

DA COMPENSAÇÃO DO INDÉBITO TRIBUTÁRIO RECONHECIDO POR DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO: MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL

COMPENSATION FOR UNDUE TAX PAYMENTS ACKNOWLEDGED BY
JUDICIAL DECISION TRANSMITTED IN JUDGMENT: THE INCIDENCE
OF IRPJ AND CSLL IN SYSTEMATIC REAL INCOME

ANDREI CASSIANO

Mestrando em Direito Tributário e Especialista em Direito Tributário
pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado.
andrei@cassianoadv.com.br.

ÁREA DO DIREITO: Tributário

RESUMO: O presente artigo tem por objetivo demonstrar que, nos casos de decisões judiciais que reconhecem o direito à compensação de tributos indevidamente recolhidos, a incidência do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real sobre essas receitas se dá apenas quando da homologação da compensação pela autoridade administrativa competente e não quando do trânsito em julgado da decisão judicial, como equivocadamente tem afirmado a Receita Federal do Brasil. Busca demonstrar, por meio da análise da legislação e da jurisprudência, que somente com a homologação da compensação se consideram disponíveis os rendimentos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado, legitimando-se a tributação via IRPJ e CSLL.

PALAVRAS-CHAVES: Disponibilidade – Renda – Lucro – Homologação – Trânsito em julgado.

ABSTRACT: The purpose of this article is to demonstrate that, in the case of judicial decisions that recognize the right to compensation for taxes unduly collected, the incidence of IRPJ and CSLL, determined by the real profit on those revenues, occurs only when the compensation is approved by the competent administrative authority and not when the judicial decision is *res judicata*, as the Brazilian Federal Revenue Service has wrongly stated. It seeks to demonstrate, through the analysis of legislation and jurisprudence, that only with the approval of the compensation, are the earnings resulting from a final and unappealable judicial decision considered available, legitimizing taxation via IRPJ and CSLL.

KEYWORDS: Availability – Income – Profit – Homologation – *Res judicata*.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Do direito à repetição do indébito e à compensação do tributo pago indevidamente. 3. Conceito de renda e proventos de qualquer natureza: lucro como base tributável do IRPJ e da CSLL. 4. Disponibilidade: elemento indispensável à tributação da renda. 5. Da tributação por IRPJ e CSLL dos valores reconhecidos em decisão judicial que determina a devolução de tributo pago indevidamente na sistemática do lucro real. 6. Momento da incidência do IRPJ e da CSLL no caso de compensação do valor reconhecido judicialmente. 6.1. Do procedimento administrativo para aproveitamento do crédito mediante compensação e dos possíveis momentos em que se podem considerar disponíveis os rendimentos. 6.2. Entendimento da Receita Federal do Brasil. 6.3. Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF). 6.4. Nosso entendimento. 7. Considerações finais. Referências.

1. INTRODUÇÃO

Com a decisão do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral proferida nos autos do RE 574.706 (Tema 69), que reconheceu que o ICMS não compõe a base de cálculo para fins de incidência do PIS e da COFINS, estabeleceu-se em decisão final que todos os contribuintes que manejaram ação judicial objetivando o reconhecimento de tal direito farão jus à devolução de todos os valores indevidamente recolhidos a tal título, respeitado o prazo prescricional quinquenal.

Sobre este montante a ser devolvido há a incidência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), pois tais receitas devem ser computadas para fins de determinação do lucro operacional das pessoas jurídicas optantes pela tributação na modalidade do lucro real.

O presente artigo tem por objetivo demonstrar que, nos casos de decisões judiciais que reconhecem o direito à compensação de tributos indevidamente recolhidos, a incidência do IRPJ e da CSLL apurados pelo lucro real sobre essas receitas se dá apenas quando da homologação da compensação pela autoridade administrativa competente e não quando do trânsito em julgado da decisão judicial, como equivocadamente tem afirmado a Receita Federal do Brasil.

Para fundamentar as conclusões, primeiramente se analisam os dispositivos legais que disciplinam a repetição do indébito e o direito à compensação. Passo seguinte, será firmada a existência de um conceito constitucional de renda, no qual a disponibilidade, enquanto faculdade para usar, gozar e dispor de riqueza nova, é elemento essencial. Posteriormente, será analisada a legislação e a jurisprudência que determinam a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores reconhecidos em decisão judicial que determina a devolução de tributo pago indevidamente na sistemática do lucro real, para, então, examinar o momento em que tais tributos devem incidir na hipótese de compensação do indébito, abordando os entendimentos da Receita Federal do Brasil e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ao final, apresentaremos a nossa posição.

Após percorrer este caminho, será demonstrado que somente com a homologação da compensação se consideram disponíveis os rendimentos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado, legitimando-se a tributação via IRPJ e CSLL.

2. DO DIREITO À REPETIÇÃO DO INDÉBITO E À COMPENSAÇÃO DO TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE

O art. 165, I, do CTN¹ garante ao contribuinte o direito a restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, na hipótese de 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.

Nesse sentido, verificando o contribuinte que realizou pagamento indevido de tributo, é-lhe facultado pleitear por meio de ação judicial própria a restituição integral do que foi indevidamente pago.

Tal pedido de restituição poderá ser no sentido da devolução do valor indevidamente recolhido em espécie (repetição do indébito) ou do reconhecimento do direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos com outros tributos vincendos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Tendo em vista que o procedimento de repetição de indébito se mostra demasiadamente moroso, pois, após o trânsito em julgado da decisão judicial que reconhece o direito à devolução dos valores, deverá o contribuinte iniciar nova fase processual sujeita ao contraditório, a de cumprimento de sentença contra a Fazenda Pública², e, uma vez encerrado o cumprimento de sentença, aguardar a expedição e o pagamento do precatório, tem-se optado, majoritariamente, pelo ajuizamento de ação judicial visando ao reconhecimento do direito de compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de tributo.

Isto porque a compensação pode ser efetivada administrativamente, nos termos do art. 74, *caput* e § 1º, da Lei 9.430/1996³, regulamentado pela Instrução Normativa RFB 1.717/2017, em procedimento muito mais ágil que a execução perante o Poder Judiciário.

1. “Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:
I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido”.
2. Arts. 534 e 535 do Código de Processo Civil.
3. “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.

