão nº 1202-001.088, de 11 de fevereiro de 2014⁷¹, analisou o recurso voluntário apresentado pela Fazenda Nacional contra o contribuinte em epígrafe em processo que tratava da exclusão, supostamente indevida, da receita referente ao deságio na aquisição de precatórios.

O contribuinte, no momento da aquisição do precatório, registrou uma receita contábil referente ao valor do deságio, que passou a integrar o seu lucro líquido. Por entender que essa receita não deveria estar sujeita a tributação pelo IRPJ e pela CSLL nesse momento, o contribuinte efetuou a exclusão da receita na apuração desses tributos.

As autoridades fiscais entenderam que tal exclusão era indevida e que a receita do deságio deveria ser tributada no momento de seu registro, tendo em vista o regime de competência.

O contribuinte, por sua vez, defendeu que o deságio somente poderia ser tributado no momento futuro do recebimento ou aproveitamento do precatório, já que seu aproveitamento estaria sujeito a condições que inviabilizariam a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica de renda de pronto.

O CARF entendeu que o contribuinte, no momento inicial do reconhecimento do deságio, somente teria uma expectativa de direito, o que não poderia se configurar como disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Assim, a efetiva aquisição de renda somente se materializaria no futuro, no momento do resgate do precatório ou com a sua utilização para compensação de tributos.

O referido acórdão conclui no sentido de que, como se trata de uma expectativa de direito, não há na presente situação existência válida e jurídica da disponibilidade de renda.

O presente caso pode ser utilizado para demonstrar que o mero registro de um direito em conta gráfica contábil não deve ser considerado para fins de determinação da base de cálculo do IRPJ e CSLL caso existam condições que inviabilizem o seu efetivo aproveitamento. O mero registro contábil não significa, necessariamente, um efetivo aumento patrimonial, já que, caso

⁷¹ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202-001.088 de 11 de fevereiro de 2014. Relator-Designado Orlando José Gonçalves Bueno. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 12.05.2020.

o contribuinte não consiga aproveitar efetivamente o crédito, não haveria qualquer riqueza a ele atrelada ou à receita reconhecida contabilmente.

Ademais, mesmo que a decisão do CARF não tenha adentrado no conceito específico de capacidade contributiva, é possível aplicar analogicamente esse princípio à decisão em comento. Isso porque, a receita de deságio, inicialmente, é uma mera expectativa de direito. Assim, até o momento de sua efetiva realização, não há capacidade contributiva do sujeito passivo para arcar com débitos referentes à integralidade dos valores reconhecidos como deságio.

Assim, somente no futuro, quando não houver condições suspensivas que impeçam a efetiva realização dos precatórios adquiridos, é que se poderá falar em efetiva aquisição de disponibilidade jurídica de renda e efetivo acréscimo patrimonial sujeito ao IRPJ e à CSLL.

9.10 Caso Pedro Ometto S.A.

Outra discussão que pode auxiliar o entendimento sobre o momento da tributação da receita decorrente de créditos tributários reconhecidos em decisão judicial passíveis de compensação é a tocante ao momento de tributação de precatórios judiciais.

Diferentemente da situação tema do presente trabalho, a expedição de precatórios resulta em um título de valor líquido e certo em favor do contribuinte. Assim sendo, as autoridades fiscais entendem que no momento do trânsito em julgado, com a expedição do precatório, o contribuinte já adquiriria a disponibilidade jurídica da renda relativa ao valor do precatório.

Entretanto, há uma discussão ainda não pacificada sobre em qual momento ocorreria a efetiva aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda também nessa situação, tendo em vista a morosidade para o recebimento dos valores e a possibilidade real de realização do precatório com deságio considerável.

Nesse sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do acórdão 1301-002.122⁷², de 13 de setembro de 2016, analisou de forma detalhada a referida situação com decisão favorável ao contribuinte no sentido de que a tributação da renda decorrente do precatório somente deve ocorrer no momento de seu efetivo aproveitamento.

Trata o citado acórdão de auto de infração de lançamento dos tributos sobre a renda e resultado líquido, em virtude da alegada omissão de receitas relativas a precatórios. As

⁷² BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-002.122 de 13 de setembro de 2016. Relator Roberto Silva Junior. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 12.05.2020.

autoridades fiscais argumentam no referido processo que o momento para a tributação dos valores dos precatórios seria o trânsito em julgado da decisão que reconheceu o direito do contribuinte, com a expedição do precatório em virtude da certeza, liquidez e exigibilidade da decisão.

Contudo, o contribuinte defendeu que no momento do trânsito em julgado ou da expedição do precatório ainda não haveria a caracterização da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica de renda, fato gerador do imposto sobre a renda.

O relator do acórdão asseverou em seu voto que é requisito para a tributação a definição de valor sobre o qual irá recair a exação tributária, afirmando ainda que essa expressão de riqueza está intrinsecamente ligada a capacidade contributiva. Entretanto, mesmo reconhecendo que o precatório possui um valor definido no momento de sua expedição, o relator afirma que esse valor *“não representa necessariamente aquilo que vai ser pago, nem tampouco a data da requisição judicial permite que se diga (nem sequer de forma aproximada) quando o pagamento irá acontecer”*. Isso pois, a própria sistemática de pagamento do precatório geraria a aplicação de descontos vultosos para a sua liquidação.

Dessa forma, o referido voto argumenta no sentido de que o princípio da competência deveria ser analisado em conjunto com a razoabilidade e a capacidade contributiva. Assim, tendo em vista que o valor do precatório no momento do trânsito em julgado e de sua expedição não corresponderia ao que seria efetivamente recebido pelo contribuinte e que haveria incertezas sobre o seu efetivo recebimento e o momento em que ele ocorreria, o relator votou no sentido de que a tributação do valor da receita relativa ao precatório deveria ocorrer somente no momento da realização efetiva do crédito, seja por meio do seu pagamento, compensação ou cessão.

Pela análise do referido julgado, percebe-se que mesmo em situações em que a decisão judicial possui valor líquido e certo representado por título que pode ser mais facilmente aproveitado pelo contribuinte, seja por pagamento, cessão ou compensação, ainda subsistem empecilhos que podem prejudicar a efetiva aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Frente à possibilidade do inadimplemento de condições que impedem a efetivação da aquisição da disponibilidade jurídica, deve-se resguardar a capacidade contributiva do contribuinte, já que, como bem colocado no citado acórdão, não se pode tributar uma riqueza inexistente ou ainda não verificada pelo contribuinte.

Como colocado no voto, não se visa aqui afastar a aplicação da regra geral do princípio da competência, mas sim que ela seja analisada de forma integrada com outros princípios

tributários a fim de que somente seja tributada a efetiva aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda após o adimplemento de todas as condições que possam prejudicá-la.

9.11 Caso Techint Engenharia e Construção S/A

A argumentação do caso anterior também foi utilizada em outros processos para sustentar que o princípio da competência deve ser analisado em conjunto com o da capacidade contributiva em situações em que, havendo decisão transitada em julgado reconhecendo o direito ao recebimento de valor líquido e certo pelo contribuinte, somente se deve tributar a receita quando não houver condições que prejudiquem seu recebimento.

O acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais nº 1301-003.282⁷³, de 14 de agosto de 2018, analisou a autuação em que o contribuinte em epigrafe possuía decisão transitada em julgado em processo de conhecimento com determinação de pagamento de valor líquido e certo em face da União, mas que, no momento de sua execução, passou a ser novamente discutido em virtude de alegado excesso de execução. As autoridades fiscais entenderam que, independentemente da discussão posterior, o valor líquido e certo definido no processo de conhecimento deveria ser tributado no momento do trânsito em julgado.

Ressalta-se que no presente caso a Techint Engenharia e Construção reconheceu contabilmente a receita, em observância ao princípio contábil da competência. Contudo, esse valor foi excluído de sua apuração do lucro real. As autoridades fiscais entenderam que a referida exclusão foi indevida.

O relator do acórdão votou favoravelmente ao contribuinte por entender que, mesmo que a decisão judicial transitada em julgado fosse líquida e certa, a aquisição de disponibilidade jurídica somente ocorreria após finalizado o processo posterior relativo ao excesso de execução. Isso porque, antes da definição quanto ao processo posterior, o contribuinte não teria auferido efetiva capacidade contributiva quanto a essa receita. Dessa forma, argumentou-se, mais uma vez, pela análise do princípio da competência em conjunto com a capacidade contributiva, *in verbis*:

“Trata-se de relativização ou ajustamento do regime da competência, pois as bases econômicas tributadas devem ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação ao poder impositivo do Estado, de forma que impende

⁷³ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-003.282 de 14 de agosto de 2018. Relator Nelson Kichel. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 12.05.2020.

interpretar e aplicar a legislação, quando da tributação da receita, da renda ou do lucro, tendo em conta tal princípio constitucional.”

Parte dos conselheiros acompanhou o relator somente em suas conclusões, dando assim ganho de causa ao contribuinte. Para explicitar a fundamentação divergente desses conselheiros foi formalizada declaração de voto que utilizou como fundamentação o voto do acórdão 1301-002.122 citado anteriormente na análise do Caso Pedro Ometto S.A.

Pela análise dos casos do presente tópico e do tópico anterior é possível concluir que o CARF reconheceu que o princípio contábil da competência não deve ser absoluto, mesmo em situações em que a decisão transitada em julgado é líquida e certa, quando houver condições impeditivas para a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Nesse mesmo sentido, as decisões reconhecem que para a análise da existência e relevância dessas eventuais condições impeditivas deve-se ter como norte o princípio da capacidade contributiva, já que, a exação tributária sobre a renda depende de que uma manifestação de riqueza seja percebida pelo contribuinte.

Ademais, importante ressaltar também que condições como a incerteza quanto ao momento de recebimento e ao valor efetivo da realização do crédito foram consideradas como prejudiciais à aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda nos casos citados.

Dessa forma, pode-se concluir que o tribunal administrativo, mesmo em situações da execução de precatórios ou decisões líquidas e certas, entende ser necessário que se analise a efetiva aquisição do acréscimo patrimonial pelo contribuinte, por meio da caracterização da existência ou não de condições impeditivas à aquisição da disponibilidade de renda. Assim, nas situações de compensação de créditos, que se apresentam como mais incertas e prejudicadas, pois, dependem, além da definição do valor do crédito, da existência e definição do valor dos débitos a serem aproveitados, essa análise deve ser ainda mais importante.

9.12 Caso Companhia Geral de Melhoramentos de Pernambuco

A Companhia Geral de Melhoramentos de Pernambuco foi autuada pela RFB em virtude da suposta não tributação de receitas decorrentes do recebimento de uma indenização devida pela União Federal. O referido processo tratou de vários aspectos referentes a tributação da referida receita, incluindo a sua natureza, se ela estaria ou não abrangida no fato gerador do IRPJ e CSLL e o momento de sua tributação.

O acórdão nº 1402-001.705⁷⁴ do CARF debruça sobre os vários temas envoltos na autuação da Companhia Geral de Melhoramentos de Pernambuco, mas, para o presente trabalho somente é necessária a análise quanto ao tópico do momento da ocorrência do fato gerador do IRPJ e da CSLL sobre a receita referente ao precatório decorrente do pagamento da indenização por lucros cessantes.

É evidente que o presente acórdão não trata especificamente do tema objeto do presente trabalho. Contudo, a argumentação adotada pelo relator para a análise da tributação do precatório está em linha com o Caso Organização José dos Santos Ltda em que foi analisada a tributação da recuperação de tributos pagos a maior.

O relator Fernando Brasil inicia o tópico sobre o momento da tributação da receita do precatório analisando as regras referentes ao regime contábil da competência e sua aplicação específica sobre transações com o poder público. O relator reconhece que o regime de competência é a regra para a escrituração de receitas e despesas, mas, também reconhece que em algumas situações específicas a legislação opta por postergar a tributação até o momento da realização efetiva da receita em dinheiro, principalmente em operações com o poder público.

O conselheiro argumenta em seu voto que a legislação normalmente determina que em transações com o poder público a receita seja diferida para o momento de sua efetiva realização. Para isso, o relator apresenta exemplos de situações em que a legislação expressamente determina a aplicação do regime de caixa, como o fornecimento de bens ou serviços para a administração direta ou indireta e o recebimento de indenização relativa à desapropriação de bens pelo poder público.

O relator argumenta que o regime de caixa deveria ser aplicado em transações com o poder público, pois, não seria razoável o Estado exigir tributos sobre uma riqueza que ele mesmo ainda não repassou para o ente privado.

É possível argumentar que essa análise vai ao encontro da aplicação do princípio da capacidade contributiva. Na presente situação, o contribuinte teria que pagar um tributo sobre uma riqueza retida pelo próprio ente tributante, o que demonstra que o contribuinte não possui qualquer capacidade contributiva sobre essa riqueza em virtude da própria atuação do Estado em postergar o pagamento de sua obrigação.

Nesse sentido, o relator Fernando Brasil argumenta que:

⁷⁴ BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-001.705 de 03 de junho de 2014. Relator Fernando Brasil de Oliveira. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 25.07.2020.

“Se o poder de tributar conferido ao Estado o autoriza a alcançar a riqueza privada, não há razão para exercer esse poder enquanto a riqueza ainda não se tornou privada.

Não há dívida que enquanto não pagos os valores a que se referem o precatório, a riqueza permanece nas mãos do Poder Público, no caso, do próprio Estado tributante.

Em vista disso, a capacidade para adimplir a obrigação tributária ainda não se revelou ao contribuinte. Exigir-lhe o pagamento do tributo, a uma só vez, em montante superior ao valor até então percebido equivale a impor-lhe tributação com efeito confiscatório.”

Dessa forma, conclui o relator que a legislação tributária, ao prever hipóteses específicas de aplicação do regime de caixa em transações com o poder público, busca adaptar a incidência do IRPJ e da CSLL às peculiaridades financeiras dos entes públicos. Assim, é necessário adaptar a aplicação da regra geral do regime de competência para que as receitas sejam tributadas à medida em que as despesas sejam efetivamente incorridas pelo poder público.

Pelo exposto, conclui o relator que as receitas não devem ser tributadas no momento de seu registro por competência na emissão do precatório, mas, somente com o seu efetivo recebimento.

Tal entendimento pode ser facilmente aplicado ao caso da tributação das receitas decorrentes do reconhecimento de créditos por meio de decisão judicial transitada em julgada referente a indébitos tributários. Conforme foi decidido no Caso Organização José dos Santos Ltda, a tributação não deve ocorrer com o mero registro contábil da receita, já que esse é um ato unilateral do contribuinte que não representa a efetiva realização da receita.

A tributação no momento do registro contábil geraria a incongruência do Estado tributar uma receita referente a uma dívida que ele próprio não pagou ao contribuinte e não possui a expectativa de pagar. Ou seja, o Estado se enriqueceria ilicitamente no momento em que ocorreu o recolhimento do tributo indevido e iria se beneficiar novamente da tributação da receita decorrente do próprio reconhecimento do indébito antes de que ele seja restituído ao contribuinte.

Assim, para que se efetive a tributação da receita decorrente do crédito referente ao aproveitamento do indébito seria necessário que o Estado tenha o ônus da utilização do valor desse crédito para o pagamento de um débito tributário do contribuinte, o que ocorre mediante a apresentação do pedido de compensação.

10. Definição do momento da tributação da receita decorrente do reconhecimento dos créditos

Por meio da análise dos casos do capítulo anterior é possível concluir de forma geral que a existência de condições suspensivas para a efetivação da receita ou a sua vinculação a eventos futuros incertos, como a existência de débitos passíveis de compensação e documentação suporte, são fatores que prejudicariam a sua realização para fins tributários. Ademais, características próprias de transações com o poder público, como a morosidade para a sua quitação / realização, apresentam-se como impeditivos para o efetivo aproveitamento dos valores dos créditos tributários. Esses fatores, em conjunto, podem ser utilizados como argumentos para sustentar que, sem que haja o efetivo aproveitamento dos créditos tributários por meio da compensação, ou a possibilidade de que a compensação seja realizada pela existência de débitos, não se configuraria a disponibilidade jurídica em relação a essa receita por ausência de capacidade contributiva sobre esses valores.

Tal conclusão está presente tanto nos casos que tratam especificamente do aproveitamento de créditos referentes a indébitos tributários por meio de compensação, quanto na tributação de outros créditos perante o poder público, mesmo em situações em que esses créditos são líquidos e certos, como nos casos da emissão de precatórios.

Analisando especificamente a tributação da receita decorrente de créditos tributários reconhecidos em decisão judicial passíveis de compensação, podemos identificar como principal fator que prejudicaria a sua realização a existência de débitos passíveis de compensação.

Isso ocorre, pois, a disponibilidade dos créditos pelo contribuinte somente se dará na presente situação pela utilização dos créditos para a compensação de outros débitos tributários. Dessa forma, até que a compensação ocorra, os créditos porventura registrados somente se caracterizam como expectativa de direito. Expectativa essa que, como pode ser concluído pela análise dos casos, não deve representar aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda por ausência de capacidade contributiva, requisito constitucional necessário para que ocorra a tributação.

Nesse sentido, no trânsito em julgado da decisão e na habilitação do crédito é possível que se tenha uma definição quanto ao valor total dos créditos decorrentes da demanda judicial e da correspondente receita para fins contábeis.

Contudo, nesse momento o contribuinte somente possui a expectativa de um direito que não foi realizado. As autoridades fiscais poderiam argumentar pela tributação da receita nesse momento baseadas na aplicação da regra geral do princípio contábil da competência. Nesse sentido, o Fisco poderia argumentar que o direito ao crédito para a realização das compensações já deveria configurar a aquisição de disponibilidade jurídica de renda/resultado, devendo assim ocorrer a tributação das receitas independentemente de sua realização em dinheiro. Entretanto, como amplamente discutido no capítulo anterior, o princípio contábil da competência não é absoluto e deve ser aplicado em conjunto com outros princípios, como a própria capacidade contributiva, a razoabilidade e a realização da renda.

Assim, a determinação do valor total do crédito passível de compensação, seja por meio da decisão transitada em julgado ou da habilitação, não deveria ser considerado como aquisição de disponibilidade jurídica de renda ou da realização da receita para determinação do resultado líquido. Ademais, como foi visto acima, argumenta-se que a habilitação seria o momento que conferiria certeza e liquidez ao crédito. Entretanto, o que se tem nesse momento é um procedimento para a conferência de formalidades e cálculo de montante potencial de créditos a serem utilizados, que de nenhuma forma são automaticamente validados pelas autoridades fiscais. Dessa mesma forma, o fato de se ter um montante definido de créditos que potencialmente poderão ser utilizados não garante disponibilidade sobre esses valores que, caso não sejam utilizados por meio da compensação, se caracterizariam como uma receita inócua para o contribuinte. Assim, a efetiva liquidez e certeza quanto à receita decorrente dos créditos tributários na presente situação somente emerge no momento em que existem débitos a serem compensados, já que, nesse momento, o contribuinte passará a saber o valor que ele efetivamente irá realizar. Dessa forma, conclui-se que esses eventos não possuem o condão de atrair a tributação do IRPJ e da CSLL.

Passo seguinte ao trânsito em julgado e à habilitação seria a realização do próprio procedimento de compensação pelo contribuinte. A compensação deve ocorrer ao longo do tempo na medida em que o contribuinte registre débitos passíveis de compensação.

No momento em que existem débitos a serem compensados o contribuinte deixa de ter uma expectativa de direito e passa a livremente poder dispor do acréscimo patrimonial decorrente do reconhecimento dos créditos em decisão judicial transitada em julgado. Nesse momento, começam a deixar de existir as condições que prejudicavam a efetivação da aquisição da disponibilidade jurídica sobre a renda referente ao reconhecimento dos créditos, já que, o contribuinte adquire uma forma de utilização / disposição desses créditos, a compensação.

Contudo, é importante notar que ao menos que existam, imediatamente, débitos em montante igual ou superior ao valor total dos créditos detidos pelo sujeito passivo, o contribuinte ainda não passa a possuir disponibilidade sobre todo o valor do crédito registrado. A efetiva aquisição de disponibilidade está diretamente conectada ao montante dos débitos passíveis de compensação. O fato de que parte do crédito poderia ser utilizado não deve gerar a tributação de todo o montante registrado, já que, é possível que nem todo o valor passível de compensação seja utilizado, caso não existam débitos suficientes a serem compensados.

Dessa forma, é possível concluir que a aquisição da disponibilidade jurídica ocorre na medida em que existam débitos a serem compensados e que o contribuinte somente adquire a disponibilidade sobre o valor dos créditos que possam ser utilizados. Ou seja, a aquisição de disponibilidade jurídica e, por conseguinte, a tributação sobre a renda e o resultado líquido, devem ocorrer na medida em que existam débitos a serem compensados e somente sobre o valor dos créditos que possam ser utilizados para a compensação dos débitos, não sobre a sua totalidade.

Nesse ponto, importante frisar que a aquisição de disponibilidade jurídica estaria atrelada ao registro de débitos passíveis de compensação e não à efetiva compensação, já que, é possível que o contribuinte tenha débitos a serem compensados, mas decida não utilizar os créditos nesse momento. Nessa situação, o contribuinte já adquiriria a possibilidade de dispor dos créditos, mas decide, por livre e espontânea vontade, não os utilizar. Assim, é necessário reconhecer que a decisão do contribuinte não impede a sua aquisição de disponibilidade jurídica de renda, pois, na referida hipótese, o contribuinte já poderia dispor da renda adquirida por meio da compensação, sendo que somente não o faz por sua própria discricionariedade. Fato esse que não pode ser entendido como impedimento para a ocorrência do fato gerador que já se materializou no momento em que a compensação se torna possível, podendo o contribuinte dispor do patrimônio por ele adquirido.