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Outra vantagem de se pleitear judicialmente a compensação ao invés da repetição do indébito é a de que o pedido, nos casos em que não for necessária dilação probatória, poderá ser veiculado por meio de mandado de segurança, ação de cunho mandamental com procedimento mais célere, estabelecido na Lei 12.016/2009, em relação ao procedimento ordinário. Além disso, o custo da ação de mandado de segurança ao contribuinte é menor, na medida em que na hipótese de eventual sucumbência não haverá condenação em honorários advocatícios, conforme Súmula 512 do STF⁴.

Aliás, o Superior Tribunal de Justiça, ao apreciar os Recursos Especiais 1.365.095/SP e 1.715.256/SP, em caráter repetitivo, decidiu que é possível utilizar o mandado de segurança para o reconhecimento do direito à compensação dos valores indevidamente recolhidos a título de tributos mediante compensação⁵, desde que não se apure os valores no processo, que serão devidamente conferidos na via administrativa, referendando o que já fora objeto da sua Súmula 213⁶.

Assim, por se tratar de ação mais vantajosa, seja do ponto de vista procedimental, seja do ponto de vista de custo, é prática comum e corrente a impetração de mandado de segurança objetivando o reconhecimento do direito à compensação de valores indevidamente recolhidos a título de tributo, compensação esta que será efetivada por meio de procedimento administrativo específico de iniciativa do próprio contribuinte, o qual será abordado no tópico 6.1 do presente estudo.

3. CONCEITO DE RENDA E PROVENTOS DE QUALQUER NATUREZA: LUCRO COMO BASE TRIBUTÁVEL DO IRPJ E DA CSLL

O estudo de qualquer tributo deve necessariamente começar pelo exame das normas que se extraem do texto constitucional, especialmente sobre as normas de competência que determinam a instituição desse tributo.

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

4. “Súmula 512. Não cabe condenação em honorários de advogado na ação de mandado de segurança.”
5. Destacamos que o mandado de segurança não é ação própria para a produção de efeitos patrimoniais pretéritos (repetição do indébito), conforme Súmulas 269 (“O mandado de segurança não é substitutivo de ação de cobrança”) e 271 (“Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação a período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria”), ambas do STF, sendo cabível apenas para reconhecer o direito à compensação.
6. “Súmula 213. O mandado de segurança constitui ação adequada para a declaração do direito à compensação tributária.”

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

A competência tributária é a capacidade conferida pela Constituição Federal aos entes federados para instituir tributos. Trata-se, em última análise, da faculdade outorgada às pessoas políticas para a produção de normas jurídicas sobre tributos.⁷

A Constituição Federal é exaustiva e rígida no que diz com a atribuição da competência tributária, porque nela se esgotam todas as possibilidades que têm os legisladores das ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para a instituição de tributos, não podendo fazer qualquer inovação quanto ao que veio minuciosamente estabelecido pelo legislador constitucional.

Tendo em vista que a competência tributária está dentro do direito positivo e que este se constitui como o conjunto de normas válidas em determinadas coordenadas tempo e espaço, visando a regular condutas intersubjetivas, é inegável que a competência também se trata de uma norma jurídica. Mais ainda, trata-se de norma de estrutura ou norma de produção normativa, espécie de norma que tem aptidão de dispor sobre normas, especialmente sobre a produção de novas normas⁸.

Relativamente ao Imposto de Renda, a sua norma de competência está disciplinada no art. 153, III, da Constituição Federal, que autoriza a União a instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza:

“Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

(...)

III – renda e proventos de qualquer natureza;”

Da leitura do referido dispositivo é possível perceber que a Constituição Federal autoriza a incidência de imposto sobre duas materialidades distintas, a saber: (i) renda e (ii) proventos de qualquer natureza. Todavia, o que é renda? O que são proventos de qualquer natureza?

A Magna Carta, ao referir ao termo “renda”, não estabelece explicitamente o seu significado, ou seja, não conceitua de forma expressa o que é renda. O mesmo pode ser dito

7. Assim leciona Paulo de Barros Carvalho: “A competência tributária é, em síntese, uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes das quais são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na faculdade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 249).

8. “Os teóricos gerais do direito costumam discernir as regras jurídicas em dois grandes grupos: normas de comportamento e normas de estrutura. As primeiras estão diretamente voltadas para a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 171-172).

com relação aos “proventos de qualquer natureza”. Todavia, tal conclusão não significa dizer que não foi estabelecido em nível constitucional um conteúdo mínimo dos conceitos de renda e de proventos de qualquer natureza.

O plenário do Supremo Tribunal Federal, ao apreciar o RE 582.525⁹, que decidiu pela impossibilidade da dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real da base de cálculo do IRPJ, foi claro ao afirmar que a definição de “renda e proventos de qualquer natureza” não está ao arbítrio do legislador infraconstitucional¹⁰.

Em realidade, os conceitos constitucionais de renda e proventos de qualquer natureza podem ser obtidos pelo jurista por intermédio da interpretação das normas que determinam a instituição dos diversos tributos sobre o patrimônio e que fazem menção a materialidades distintas, tais como, receita, propriedade, produtos industrializados, operações financeiras etc.

E a contraposição entre o conteúdo desses enunciados adotados pelas normas de competência permite afirmar que as expressões “renda” e “proventos de qualquer natureza” se referem a acréscimo patrimonial (riqueza nova apurada em dado período de tempo), como bem aponta José Antonio Minatel ao distinguir tais expressões de receita:

“O conjunto de enunciados até aqui examinados converge para confirmar que a materialidade *receita*, para ser tomada isoladamente como base de cálculo de contribuições – tal qual aparece no Texto Constitucional – precisa traduzir *ingresso* pela efetiva geração de recursos financeiros decorrentes da remuneração de um esforço, de uma atividade, ou mesmo como remuneração de capital empregado ou investido com o objetivo de agregar um retorno econômico positivo.

É preciso, no entanto, não confundir essa perspectiva da realidade com outros enunciados que também valorizam a potencialidade econômica das operações, como, por exemplo, as regras jurídicas que operam no sentido de atribuir consequências tributárias às condutas viabilizadoras da grandeza econômica expressada no conceito genérico de *renda*, no sentido de acréscimo de riqueza nova em período determinado de

9. STF, RE 582.525, Relator(a): Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, julgado em 09.05.2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral – Mérito, *DJe* 07.02.2014.

10. Assim se extrai do voto do Ministro Joaquim Barbosa: “Em mais de uma ocasião a Corte afirmou que a estipulação dos conceitos em matéria tributária não está à livre disposição do legislador infraconstitucional.

Todos os precedentes mencionados denotam que o Supremo Tribunal Federal considera pertencer ao contencioso constitucional a investigação acerca do alcance semântico das palavras utilizadas pela Constituição para demarcar a competência tributária. Em sentido semelhante ao que sustentou *Umberto Eco* (Os limites da interpretação, 2. ed. São Paulo: Perspectiva, 2004), a jurisprudência da Corte aponta, em termos gerais, à existência de uma espécie de *direito do texto Constitucional à interpretação*. Quer dizer, embora uma mesma palavra utilizada na Carta Magna possa significar várias coisas, não pode ela significar *qualquer coisa* ao alvedrio do legislador infraconstitucional. Por maior que seja a ambiguidade da expressão ‘renda e proventos de qualquer natureza’, a respectiva definição não fica ao exclusivo arbítrio do legislador complementar ou ordinário.”

tempo. A renda é outra projeção dos eventos extraídos da realidade, cujo foco valoriza outro conteúdo, outra materialidade contextualizada pelo resultado, pelo produto.”¹¹

Analisando o conceito de renda e proventos de qualquer natureza sob à égide das Constituições Federais de 1946, 1967 e da Emenda Constitucional 1 de 1969, o Supremo Tribunal Federal afirmou que este se identifica com o acréscimo patrimonial¹², entendimento reproduzido pelo RE 582.525, conforme o seguinte excerto do voto do relator:

“Para o exame das questões postas neste recurso, creio ser suficiente considerar quatro aspectos para a definição da base de cálculo possível do imposto sobre a renda: (i) acréscimo patrimonial resultante do cômputo de certos (ii) ingressos e de certas (iii) saídas, ao longo de um dado (iv) período de tempo.”

Assim, para fins do presente estudo, entende-se que há um conceito constitucional de renda, que se caracteriza por ser um acréscimo patrimonial (riqueza nova) verificado em dado período de tempo¹³.

Ao analisar o art. 43 do CTN¹⁴, que foi recepcionado pela Constituição Federal e que sedimenta o entendimento de que renda é acréscimo patrimonial, José Antonio Minatel, em outro estudo sobre o tema¹⁵, destaca outros atributos que qualificam o conceito de renda, quais sejam: (i) *disponibilidade*, enquanto faculdade para usar, gozar e dispor da riqueza

11. MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 102.
12. “Ementa: Constitucional. Tributário. Imposto de renda. Renda – Conceito. Lei 4.506, de 30.XI.64, art. 38, CF/46, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. 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. C.F., 1946, art. 15, IV; CF/67, art. 22, IV; EC 1/69, art. 21, IV. CTN, art. 43. II. – Inconstitucionalidade do art. 38 da Lei 4.506/64, que institui adicional de 7% de imposto de renda sobre lucros distribuídos. III. – RE conhecido e provido” (STF, RE 117.887, rel. Min. Carlos Velloso, Tribunal Pleno, j. 11.02.1993, DJ 23.04.1993).
13. Não se desconhece o entendimento do STF plasmado no RE 201.465, em que, com base no voto Min. Nelson Jobim, assentou-se que a Constituição Federal fala em renda sem qualquer adjetivação, sendo o conceito de renda fixado pelo Código Tributário Nacional. Entretanto, para fins do presente estudo não se concorda com tal posição.
14. “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.”
15. MINATEL, José Antonio. *Imposto sobre a renda: estrutura da incidência e inviabilidade de tributação do ‘ganho’ potencial na aquisição de direitos. V Congresso nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 421-445.

nova, a qual se subdivide em disponibilidade jurídica e econômica, as quais serão abordadas no tópico seguinte; (ii) *renda enquanto produto*, como resultado proveniente do capital, do trabalho ou da combinação de ambos¹⁶; e (iii) *periodicidade*, no sentido de que o acréscimo patrimonial deve ser mensurado em um determinado período de tempo, comparando-se o patrimônio existente em data anterior, com o valor do patrimônio em data posterior.

Portanto, a renda tributável pelo imposto de renda se caracteriza por ser um acréscimo patrimonial (riqueza nova) disponível, verificado em determinado período de tempo, resultante do capital, do trabalho ou da combinação de ambos.

Para as pessoas jurídicas, a renda tributável pelo IRPJ é o lucro, que é precisamente o resultado positivo verificado pela contraposição das receitas provenientes da atividade da empresa em determinado período de tempo com os custos/despesas correspondentes e necessários para a obtenção daquelas receitas. O lucro também serve de materialidade e base de cálculo da CSLL, conforme art. 195, I, c, da Constituição Federal¹⁷.

Já os proventos de qualquer natureza são os demais acréscimos patrimoniais que não se enquadram no conceito de renda, ou seja, que não provenham do capital nem do trabalho, nem da combinação de ambos.

Assentados os conceitos de renda, proventos de qualquer natureza e lucro, podemos seguir adiante e aprofundar o exame da disponibilidade.

4. DISPONIBILIDADE: ELEMENTO INDISPENSÁVEL À TRIBUTAÇÃO DA RENDA

Como já referido, o art. 43 do CTN, dentro do âmbito de competência previsto no art. 153, III, da Constituição Federal, estabeleceu que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica da renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza.

Ou seja, na letra do CTN, o fato jurídico tributário ocorre quando há disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda, no sentido de que os rendimentos auferidos no período determinado (ano ou trimestre, por exemplo) e que compõem a renda deverão estar disponíveis jurídica ou economicamente.¹⁸

16. São produtos do capital, por exemplo, o recebimento de juros e o valor recebido a título de aluguel. São produtos do trabalho, ao propiciarem acréscimo de riqueza nova, os salários, honorários e comissões. Já os lucros e dividendos são exemplos que se enquadram no conceito de renda como produto da combinação entre capital e trabalho.

17. “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
(...)
c) o lucro”.

18. É importante não confundir o marco temporal em que os rendimentos devem ser computados para fins de apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL com o critério temporal da regra-matriz

Como refere Charles William McNaughton, o art. 43 do CTN estabelece um marco temporal que define o momento em que os rendimentos devem ser computados para fins de apuração da base imponible do imposto¹⁹.

Assim, indispensável, para fins do presente estudo, é definir quando há a disponibilidade do rendimento (elemento que compõe a renda) para o contribuinte, especialmente porque a controvérsia ora analisada é precisamente qual o momento em que se considera disponível ao contribuinte – e passível de compor a renda tributável, portanto – o rendimento decorrente de indébito tributário reconhecido judicialmente e levado à compensação, se, por exemplo, quando do trânsito em julgado da decisão, quando da habilitação administrativa do crédito, quando da apresentação da declaração de compensação ou quando da homologação da compensação.