Conforme é possível depreender da análise dos recentes Casos Yushiro, TI Brasil e TIM S/A, é possível argumentar que a própria homologação da compensação seria uma condição suspensiva que prejudicaria a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda e a realização da receita para a determinação do resultado líquido. Entretanto, entendo que a homologação é um processo formal que visa conferir a validade da utilização dos créditos pelo contribuinte. Ou seja, é um procedimento fiscalizatório. O contribuinte, no momento que pode efetuar a compensação já adquire a disponibilidade do crédito por ele pleiteado, devendo assim reconhecer a receita vinculada a esse crédito para fins tributários.

11. Efeitos financeiros / econômicos do registro contábil da receita e realização para fins tributários

Em uma análise inicial do tema do presente trabalho seria possível concluir que, em regra, o registro contábil das receitas referentes ao reconhecimento dos créditos seria prejudicial para as empresas, já que, poderia ensejar a discussão quanto ao momento de sua tributação.

Contudo, é preciso reconhecer que em muitas situações o registro de uma receita é vantajoso do ponto de vista financeiro e econômico para a pessoa jurídica, pois, a contabilização de receitas poderia melhorar indicadores financeiros / econômicos da empresa, como índices e coeficientes de análise, EBITDA e o seu próprio resultado / lucro contábil. Assim, é possível que o registro contábil da receita referente ao crédito, mesmo antes de seu aproveitamento para a compensação de débitos, gere benefícios para a entidade e seus acionistas / quotistas.

Por exemplo, o aumento do valor do lucro contábil poderia gerar uma base maior para a distribuição de dividendos aos acionistas / quotistas da pessoa jurídica. Dessa mesma forma, o aumento do valor do lucro e a melhora de indicadores econômicos financeiros poderiam gerar benefícios como a qualificação em contratos e projetos que exijam requisitos financeiros / econômicos mínimos. Além disso, o registro de uma receita relevante para fins contábeis geraria a valorização da própria empresa e, caso seja uma empresa listada em bolsa de valores, poderia gerar a valorização imediata de sua ação, o que poderia gerar um benefício financeiro / econômico direto para o seu acionista.

A própria Comissão de Valores Mobiliários, que regulamenta e fiscaliza o mercado de valores mobiliários brasileiro, que inclui as companhias de capital aberto que possuem ações negociadas em bolsa, exasperou a sua preocupação em relação aos efeitos econômicos / financeiros do registro extemporâneo de créditos tributários. Por meio do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01/2021⁷⁵, que dispõe sobre orientações que devem ser observadas pelas empresas na elaboração de suas demonstrações contábeis para o exercício social de 2020, a CVM expressamente prescreve o seu entendimento quanto ao registro de créditos tributários relacionados especificamente à discussão quanto à ampliação do conceito de insumo de PIS/COFINS e à inclusão de ICMS na base de cálculo de PIS/COFINS.

⁷⁵ COMISSÃO DE VALORES MOBILIÁRIOS, Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01 de 29 de janeiro de 2021 que trata das orientações quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Contábeis para o exercício social encerrado em 31.12.2020. Disponível em <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/oc-snc-sep-0121.pdf>. Consulta no dia 08.05.2021.

Em ambas as discussões, foram exaradas pelos tribunais superiores decisões favoráveis ao contribuinte. Contudo, a CVM assevera que, mesmo nesse cenário, poderia haver ainda um conflito de interpretação da abrangência e aplicação das decisões entre os contribuintes e as autoridades fiscais. Frente a essas incertezas, a orientação da CVM foi no sentido de que somente sejam registrados “*aqueles créditos que sejam dotados de certeza e que não dependam de atos de terceiros para a entidade controlar os benefícios econômicos a serem por ele originados*”.

Em relação ao tema da inclusão do ICMS na base de cálculo de PIS/COFINS, em que havia uma discussão relevante sobre a definição do método para o cálculo do benefício para o contribuinte, a CVM dispõe que, para o registro do crédito ou reversão de provisão relacionada a essa discussão, deve ser realizada uma análise do conteúdo da decisão transitada em julgado, especificamente para averiguar se é possível, de forma objetiva e confiável, definir o valor do tributo a ser recuperado pelo contribuinte, com a definição clara do período abrangido pela decisão e a forma para o cálculo do benefício.

Para a presente discussão, é importante analisar a justificativa dada pela CVM para uma maior atenção, e até restrição, do registro de créditos tributários, *in verbis*:

“A preocupação das áreas técnicas da CVM é que os usuários das demonstrações contábeis tenham condições de avaliar o possível impacto nos preços das ações de emissão das companhias de um reconhecimento de crédito fiscal ou reversão de passivo na cifra de bilhões de reais, com base em mensurações não confiáveis (cujos critérios de quantificação possam ainda estar pendentes de discussão) a serem posteriormente, respectivamente, revertidos ou novamente constituídos. A preocupação das áreas técnicas da CVM reside no risco de informação enganosa, com consequências danosas aos investidores do mercado de capitais brasileiro e, ainda, na possibilidade de distribuição de dividendos e/ou remuneração de administradores com base em resultados que podem não se materializar.”⁷⁶

Dessa forma, é possível concluir que a preocupação da CVM está diretamente ligada ao reflexo econômico / financeiro do registro, e potencial reversão futura, dos créditos advindos de discussões tributárias. A CVM, de forma expressa, não busca por meio da referida norma ditar regras contábeis, mas, é perceptível que a autarquia busca adequar as normas contábeis

⁷⁶ BRASIL, Comissão de Valores Mobiliários, Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01 de 29 de janeiro de 2021 que trata das orientações quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Contábeis para o exercício social encerrado em 31.12.2020. Pág 10. Disponível em <http://conteudo.cvm.gov.br/export/sites/cvm/legislacao/oficios-circulares/snc-sep/anexos/oc-snc-sep-0121.pdf>. Consulta no dia 08.05.2021.

referentes ao registro de ativos à subjetividade e à incerteza na interpretação das decisões jurídicas relacionadas a matéria tributária. Para que os acionistas das empresas tenham as informações disponíveis em relações aos efetivos benefícios que podem ser gerados pelas companhias e que nenhum valor, ganho ou remuneração seja gerado tendo como base créditos que não sejam certos e líquidos.

Frente a essa situação e a clara possibilidade da geração de potenciais benefícios para o contribuinte, seus acionistas e administradores, é necessário perquirir se a geração de benefícios financeiros / econômicos em virtude do reconhecimento contábil da receita referente aos créditos poderia ser considerada como realização da receita relacionadas aos créditos também para fins tributários.

No que se refere a distribuição de lucros, conforme a lei societária, uma empresa pode pagar dividendos às contas de lucro líquido do exercício, lucros acumulados e reservas de lucros⁷⁷. O lucro líquido do exercício é definido como o resultado do exercício depois de deduzidas as participações de empregados e administradores⁷⁸. De acordo com o art. 187 da Lei 6.404/1976⁷⁹, o resultado do exercício pode ser definido, resumidamente, pelo encontro de receitas, custos e despesas registrados pela empresa.

Para a determinação de todos os valores e conceitos expostos acima a empresa deve manter uma escrituração contábil que deve seguir os preceitos da legislação comercial e os princípios da contabilidade geralmente aceitos⁸⁰. Como foi anteriormente apontado, conforme disposição expressa em lei, a escrituração contábil deve seguir o regime de competência.

Nesse sentido, a partir desse breve resumo acerca da determinação do valor do lucro que poderia ser distribuído aos acionistas de uma empresa, percebe-se que esse valor é determinado com base em normas contábeis e societárias. Assim, não há, *a priori*, regramento tributário aplicável à determinação do valor dos lucros a serem distribuídos.

Ramon Tomazela⁸¹, ao analisar a possibilidade da aplicação da isenção na distribuição de dividendos à conta de reserva de capital, afirma e reconhece como posição majoritária na

⁷⁷ BRASIL, art. 201 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.

⁷⁸ BRASIL, art. 191 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.

⁷⁹ BRASIL, art. 187 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.

⁸⁰ BRASIL, art. 177 da Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.

⁸¹ SANTOS, Ramon Tomazela. A Isenção Outorgada aos Dividendos e Integração da Tributação das Pessoas Jurídicas e das Pessoas Físicas: o Pagamento de Dividendos à Conta de Reserva de Capital e a Influência da Recente Edição da Lei nº 12.973/2014. In. Revista de Direito Tributário Atual nº 32. Ed. Dialética; São Paulo, 2014; pág. 309.

doutrina que não há na legislação tributária definição do conceito de dividendos para a aplicação da isenção e que, de fato, esse conceito foi incorporado da legislação societária. Afirmando ainda que *“caso determinado rendimento seja qualificado como dividendo pela lei societária, caberia ao legislador tributário, tão somente, aplicar o artigo 10 da Lei nº 9.249/1995, reconhecendo a isenção do imposto de renda”*.

Dessa forma, é possível que uma receita ou despesa não realizada para fins tributários integre o lucro líquido contábil base para o cálculo dos dividendos a serem distribuídos, como é o caso, por exemplo, do resultado de equivalência patrimonial. Essa situação ocorre de forma corriqueira na apuração do resultado das empresas, já que, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL seria o lucro / resultado ajustado por adições e exclusões. Ou seja, por exemplo, ajustes como provisões, que são, em regra, despesas indedutíveis e, por isso, são adicionadas na base de cálculo dos tributos, afetam a determinação do lucro líquido passível de distribuição de forma diferente da qual são reconhecidas na determinação do lucro / resultado base de cálculo do IRPJ e CSLL.

Considerando as diferentes regras aplicáveis para a tributação do lucro e a determinação do lucro societário para fins da distribuição de dividendos, a não realização de uma receita para fins tributários não deve gerar efeitos na determinação do resultado societário / contábil base para o cálculo da distribuição de dividendos.

Nesse sentido, a distribuição dos lucros para os acionistas não geraria automaticamente a realização da receita referente aos créditos para fins tributários. A tributação deve seguir norma própria definida expressamente em lei. Sendo assim, a norma aplicável para a tributação da receita da pessoa jurídica não tem qualquer relação com a determinação do lucro contábil base da distribuição de dividendos.

Poderia se tentar utilizar do posicionamento do Ministro Nelson Jobim no julgamento da ADI 2.588 no STF⁸², acerca da tributação de lucro de coligada e controlada no exterior, para argumentar que a distribuição dos lucros geraria a realização das receitas a ele atreladas. Conforme o voto do ministro, o registro dos lucros da investida no exterior geraria aquisição de disponibilidade econômica de renda para a investidora. Contudo, no caso objeto do presente trabalho, não se trataria de aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda de quem recebe ou tem direito a receber os lucros, mas sim, da suposta realização para fins

⁸² BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 de 10 de abril de 2013. Relator Ministra Ellen Gracie. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Consulta no dia 26.07.2020.

tributários para a empresa que estaria pagando os dividendos de uma receita registrada contabilmente que integrou o lucro líquido societário / contábil para fins da distribuição dos lucros.

Assim sendo, não se discute no presente tópico a tributação da renda do beneficiário dos lucros, como no caso da ADI 2.588. Na verdade, poderia se discutir se a distribuição de lucros geraria a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica referente as receitas que o compõe. Entretanto, conforme exposto acima, o eventual beneficiário dos lucros não é a pessoa jurídica que auferiu a receita, mas sim o seu acionista. Dessa forma, a distribuição dos lucros não altera a materialidade da realização da receita referente aos créditos, que continua dependendo de evento futuro e incerto para se concretizar. A regra societária / contábil em nada altera a realização da receita para fins tributárias, já que essa permanece não realizada conforme as regras referentes ao fato gerador do IRPJ e da CSLL e dos princípios tributários que nada influenciam a determinação do valor dos lucros a serem distribuídos. As regras aplicáveis a tributação da renda e do resultado líquido são totalmente dissociadas das regras societárias contábeis que regulam a distribuição de dividendos.

Nesse mesmo sentido, ganhos econômicos financeiros em decorrência do registro contábil da receita, seja da valorização da ação negociada em bolsa ou da melhora de índices e coeficientes, não deveriam alterar a situação de indisponibilidade econômica e jurídica sobre a receita dos créditos, já que, a pessoa jurídica que registrou a receita permanece não podendo dispor desse patrimônio até a efetiva compensação dos créditos.

12. A não tributação do crédito tributário x reconhecimento contábil

Conforme foi discutido no Capítulo 6 do presente trabalho, o reconhecido contábil de um crédito fiscal decorrente de decisão judicial, inicialmente considerado como um ativo contingente, somente deve ocorrer quando se tem: (i) certeza sobre o desfecho da demanda, normalmente com o trânsito em julgado do processo, e (ii) quando se pode mensurar o seu valor de forma confiável.

Na análise da tributação sobre a receita decorrente do reconhecimento do crédito no caso de seu aproveitamento por meio da compensação, é possível concluir, como demonstrado no presente trabalho, que ela deve ocorrer em momento posterior ao registro contábil inicial do crédito tributário na medida de sua compensação, já que, o mero registro contábil da referida receita não representaria a efetiva disponibilidade jurídica ou econômica dessa renda ou a sua efetiva realização para fins de tributação pelo imposto de renda e contribuição social sobre o

lucro líquido. Para se chegar a essa conclusão, argumenta-se que a efetiva liquidez e certeza quanto à receita relacionada a esse crédito somente se caracterizariam na medida de seu aproveitamento, que é o momento em que o contribuinte passa a poder dispor desses valores e auferir benefícios econômicos relacionados e essa receita. Até que ocorra a sua utilização, os créditos estariam sujeitos a condições suspensivas que prejudicariam o seu aproveitamento.

A priori, ao se analisar os dois entendimentos (contábil e tributário) expostos acima, é perceptível que eles não são convergentes. Enquanto a contabilidade poderia entender que o crédito fiscal deveria ser registrado como um ativo após a decisão judicial transitada em julgado, reconhecendo que nesse momento haveria “certeza e liquidez” em relação a ele, o entendimento tributário construído no presente trabalho seria no sentido de que, mesmo se tendo uma receita contábil, esse valor não deveria ser tributado, já que não haveria a mesma “certeza e liquidez” para fins tributários em relação a essa receita.

Ou seja, claramente há, no mínimo, uma contradição entre as conclusões contábil e tributária em relação às características do crédito tributário passível de compensação, e sua respectiva receita, decorrente de decisão judicial transitada em julgado.