Como o momento em que se considera tal rendimento disponível será analisado no ponto 6 do presente artigo, fixemo-nos, por enquanto, em explicar o que se entende por disponibilidade.

Como refere Ricardo Mariz de Oliveira, a definição de disponibilidade, do que é disponível, gera menores dificuldades, havendo poucas dúvidas entre os juristas que se dedicaram ao estudo do tema²⁰.

A disponibilidade é a faculdade que o sujeito tem de usar, gozar e dispor de determinado objeto, no caso do imposto de renda, este objeto é a riqueza nova (renda). Portanto, para fins de IRPJ e CSLL, considera-se a renda disponível quando o contribuinte puder dela usar, gozar e dispor, facultando-lhe dar a esta a destinação que bem entender, seja para a realização de novos investimentos, consumo ou para a liquidação de obrigações.²¹

de incidência tributária desses tributos. Enquanto o primeiro determina o momento em que os elementos que compõem a renda devem ser computados para apuração do imposto e da contribuição, o segundo determina o momento em que há a incidência do IRPJ e CSLL, precisamente no encerramento do período de apuração determinado em lei.

19. “Portanto, parece-nos que o dispositivo legal acima citado, mais do que estabelecer um critério temporal para definição da renda ou proventos, como sugere a redação do artigo, acaba criando um marco temporal que define em que momento os rendimentos devem ser computados para fins de apuração da base imponible do imposto” (MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IRPF*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 143).
20. “Se disponibilidade é algo que gera menores dificuldades, na compreensão do que sejam disponibilidade econômica e disponibilidade jurídica, bem como na conseqüente distinção entre elas, reside aquele maior desafio. (...) Quanto ao que seja ‘disponibilidade’, há pouca dúvida entre os juristas que se dedicaram ao tema, pois ela representa a qualidade de algo estar disponível, isto é, algo que esteja à disposição de alguém, no caso na disposição do contribuinte titular do patrimônio aumentado” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin: 2008. p. 289-290).
21. “Ou seja, a *disponibilidade*, no sentido de faculdade para usar, gozar e dispor da riqueza nova é nota determinante que qualifica o conteúdo do conceito de renda. Se renda é acréscimo, é preciso que esse acréscimo esteja disponível, ao alcance do seu titular a ponto de permitir-lhe dar livre destinação ao montante identificado como renda, seja para realização de novos investimentos, consumo ou para

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Portanto, para que se considere a renda disponível – ou os elementos (rendimentos) que venham a compor a renda – é imprescindível que o contribuinte tenha sobre ela a livre disposição, ou seja, que não grasse qualquer condição ou obstáculo que lhe impeça de dar à riqueza nova a destinação que bem entender.

O elemento essencial da disponibilidade impede que se tribute, via IRPJ e CSLL, a mera expectativa de ganho potencial ou futuro. Veda-se a tributação da renda virtual, a qual não tenha sido efetivamente auferida.

Além disso, o art. 43 do CTN, ao tratar da necessidade da disponibilidade da renda, afirma que tal disponibilidade poderá ser econômica ou jurídica. Em que pese parcela da doutrina, exemplificada na lição de Luís Eduardo Schoueri, afirme não ser útil tal distinção²², o fato é que a lei refere a duas espécies distintas de disponibilidade, sendo importante distinguir do que cada uma se trata.

O Supremo Tribunal Federal, quando enfrentou a questão atinente a diferença entre disponibilidade econômica e jurídica, ao julgar o RE 172.058/SC²³, afirmou que a primeira se revela quando ocorrida a efetiva percepção do rendimento e a que a segunda consistiria na situação em que o direito de receber um crédito já estaria presente²⁴.

Nesse sentido, haverá disponibilidade econômica pela existência física dos recursos financeiros no patrimônio de seu titular. Já a disponibilidade jurídica pressupõe

liquidação de obrigações” (MINATEL, José Antonio. Imposto sobre a renda: estrutura da incidência e inviabilidade de tributação do ‘ganho’ potencial na aquisição de direitos. *V Congresso nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.p. 425).

22. “Ademais, não parece útil, para a aplicação do referido dispositivo da lei complementar, distinguir o que seria disponibilidade jurídica ou econômica. Para haver tributação, basta haver disponibilidade. O que importa – e isso é relevante para o conceito do legislador complementar – é haver a aquisição (definitiva) de alguma disponibilidade. Se não houver disponibilidade, não haverá tributação” (SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível e renda líquida. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 22).
23. STF, RE 172058, rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, j. 30.06.1995, DJ 13.10.1995.
24. Assim se depreende do voto do Ministro Marco Aurélio: “Elucidando a ambiguidade dos conceitos de disponibilidade econômica e jurídica, definem a primeira como a revelar que ‘alguém pode, efetivamente, tomar, usar e alienar bem ou direito’. A segunda configura-se quando o ‘o titular pode, embora não haja recebido fisicamente a coisa ou o direito, dele fazer uso ou tirar os proveitos resultantes do domínio, porque a lei ou o contrato lhe o permitem, mesmo sem que seja preciso ter a sua detenção material’ (Caderno de Pesquisas Tributárias. Volume XI). No mesmo sentido, Antônio Manoel Gonzalez ressaltou que disponibilidade jurídica ‘é o nascimento do direito a receber um crédito (receita a realizar)’, enquanto a econômica ‘é a percepção efetiva do rendimento em dinheiro (receita realizada)’ (obra citada, páginas 49 e 50). Carlos da Rocha Guimarães, no mesmo Caderno, aduz, à folha 77, que a aquisição de disponibilidade, que sob o ângulo econômico ou jurídico do rendimento, há de estar assentada no poder daquele que se beneficiou do acréscimo patrimonial de dispor efetivamente.”

a existência de direito líquido e certo que assegura a exigibilidade da renda, por estarem cumpridas as condições que viabilizam a sua percepção.²⁵

Ainda no que diz com a disponibilidade jurídica e econômica é preciso fazer duas advertências. A primeira: o simples ingresso de recursos na esfera patrimonial do contribuinte significa apenas a disponibilidade financeira, não constituindo necessariamente acréscimo patrimonial ou que o recurso esteja disponível para livre uso, gozo e disposição. Portanto, disponibilidade financeira não implica necessariamente disponibilidade jurídica ou econômica²⁶. A segunda: não se pode tomar os regimes de caixa e competência como reflexos precisos, respectivamente, da aquisição de disponibilidade econômica e jurídica da renda. De um lado se tem regime de reconhecimento de receitas e despesas, vinculados à apuração contábil, e, de outro, de critérios jurídicos determinantes da percepção da receita²⁷. Ou seja, o fato de determinada receita ter sido reconhecida contabilmente por meio do regime de competência, não significa necessariamente dizer que já tenha o contribuinte adquirido a sua disponibilidade jurídica.