Luiz Roberto Peroba e Guilherme Villas Bôas e Silva⁸³ ao analisar os aspectos tributários e contábeis aplicáveis ao caso da exclusão do ICMS da base de cálculo de PIS/COFINS concluíram que há um verdadeiro distanciamento entre os tratamentos a serem dados aos créditos decorrentes das decisões judiciais nessas duas searas. Em seu trabalho, os autores identificaram os vários momentos que poderiam ensejar a contabilização do crédito tributário, com a observância dos preceitos de certeza e mensuração adequada, e os momentos em que a tributação seria possível, com a efetiva realização da receita referente ao crédito, e concluíram que somente há convergência entre essas possibilidades no âmbito tributário e contábil no momento do trânsito em julgado. Ou seja, todos os outros momentos apontados como passíveis de ensejar a tributação (habilitação, compensação ou homologação do crédito) diferem das hipóteses que caracterizariam o momento da contabilização inicial do crédito e de sua receita.

Tendo em vista que a tributação dos valores da receita decorrente do registro de créditos tributários passíveis de compensação no momento do trânsito em julgado é controversa, como

⁸³ PEROBA, Luiz Roberto; e SILVA, Guilherme Villas Bôas; Distanciamento entre o Tratamento Contábil e o Tratamento Fiscal na Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS. In: SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves. PINTO, Alexandre Evaristo (Organizadores). Controvérsias jurídico-contábeis v.2. 1 ed – São Paulo; Atlas, 2012. Pág 308 a 310.

está sendo tratado no presente trabalho, o distanciamento apontado pelos autores se mostra ainda mais evidente.

Contudo, ao se analisar atentamente as normas contábeis referentes à contabilização de ativos é possível aproximar o tratamento a ser dado nesses dois âmbitos.

Conforme o CPC 00 (R2)⁸⁴, ativo pode ser definido como “*recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados*”. Recurso econômico, por sua vez, deve ser entendido como “*um direito que tem potencial de produzir benefícios econômicos*”.

O CPC 00 (R2) no momento em que define o conceito de “potencial de produzir benefícios econômicos”, nos seus itens 4.14 ao 4.18, explicita que o benefício econômico advindo do ativo não precisa ser certo ou provável. Na realidade, seria necessário apenas “*que o direito já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produzirá para a entidade benefícios econômicos além daqueles disponíveis para todas as outras partes*”. Entretanto, a norma contábil também define que, mesmo que seja possível considerar um direito como ativo quando a probabilidade dele produzir efeitos econômicos for baixa, essa condição poderia influenciar nas decisões sobre seu reconhecimento e mensuração⁸⁵.

Assim, a baixa probabilidade de que o ativo gere benefícios futuros obrigaria a entidade a realizar um julgamento sobre a pertinência do reconhecimento desse ativo e da forma de apresentação dessa informação. Nesse sentido, de acordo com a norma contábil, é possível que sejam incluídas as informações quanto às incertezas em relação a realização do crédito tributário em notas explicativas ou que ainda não se reconheça esses valores como ativos ou receitas em virtude da irrelevância dessa informação, devido à baixa probabilidade da produção de benefícios econômicos⁸⁶.

Com base nas normas citadas acima, primeiramente, é possível concluir que realmente há uma diferença essencial entre a norma contábil e a norma aplicável à tributação do imposto sobre a renda. Enquanto a norma tributária define que o fato gerador somente ocorre quando há efetiva disponibilidade jurídica ou econômica sobre a renda, com a realização da renda e a possibilidade de utilização do crédito pelo contribuinte, sem que haja condições que impeçam

⁸⁴ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Consulta no dia 28.04.2020. Pág. 19.

⁸⁵ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Consulta no dia 28.04.2020. Pág. 21.

⁸⁶ COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Consulta no dia 28.04.2020. Pág. 32.

o seu aproveitamento, a norma contábil estabelece como requisito para a contabilização do ativo que ele seja praticamente certo e que haja a possibilidade, mesmo que baixa, de que ele produza efeitos econômicos, presentes ou futuros.

Assim, é possível que um ativo seja registrado contabilmente, com o reconhecimento correspondente de uma receita, ainda que existam condições que prejudiquem efetivamente seu aproveitamento, desde que o direito da entidade sobre aquele ativo seja praticamente certo e que ele possa, mesmo que futuramente e com baixa probabilidade, gerar benefícios econômicos. Contudo, esse mesmo entendimento não se aplicaria para a tributação do IRPJ e da CSLL. Como foi exposto no presente trabalho, as normas indutoras relacionadas a definição do fato gerador desses tributos e os princípios tributários, principalmente a capacidade contributiva, obrigam que o direito / bem e a renda / acréscimo patrimonial a ele referente estejam efetivamente à disposição do contribuinte, sem que qualquer condição prejudique seu aproveitamento.

Dessa forma, resta claro que o reconhecimento de um ativo e de uma receita para fins contábeis não caracterizam, necessariamente, a ocorrência do fato gerador do IRPJ/CSLL. Mais uma vez, reforça-se o entendimento de que o regime de competência para fins contábeis deve ser relativizado e analisado em convergência com as normas tributárias para a definição do fato gerador de IRPJ/CSLL.

Não obstante, também é possível concluir que as incertezas que são apontadas visando afastar a tributação das receitas decorrentes dos créditos tributários passíveis de compensação reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado também deveriam ser considerados para a tomada de decisão relacionada a contabilização desses valores.

Como foi apontado no tópico anterior ao se discutir o posicionamento da CVM, a interpretação das decisões em matéria tributária dada pelos contribuintes é corriqueiramente questionada pelas autoridades fiscais, seja em relação a abrangência da decisão, interpretação de conceitos, período de aplicação ou formula de cálculo de potencial benefício. Assim, a certeza quanto à possibilidade de produção de efeitos econômicos e a quantificação desses efeitos poderia ser facilmente questionada.

O presente capítulo não se presta a concluir pela total dissonância entre a contabilidade e a tributação da renda ou a definir / propor tratamentos contábeis. Na verdade, o que se pretende é demonstrar que o tratamento contábil e tributário possuem de fato diferenças relevantes, o que nos permite concluir que seria possível registrar uma receita contábil que não deve ser tributada pelo IRPJ/CSLL, como se discute ao longo de todo o presente trabalho.

Entretanto, pretende-se também levantar o questionamento acerca da aplicação dos mesmos argumentos discutidos na definição do fato gerador de IRPJ/CSLL relacionados às incertezas e impedimentos referentes ao procedimento de compensação de créditos tributários para a correta definição da contabilização inicial desses ativos. Ou seja, eventualmente, o reconhecimento da receita referente aos créditos passíveis de compensação poderia ocorrer ao longo do tempo, conforme a expectativa para o seu efetivo aproveitamento. Talvez, ao se considerar esses mesmos elementos nos dois âmbitos, seja possível aproximar minimamente o tratamento tributário do tratamento contábil a ser aplicado à receita decorrente do reconhecimento de créditos tributários passíveis de compensação.

13. Conclusão

A análise quanto ao momento da ocorrência dos fatos geradores da tributação sobre a renda das receitas decorrentes do registro de crédito tributário passível de compensação reconhecido em decisão judicial deve ser realizada tendo em vista a efetivação do princípio da capacidade contributiva. Para tanto, deve-se analisar em qual momento o contribuinte deixa de possuir condições impeditivas para o aproveitamento dos créditos.

Essa análise é reforçada pelo entendimento dos conceitos norteadores do fato gerador do imposto sobre a renda, quais sejam a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda. A aquisição de disponibilidade implica na possibilidade de o contribuinte dispor livremente do patrimônio adquirido, sem qualquer condição que impeça ou suspenda essa sua faculdade. Dessa mesma forma, a disponibilidade jurídica, mesmo que permita a tributação de uma renda virtual expressa por um crédito, um direito, sem representação econômica imediata, deve ser adquirida de forma plena, sem impedimentos ou condições. Esse mesmo entendimento deve ser aplicado para a análise da realização de receita para fins de determinação do resultado líquido base de cálculo da CSLL.

Em virtude da necessidade da disposição plena da renda adquirida e do princípio da capacidade contributiva, o princípio contábil da competência deve ser relativizado, para que o acréscimo patrimonial registrado contabilmente somente seja tributado no momento em que esteja efetivamente realizado, passando a ser um acréscimo à disposição do sujeito passivo.

Dessa forma, é possível concluir que no momento do trânsito em julgado, da habilitação do crédito e do registro contábil da receita, o contribuinte ainda não possuiria a faculdade de dispor dos valores referentes aos créditos, disposição essa que somente poderia ocorrer pela compensação com débitos tributários. Nesse momento, ainda há indefinição quanto à

possibilidade de utilização desses valores no futuro, já que não se sabe se existirão débitos a serem compensados e qual o valor desses débitos. Assim, caso não existam débitos em valor necessário para a utilização de todo o saldo reconhecido como receita e ativo contabilmente, o contribuinte não terá adquirido disponibilidade efetiva sobre toda essa renda.

Nesse sentido, reconhece-se que somente haveria uma definição efetiva do *quantum* referente ao acréscimo patrimonial do contribuinte no momento em que existam débitos passíveis de compensação. Assim, enquanto não há o registro de débitos para a utilização dos créditos registrados, o contribuinte não pode, de outra forma, dispor do acréscimo patrimonial referente ao reconhecimento dos créditos.

Destarte, o registro de débitos passíveis de compensação deve ser considerado como o momento definidor para a tributação da renda referente ao registro dos créditos, mesmo que o contribuinte, por sua vontade, decida não os utilizar. Isso pois, o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Ao se adquirir a possibilidade de dispor do acréscimo patrimonial referente aos créditos pela possibilidade de compensá-los com débitos tributários, passa o contribuinte a ter disponibilidade jurídica sobre essa renda e capacidade contributiva que sustente a sua tributação. A não utilização desses valores por meio de compensação seria um ato discricionário que não impediria a tributação sobre a renda.

Nesse mesmo sentido, ao se utilizar os créditos por meio de compensação, ou existindo débitos a serem compensados, o contribuinte também auferiria a capacidade contributiva referente ao lucro fato gerador da contribuição social sobre o lucro líquido, devendo também submeter o valor das receitas à tributação dessa contribuição social.

Ressalta-se que seria possível argumentar, nos termos das decisões dos Casos Yushiro, TI Brasil e TIM S/A (sentença), que a tributação dos valores das receitas referentes aos créditos somente poderia ocorrer na homologação da compensação, pois, somente nesse momento se teria a plena aquisição de disponibilidade jurídica ou econômica sobre essa renda devido ao fato de não existir qualquer condição que prejudique o aproveitamento dos créditos nesse momento. Contudo, como foi apontado acima, a disponibilidade da receita referente ao crédito se materializaria pela sua utilização pelo contribuinte para a quitação do débito. A posterior homologação da compensação se apresenta somente como um processo fiscalizatório posterior à disposição do crédito pelo contribuinte que visa a análise e conferência da validade da compensação pelas autoridades fiscais.

Ademais, importante salientar que eventuais efeitos financeiros / econômicos relativos ao registro da receita contábil referente ao reconhecimento dos créditos, como, por exemplo, a

distribuição de lucros, pagamento de remunerações, melhora de resultado, índices e coeficientes econômicos / financeiros ou valorização da empresa, não possuem o condão de gerar a disponibilidade jurídica ou econômica da renda ou a realização da receita para fins de determinação do resultado líquido. A distribuição de lucros ou a valorização das ações da empresa são ganhos que não seriam auferidos pela própria pessoa jurídica, mas sim, eventualmente, por seus acionistas. Dessa forma, a receita referente aos créditos permaneceria sem ser realizada até o momento que as condições determinadas na legislação tributária para a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL se materializassem nos termos discutidos no presente trabalho.

Referências

- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, Imposto de renda das empresas. 12 ed. São Paulo: Atlas, 2016.
- ÁVILA, Humberto. Disponibilidade Jurídica e Poder Decisório. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito (Coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo, SP: IBDT, 2019.
- BIANCO, João Francisco; DA SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes. Reconhecimento de Receitas (CPC 30) - Ausência de Norma Expressa na Lei 12.973/14 que Regule o Tratamento Aplicável a Divergências entre os Critérios Contábil e Fiscal. In: ROCHA, Sergio André. Direito Tributário, Societário e a Reforma da Lei das S/A - Vol. V: Controvérsias após a Lei nº 12.973. São Paulo: Quartier Latin, 2018.
- BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandre Broedel (coords.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010, pág 182 e 183.
- BRASIL, 2ª Vara Federal de São José dos Campos. Mandado de segurança nº 5000349-19.2020.4.03.6103. Juiz Edgar Francisco Abadie Júnior. 02 de abril de 2020. Disponível em <https://pje1g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcessoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=8dcb346d28749d3f4c3d2778a2df7613218a18ab3e81e41879b9f9174def311b88fd6c838893910a225f081f8973dd10880f6b637b20721a&idProcessoDoc=30566074>. Consulta no dia 25.07.2020.
- BRASIL, 6ª Vara Federal do Rio de Janeiro. Mandado de segurança nº 5035622-22.2019.4.02.5101. Juiz Osair Victor de Oliveira Júnior. 16 de setembro de 2020. Disponível em https://eproc.jfrj.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=511568675763204801447755367684&evento=511568675763204801447755478339&key=d9f74118cc31f42fcae1e477697cd08061650d72213027e9f76e49016af59bf8&hash=26047d6591e9ddcadd92d6d9939b596e. Consulta no dia 25.07.2020.
- BRASIL, Câmara Superior de Recursos Fiscais. Acórdão nº 9101-003.141 de 04 de outubro de 2017. Relator Fernando Brasil de Oliveira. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 25.07.2020.
- BRASIL, Comissão de Valores Mobiliários, Ofício-Circular CVM/SNC/SEP nº 01 de 29 de janeiro de 2021 que trata das orientações quanto a aspectos relevantes a serem observados na elaboração das Demonstrações Contábeis para o exercício social encerrado em 31.12.2020. Disponível em <https://bit.ly/33tf6oV>. Consulta no dia 08.05.2021.
- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1202-001.088 de 11 de fevereiro de 2014. Relator-Designado Orlando José Gonçalves Bueno. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 12.05.2020.

- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-002.122 de 13 de setembro de 2016. Relator Roberto Silva Junior. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 12.05.2020.
- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1301-003.282 de 14 de agosto de 2018. Relator Nelson Kichel. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 12.05.2020.
- BRASIL, Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão nº 1402-001.705 de 03 de junho de 2014. Relator Fernando Brasil de Oliveira. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 25.07.2020.
- BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil de 5 de outubro de 1988. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm; consulta no dia 27.04.2020.
- BRASIL, Lei 5.172 de 25 de outubro de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm; consulta no dia 10.03.2020.
- BRASIL, Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002 que instituiu o Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm. Consulta no dia 27.07.2020.
- BRASIL, Lei nº 4.506 de 30 de novembro de 1964, que dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L4506.htm#art44; consulta no dia 02.03.2020.
- BRASIL, Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 que dispõe sobre as sociedades por ações. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Consulta no dia 24.04.2020.
- BRASIL, Lei nº 7.689 de 15 de dezembro de 1999 que instituiu a contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L7689.htm. Consulta no dia 22.04.2020.
- BRASIL, Lei nº 8.383 de 30 de dezembro de 1991 que instituiu a Unidade Fiscal de Referência, alterou a legislação do imposto de renda e deu outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8383.htm. Consulta no dia 12.07.2020.
- BRASIL, Lei nº 8.981 de 20 de janeiro de 1995 que altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm. Consulta no dia 28.04.2020.
- BRASIL, Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996, que dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm; consulta no dia 20.01.2020.

- BRASIL, Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 11 de 28 de janeiro de 1976 que trata da apropriação das receitas de arrendamento de bens imóveis contratado a preço certo e a longo prazo. Disponível em https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-11-1976_92407.html. Consulta no dia 25.07.2020.
- BRASIL, Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação nº 58 de 2 de setembro de 1977, que dá parecer sobre o conceito e contabilização de custos e despesas operacionais. Disponível em https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-58-1977_92445.html. Consulta no dia 04.10.2021. Item 4.3.
- BRASIL, Primeiro Conselho dos Contribuintes – Oitava Câmara. Acórdão nº 108-05.636 de 17 de março de 1999. Relator José Antônio Minatel. Disponível em <http://idg.carf.fazenda.gov.br/>. Consulta no dia 25.07.2020.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.144.638 – RS. Relator Ministro Sérgio Kukina, 06 de março de 2018. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1674185&num_registro=200901134632&data=20180306&formato=PDF. Consulta no dia 09.05.2020.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 859.322 – PR de 06 de outubro de 2010. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=11657407&num_registro=200601238464&data=20101006&tipo=91&formato=PDF. Consulta no dia 12.05.2010.
- BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Súmula nº 461 de 8 de setembro de 2010. Disponível em https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula461-465.pdf. Consulta no dia 26.05.2020.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.588 de 10 de abril de 2013. Relator Ministra Ellen Gracie. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630053>. Consulta no dia 26.07.2020.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 117.887 de 11 de fevereiro de 1993. Relator Ministro Carlos Velloso. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=206951>. Consulta no dia 13.05.2020.
- BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 208.526 de 30 de outubro de 2014. Relator Ministro Marco Aurélio. Disponível em <http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630110>. Consulta no dia 13.05.2020.
- BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 5035622-22.2019.4.02.5101. Relator Desembargador Federal Marcus Abraham. 04 de agosto de 2020.

Disponível em https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21597145802825696562875745033&evento=21597256955123980784589250144&key=0ee3e626f46e51839092fa9178b222bc05c222b2391f8d7cae517ef3c0e070be&hash=004456ec4a183e932f067793a60ff91d. Consulta no dia 09.05.2021.

- BRASIL, Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Apelação Cível nº 5004097-22.2019.4.02.5101. Relator Desembargador Federal Theophilo Antonio Miguel Filho. 06 de dezembro de 2019. Disponível em https://eproc.trf2.jus.br/eproc/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=21575663018596893350275838308&evento=21575663018596893350275905832&key=46360ef7892db25417b5245b60c9509f5eef5da306fae782bafbb4ffa77f3cb6&hash=b54daaf076f398193558acd0bb809e8e. Consulta no dia 09.05.2021.

- BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de instrumento nº 5033080-78.2019.4.03.0000. Relatora Desembargadora Marli Ferreira. 01 de junho de 2020. Disponível em <https://pje2g.trf3.jus.br/pje/ConsultaPublica/DetalleProcesoConsultaPublica/documentoSemLoginHTML.seam?ca=88a783e856ca4d4a7e5b40c04f25401b69beb6dd1b8503ddfd4a0a9c8ece746f10eeac8d054a2143014bb18e7919dd5fa6dfa5aae90d12c1&idProcesoDoc=133731539>. Consulta no dia 25.07.2020.

- BRASIL, Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Apelação Cível nº 5004691-74.2019.4.03.6114. Relator Desembargador Federal Antônio Cedenho. 24 de julho de 2020. Disponível em <https://bit.ly/33rjvss>. Consulta no dia 09.05.2021.

- BRASIL, Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Mandado de Segurança nº 2006.71.00.032048-7. Relatora Juíza Vânia Hack de Almeida. 11 de setembro de 2008. Disponível em https://www2.trf4.jus.br/trf4/processos/visualizar_documento_gedpro.php?local=trf4&documento=2350968&hash=b8af058f0f9eaba6c85cb5b6a2b563c5. Consulta no dia 09.05.2020.

- CARVALHO, Paulo de Barros Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 24 ed. – São Paulo: Saraiva, 2012, pág. 306.

- COELHO, Sacha Calmon Navarro, Curso de direito tributário brasileiro. 15ª ed. rev. e atual. – Rio de Janeiro: Forense, 2016,

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro. Disponível em <http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=80>. Consulta no dia 28.04.2020.

- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS, Pronunciamento Técnico CPC 25 que trata de provisões, passivos contingentes e ativos contingentes. Pág. 4. Disponível em http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf. Consulta no dia 13.05.2020.

- MACHADO, Hugo de Brito. Disponibilidade Jurídica como Elemento do Fato Gerador do Imposto de Renda. In. Revista Dialética de Direito Tributário nº 207. Ed. Oliveira Rocha; São Paulo, 2012.
- NADER, Paulo. Curso de direito civil, volume 4: direito das coisas. 7ª ed. revisada, atualizada e ampliada. Rio de Janeiro; Forense, 2016.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Fundamentos do Imposto de Renda. São Paulo; IBDT, 2020 – v. 1 e 2.
- PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4ª ed. ver. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 2012.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto sobre a renda: Pessoas Jurídica. Rio de Janeiro; ADOAS JUSTEC. Ed. 1979.
- PEROBA, Luiz Roberto; e SILVA, Guilherme Villas Bôas; Distanciamento entre o Tratamento Contábil e o Tratamento Fiscal na Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS. In. SILVA, Fabio Pereira; MURCIA, Fernando Dal-Ri; VETTORI, Gustavo Gonçalves. PINTO, Alexandre Evaristo (Organizadores). Controvérsias jurídico-contábeis v.2. 1 ed – São Paulo; Atlas, 2012.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A Isenção Outorgada aos Dividendos e Integração da Tributação das Pessoas Jurídicas e das Pessoas Físicas: o Pagamento de Dividendos à Conta de Reserva de Capital e a Influência da Recente Edição da Lei nº 12.973/2014. In. Revista de Direito Tributário Atual nº 32. Ed. Dialética; São Paulo, 2014.
- SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25 de 24 de dezembro de 2003, que dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=5704>; consulta no dia 02.03.2020.
- SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Instrução Normativa 1.717 de 17 de julho de 2017, que 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>; consulta no dia 02.03.2020.
- SECRETÁRIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL, Solução de Divergência COSIT nº 19 de 12 de novembro de 2003. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>; consulta no dia 02.03.2020.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito. A realização da renda a luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito

(Coords.). Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda - estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo, SP: IBDT, 2019.