5. DA TRIBUTAÇÃO POR IRPJ E CSLL DOS VALORES RECONHECIDOS EM DECISÃO JUDICIAL QUE DETERMINA A DEVOUÇÃO DE TRIBUTO PAGO INDEVIDAMENTE NA SISTEMÁTICA DO LUCRO REAL

A Receita Federal do Brasil, por meio do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF 25/2003, estabeleceu que os valores restituídos a título de tributo pago

25. “(...) a *disponibilidade* pode ser econômica ou jurídica, caracterizando-se a primeira pela existência física dos recursos financeiros no patrimônio do seu titular, enquanto que a disponibilidade jurídica pressupõe, no mínimo, a existência de direito líquido e certo que assegura a exigibilidade da renda, por estarem cumpridas as condições que viabilizam a sua percepção” (MINATEL, José Antonio. Imposto sobre a renda: estrutura da incidência e inviabilidade de tributação do ‘ganho’ potencial na aquisição de direitos. *V Congresso nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.p. 425).
26. “O ingresso de recursos na esfera patrimonial do contribuinte indica apenas a existência de disponibilidade financeira, a qual não se confunde com as disponibilidades econômica ou jurídica. Ainda que o *momento da liquidação* e o *momento da realização* da renda possam coincidir em determinadas situações, o que efetivamente caracteriza a realização da renda ou dos proventos é a separação jurídica ou econômica de um acréscimo de riqueza” (SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 226-227).
27. “Não se pode tomar os regimes de caixa e competência como reflexos precisos, respectivamente, da aquisição da disponibilidade econômica e jurídica de renda. Trata-se, de um lado, de regimes de reconhecimento de receitas e despesas, e, de outro, de critérios jurídicos determinantes da percepção da renda” (SILVEIRA, Rodrigo Maito. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 102).

indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, nos seguintes termos:

“Art. 1º Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.”

Referido ADI foi atacado judicialmente pelos contribuintes, ao argumento de que os valores alusivos à restituição de indébito tributário não deveriam compor as bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois não constituiriam receitas, mas mera recomposição de patrimônio. Sustentou-se, ainda, a violação ao princípio da legalidade, uma vez que, ao regulamentar o art. 53 da Lei 9.430/1996²⁸, que estabelece o tratamento tributário a ser dado aos valores recuperados a título de custos e despesas nos casos de lucro presumido e arbitrado, teria estabelecido nova regra de tributação para a sistemática do lucro real.

Ao apreciar a controvérsia, o Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o Recurso Especial 1.466.501/CE, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, entendeu que tais valores devem ser objeto de tributação por IRPJ e CSLL²⁹.

28. “Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.”

29. “Tributário. Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL. Art. 1º do Ato Declaratório – ADI SRF 25/2003. Legalidade. Consonância com o art. 44, III, da Lei 4.506/64, Arts. 12 e 53, da Lei 9.430/96, art. 41, da Lei 8.981/95, e art. 7º, da Lei 8.541/92. Incidência do IRPJ e CSLL na repetição de indébito tributário de valores deduzidos anteriormente da base tributável do IRPJ e CSLL.

1. A repetição do indébito tributário não escapa à tributação pelo IRPJ e pela CSLL justamente porque que se classifica como ‘recuperações ou devoluções de custos’, receita operacional prevista no art. 44, III, da Lei 4.506/64; art. 53, da Lei 9.430/96; arts. 392, II e 521, § 3º, do RIR/99. Sua inserção no lucro operacional deriva do fato de que o pagamento dos diversos tributos, em regra, representa custo dedutível, consoante o art. 41, da Lei n. 8.981/95 e o art. 7º, da Lei 8.541/92, regulamentado pelos art. 344, do RIR/99. Na mesma linha, dispõem o art. 12, c/c art. 28, da Lei 9.430/96 que esse mesmo valor recuperado deverá ser adicionado ao Lucro Real e ao Lucro Líquido ajustado, a fim de compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

2. A lógica subjacente a tal sistemática é a de que os valores, acaso não tivessem sido utilizados para o pagamento dos tributos indevidos, não teriam sido originalmente deduzidos na determinação do Lucro Real (base de cálculo do IRPJ) e do Lucro Líquido ajustado (base de cálculo da CSLL). Desse modo, quando retornam para o patrimônio da empresa, desfaz-se a dedução anteriormente feita através da reinclusão dos valores na determinação do lucro operacional. Ou

Na oportunidade, entendeu o Tribunal Superior que a repetição do indébito tributário se classifica como “recuperações ou devoluções de custos”, receita operacional prevista no art. 44, III, da Lei 4.506/64³⁰; art. 53, da Lei 9.430/96; arts. 392, II³¹, e 521, § 3º³², do RIR/1999, vigente à época do julgamento, hoje substituídos pelos arts. 441, II³³, e 595, § 9º, do RIR/2018³⁴.

seja, retorna-se ao status quo ante onde os referidos valores teriam sido objeto de tributação. Nessa situação, o fato gerador se dá no momento do retorno dos valores à disponibilidade da empresa, inaugurando-se o prazo decadencial na forma do art. 150, § 4º e do art. 173, I, do CTN (conforme o tipo de lançamento), não consistindo isso em qualquer burla ao prazo decadencial para a constituição do crédito tributário.

3. Tema já enfrentado como fundamento determinante no corpo do recurso representativo da controvérsia REsp 1.138.695/SC: ‘De observar que, no caso da repetição de indébito, o tributo (principal) quando efetivamente pago pode ser deduzido como despesa (art. 7º, da Lei 8.541/92), a *contrario sensu*, se o valor for devolvido deve acrescer às receitas da empresa a fim de compor o Lucro Real e o Lucro Líquido ajustado como base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois dali só saiu porque se referia a despesa com pagamento de tributo’ (REsp. 1.138.695/SC, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 22.05.2013).

4. Desse modo, correta a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ e da Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSLL, sobre valores recebidos a título de restituição ou compensação de indébito tributário, sendo lícito o disposto no art. 1º, do Ato Declaratório Interpretativo SRF 25/2003.

5. Recurso especial não provido” (STJ, REsp 1.466.501/CE, rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 26.05.2015, DJe 01.06.2015).

30. “Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

(...)

III – As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões”.

31. “Art. 392. Serão computadas na determinação do lucro operacional:

(...)

II – as recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões, quando dedutíveis”.

32. “§ 3º Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para determinação do imposto, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado”.

33. “Art. 441. Serão computadas para fins de determinação do lucro operacional (Lei 4.506, de 1964, art. 44, *caput*, incisos III e IV; e Lei 8.036, de 1990, art. 29):

(...)

II – as recuperações ou as devoluções de custos, as deduções ou as provisões, quando dedutíveis”.

34. “§ 9º Os valores recuperados correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido para fins de determinação do imposto sobre a renda, exceto se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado (Lei 9.430, de 1996, art. 53)”.

Já a sua inserção no lucro operacional decorreria do fato de que o pagamento dos diversos tributos, em regra, representa custo dedutível, consoante o art. 41 da Lei 8.981/95³⁵ e o art. 7º da Lei 8.541/92³⁶, regulamentados pelos art. 344 do RIR/1999³⁷, hoje art. 352 do RIR/2018³⁸.

Nesse sentido, tratando-se os tributos de despesas dedutíveis, a sua eventual recuperação por meio de repetição do indébito tem como consequência a sua adição ao Lucro Real, a fim de compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL, na forma do art. 12 da Lei 9.430/1996³⁹.

Em outras palavras: o que decidiu o STJ é que se está apenas restabelecendo o *status quo ante*, uma vez que se não tivessem os valores sido utilizados para pagamentos dos tributos indevidos, não seriam eles dedutíveis. Assim, o reconhecimento da repetição do indébito tem o condão de desfazer a dedução anteriormente realizada, reincluindo os valores originalmente deduzidos na determinação do lucro operacional.

Tendo em vista que o objeto do presente estudo não é discutir a legalidade da tributação do IRPJ e da CSLL sobre os valores reconhecidos em decisão judicial que determina a devolução de tributo pago indevidamente, mas sim o momento em que tais tributos são devidos nessa hipótese, parte-se da premissa que está correto o entendimento do STJ no precedente acima citado.

6. MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL NO CASO DE COMPENSAÇÃO DO VALOR RECONHECIDO JUDICIALMENTE

6.1. *Do procedimento administrativo para aproveitamento do crédito mediante compensação e dos possíveis momentos em que se podem considerar disponíveis os rendimentos*

Transitada em julgado a decisão reconhecendo o indébito tributário⁴⁰, tem o contribuinte a faculdade de apurar o valor que foi indevidamente recolhido a título de tributo e

35. “Art. 41. Os tributos e contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência.”

36. “Art. 7º As obrigações referentes a tributos ou contribuições somente serão dedutíveis, para fins de apuração do lucro real, quando pagas.

37. “Art. 344. Os tributos e “contribuições são dedutíveis, na determinação do lucro real, segundo o regime de competência” (Lei 8.981, de 1995, art. 41).

38. “Art. 352. Os impostos e as contribuições são dedutíveis, para fins de determinação do lucro real, segundo o regime de competência” (Lei 8.981, de 1995, art. 41, *caput*).

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

40. O Código Tributário Nacional, por meio de seu art. 170-A, veda a compensação mediante aproveitamento de tributo antes do trânsito em julgado da decisão judicial: “Art. 170-A. É vedada a

utiliza-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme art. 74, *caput*, da Lei 9.430/1996⁴¹.

Referida compensação será efetivada mediante a entrega de declaração à autoridade administrativa⁴², na qual devem estar especificados os créditos utilizados e os respectivos débitos compensados (art. 74, § 1º, da Lei 9.430/1996⁴³), sendo que a compensação declarada extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (art. 74, § 2º, da Lei 9.430/1996⁴⁴).

Logo, somente com a homologação da compensação é que se reputa aproveitado o crédito tributário. Isto porque têm as autoridades administrativas a faculdade de indeferir a compensação, não a homologando, caso entendam que não foram atendidas as condições procedimentais ou que o crédito é parcial ou integralmente inexistente.

Além disso, a Instrução Normativa RFB 1.717/2017, que regulamenta o procedimento de compensação, estabelece que, nos casos de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação somente será recepcionada pela RFB se houver a prévia habilitação do crédito tributário (art. 100⁴⁵).

Atentando-se para o procedimento exposto, é possível destacar quatro momentos distintos em que, em tese, poder-se-iam considerar disponíveis os rendimentos de crédito reconhecido em decisão judicial levado à compensação de modo a submetê-los à tributação via IRPJ e CSLL, a saber:

-
- compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.”
41. “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.”
 42. O art. 65, § 1º, da Instrução Normativa RFB 1.717/2017, informa que a declaração deverá ser apresentada por meio eletrônico, por meio do programa PER/DCOMP, sendo, por exceção, autorizada a apresentação em formulário físico: “§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de sua utilização, mediante o formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV desta Instrução Normativa.”
 43. “§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a entrega, pela (*sic*) sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados.”
 44. “§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”
 45. “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.”

- 1 – data do trânsito em julgado da decisão judicial;
- 2 – data do protocolo do pedido de habilitação;
- 3 – data do protocolo da declaração de compensação;
- 4 – data da homologação da compensação.

Assim, nos próximos itens analisar-se-á cada um desses momentos, a fim de verificar quando de fato estão disponíveis os rendimentos em questão.

6.2. Entendimento da Receita Federal do Brasil

Como já adiantado no item 5, a Receita Federal do Brasil, por meio Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF 25/2003, estabeleceu que os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

Se a tributação se der pelo regime de competência, caso do lucro real, o ADI estabelece que a receita passa a ser tributável pelo IRPJ e CSLL a contar do trânsito em julgado da sentença judicial que define o valor a ser restituído, conforme seu art. 5º, *caput*⁴⁶.

Na hipótese da sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável por IRPJ e CSLL na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução (hoje impugnação ao cumprimento de sentença, conforme art. 535 do CPC⁴⁷) ou na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer os embargos à execução (hoje impugnação cumprimento de sentença), conforme art. 5º, § 1º, do ADI SRF 25/2003⁴⁸.

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

47. “Art. 535. A Fazenda Pública será intimada na pessoa de seu representante judicial, por carga, remessa ou meio eletrônico, para, querendo, no prazo de 30 (trinta) dias e nos próprios autos, impugnar a execução, podendo arguir:

I – falta ou nulidade da citação se, na fase de conhecimento, o processo correu à revelia;

II – ilegitimidade de parte;

III – inexecutibilidade do título ou inexigibilidade da obrigação;

IV – excesso de execução ou cumulação indevida de execuções;

V – incompetência absoluta ou relativa do juízo da execução;

VI – qualquer causa modificativa ou extintiva da obrigação, como pagamento, novação, compensação, transação ou prescrição, desde que supervenientes ao trânsito em julgado da sentença.”

48. “§ 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

Note-se que o ADI trata da questão atinente à devolução dos valores realizado em espécie, por meio de pedido de repetição de indébito e sujeitos a precatório, não mencionando especificamente o caso em que o aproveitamento do indébito se dá por meio de decisão judicial que reconheceu o direito à compensação.

Por meio da Solução de Consulta DISIT/SRRF10 233/2007⁴⁹, a Receita Federal do Brasil entendeu que nesse caso seria na data do trânsito em julgado da sentença judicial que reconhece o direito à compensação que ocorreria a incorporação do direito ao patrimônio do sujeito passivo, configurando a disponibilidade de rendas ou proventos. Assim consta de tal Solução de Consulta:

“Note-se que é exatamente o fato de já estar incorporado ao patrimônio do sujeito passivo, como direito exigível, o crédito passível de compensação, isto é, de já estar configurada a disponibilidade de rendas ou proventos – portanto, ocorrido o fato gerador do IRPJ e da CSLL –, que possibilita ao sujeito passivo exigir do fisco a prática do ato vinculado de habilitação de seu crédito para efeito de compensação. E, conforme já exposto, é na data do trânsito em julgado da sentença judicial que reconheça o direito à compensação que ocorre a incorporação desse direito ao patrimônio do sujeito passivo, isto é, que se configura a disponibilidade de rendas ou proventos.”

Portanto, ao ver da Receita Federal do Brasil, se o aproveitamento do crédito reconhecido judicialmente em favor do contribuinte se der por meio de compensação, os valores

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

49. “Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Tributação do Indébito Tributário Reconhecido em Sentença Judicial Transitada em Julgado.

A pessoa jurídica que obtenha o reconhecimento, em seu favor, de créditos contra a União, mediante sentença judicial transitada em julgado, deve escriturá-los conforme o regime de competência. No momento do trânsito em julgado da sentença judicial, esses créditos passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis desses tributos.

Dispositivos Legais: Lei 5.172, de 1966 (CTN), art. 43; Lei 6.404, de 1976, arts. 177 e 187, § 1º; Decreto 3.000, de 1999, art. 274, § 1º; ADI SRF 25, de 2003.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ementa: Ineficácia da Consulta.

É ineficaz a consulta na parte em que formulada sobre fato disciplinado em ato normativo, publicado na imprensa oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto 70.235, de 1972, art. 52, inciso V; IN SRF 740, de 2007, art. 15, inciso VII.”

(RFB. Solução De Consulta DISIT/SRRF10 233, de 30 de novembro de 2007, *DOU* 22.02.2008, seção 1, p. 29).

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

deverão ser reconhecidos e submetidos à tributação por meio de IRPJ e CSLL na data do trânsito em julgado da decisão judicial.

6.3. Entendimento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)

Em artigo abordando especificamente as decisões mais recentes do CARF que tocam no tema ora tratado⁵⁰, Carlos Augusto Daniel Neto destaca que é entendimento majoritário em tal Tribunal Administrativo que não haverá o fato gerador do IRPJ e da CSLL, relativo a ganhos decorrentes de decisão judicial definitiva, enquanto houver qualquer contestação ou dúvida acerca de seu conteúdo, ou não se tenha certeza do seu recebimento.

Constatou-se, contudo, que tal posição está ancorada em dois argumentos distintos, os quais o autor resolveu denominar de “argumento da incerteza” e “argumento da dissociação”, assim referindo:

“i) o argumento da incerteza se baseia na assunção de que, ainda que a decisão judicial tenha definido o valor do crédito, a sua contestação, seja por embargos à execução, seja por ação rescisória, afastaria a *confiabilidade* necessária para que se reconheça essa receita;

ii) o argumento da dissociação sustenta que as noções de disponibilidade econômica ou jurídica não se encontram atreladas ao regime de competência, de modo que o reconhecimento da receita, para atender a um padrão contábil, não implicaria necessariamente a sua tributação, pela inexistência de acesso à riqueza nova.”

No estudo foram analisados os seguintes acórdãos: 1202-001.088⁵¹, 1301-001.739⁵², 1301-002.122⁵³, 1402-001.705⁵⁴, 1301-003.282⁵⁵, 1401-001.898⁵⁶, 9101-003.646⁵⁷ e 9101-002.866⁵⁸.

50. NETO, Carlos Augusto Daniel. Carf consolida posição que reconhece receita decorrente de decisões judiciais, *Consultor Jurídico*, Disponível em: [www.conjur.com.br/2019-jun-26/direito-carf-carf-firma-posicao-reconhece-receita-decorrente-decisao-judicial]. Acesso em: 10.01.2020.

51. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Exercício: 2005
Deságio. Aquisição de precatórios. Expectativa de direito.
Como a compra de precatórios representa uma expectativa de direito, ou ganho patrimonial que por si só não é acréscimo patrimonial até sua realização, não há se falar em receita ou disponibilidade financeira, ou mesmo jurídica, uma vez realizável a longo prazo, sem data prevista.”
(CARF Processo 13896.722924/2011-36, Acórdão 1202-001.088, Primeira Seção de Julgamento, 2ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relatora: Viviane Vidal Wagner, Redator: Orlando José Gonçalves Bueno, j. 11.02.2014).

52. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 2000, 2001, 2002, 2003

- Omissão de receita. Variação monetária ativa. Precatório. Pagamento suspenso. Execução de sentença contra a união questionada em ação rescisória.
- As receitas variáveis que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica, dada a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores e por não se encontrarem juridicamente disponíveis antes daquele momento.”
- (CARF. Processo 18471.000530/2005-90, Acórdão 1301-001.739, Primeira Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator: Luiz Tadeu Matosinho Machado, j. 27.11.2014).
53. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 2009
Precatórios. Reconhecimento como receita. Realização financeira.
Os valores relativos a precatórios, expedidos em execução contra a Fazenda Pública, quando tributáveis, devem ser reconhecidos como receita no momento de realização financeira do direito ou de cessão do crédito, pois antes disso, não se tem a exata definição do valor a ser tributado, salvo nas hipóteses de repetição de indébito, quanto ao valor que tenha sido deduzido da base de cálculo dos tributos.
CSLL, PIS e COFINS. Identidade de matéria fática. Mesma decisão.
Quando os lançamentos de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins recaírem sobre a mesma base fática, há de ser dada a mesma decisão, ressalvados os aspectos específicos inerentes à legislação de cada tributo.”
(CARF. Processo 10880.726733/2012-13, Acórdão 1301-002.122, Primeira Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator: Roberto Silva Júnior, j. 13.09.2016).
54. “Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins
Ano-calendário: 2008
(...)
Precatório. Regime de reconhecimento das receitas. Fato gerador. Não resta caracterizada receita de uma parte se ainda não haja custo, despesa ou encargo da outra. Em termos de contabilidade pública, a despesa somente se caracteriza com seu empenho, conforme determina o art. 35, II, da Lei 4.320, de 1964. Desse modo, somente resta caracterizada a receita do beneficiário do precatório na medida em que as despesas foram efetivamente empenhadas e pagas pela União. Trata-se, na realidade de adaptação da aplicação do regime de competência ao caso concreto: as receitas devem ser reconhecidas à medida em que se tornam despesas incorridas para o Poder Público.
Tributação Reflexa.
Estende-se aos lançamentos decorrentes, no que couber, a decisão prolatada no lançamento matriz, em razão da íntima relação de causa e efeito que os vincula.”
(CARF. Processo 10480.728395/2012-59, Acórdão 1402-001.705, Primeira Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, Relator: Fernando Brasil de Oliveira Pinto, j. 03.06.2014).
55. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Ano-calendário: 2011, 2012, 2013
(...)
Valores decorrentes de decisão judicial condenatória, líquida e certa, em processo de conhecimento, transitada em julgado contra a União, por rescisão unilateral de relação contratual, sujeita a meros cálculos aritméticos (dispensada liquidação). Execução judicial de obrigação por quantia

certa. Embargos do devedor contra a execução. Excesso de execução. Disponibilidade jurídica de renda. Regime de competência. Ajuste.

(...)

Assim, a disponibilidade jurídica de renda deve ser considerada a partir do ano-calendário em que transitar em julgado a decisão dos embargos à execução contra ente federativo e não do ano-calendário em que ocorreu o trânsito em julgado da decisão no processo de conhecimento. Princípio da competência ajustado em consonância com a capacidade contributiva pela disponibilidade jurídica de renda a partir do trânsito em julgado da decisão em embargos à execução.

Ex vi do artigo 43 do CTN e do princípio da competência ajustado, configura *in abstracto* disponibilidade jurídica de renda os valores decorrentes da decisão judicial transitada em julgado contra ente federativo a partir do ano-calendário do trânsito em julgado dos embargos à execução se manjados e não a partir do trânsito em julgado da decisão condenatória no processo de conhecimento.”

(CARF. Processo 15868.720076/2016-06, Acórdão 1301-003.282, Primeira Seção de Julgamento, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relator: Nelso Kichel, j. 14.08.2018).

56. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012

IRPJ. Fato gerador. Créditos contra a União. Momento em que ocorre a disponibilidade. Os créditos contra a União reconhecidos em sentença judicial em embargos à execução constituem receita tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica a partir do trânsito em julgado, sendo a disponibilidade revelada pelo fato de que tais valores podem ser objeto de pedido de restituição ou declaração de compensação, independentemente da expedição de precatório.

Normas gerais de direito tributário. Decadência. Tendo a notificação de lançamento ou ciência do auto de infração ocorrido mais de 5 anos após o fato gerador, opera-se a decadência nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado”

(CARF. Processo 11516.722152/2015-68, Acórdão 1401-001.898, Primeira Seção de Julgamento, 4ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, Relatora: Livia de Carli Germano, j. 20.06.2017).

57. Esse julgado trata de Recurso Especial do Procurador interposto em relação ao Acórdão 1401-001.898, o qual está citado na nota de rodapé precedente, a de 56. A ementa do Acórdão 9101-003.646 de lavra da Câmara Superior de Recursos Fiscais faz menção apenas ao prazo decadencial, não sendo clara quanto à matéria ora em estudo. Entretanto, a leitura das razões de decidir do acórdão permite depreender que se entendeu que a discussão sobre o valor do crédito judicial perdurara até o trânsito em julgado dos embargos, razão pela qual o próprio Fisco não teria elementos para quantificar o tributo devido, pela possibilidade de redução do montante a ser pago ao contribuinte. Além disso, ressaltou-se que cobrar o IRPJ/CSLL do contribuinte por riqueza que permanece nas mãos do poder público implicaria em uma tributação com efeito confiscatório (CARF. Processo 11516.722152/2015-68, Acórdão 9101-003.646, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1ª Turma, Relator: Flavio Franco Correa, j. 03.07.2018).

58. “Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2000

Preclusão Administrativa

No entanto, é importante destacar que tais precedentes não se referem expressamente ao caso de compensação, mas à hipótese de restituição de indébito por meio de execução/cumprimento de sentença em processo judicial, que tem por consequência o recebimento dos valores em espécie por meio de precatório.

Em que pese não existir precedente específico do CARF tratando do momento em que se consideram disponíveis para fins de IRPJ e CSLL os rendimentos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado e levados à compensação, a posição acima descrita já serve de norte para uma futura decisão.

6.4. *Nosso entendimento*

Ponto fundamental para resolução da questão ora proposta é definir em que momento se consideram os rendimentos decorrentes de crédito tributário reconhecido por decisão judicial e levados à compensação disponíveis. Isto é, a partir de quando o sujeito passivo do IRPJ e da CSLL, titular do crédito, tem a faculdade de usar, gozar e dispor livremente desses rendimentos, sem qualquer condição ou obstáculo.

E não temos dúvidas em afirmar que essa disponibilidade apenas se verifica com a homologação da compensação por parte da autoridade competente, momento em que os rendimentos poderão ser usufruídos livremente, sem qualquer condição.

Isto porque quando a compensação é realizada por iniciativa do próprio contribuinte, baseada em título executivo judicial que lhe garante este direito, a compensação somente será efetivada e o crédito tributário somente será extinto (definitivamente aproveitado), quando a autoridade administrativa a homologar expressa ou tacitamente, como determina a legislação (arts. 150, § 1^o⁵⁹, e 170⁶⁰, ambos do CTN, e art. 74, § 2^o, da Lei 9.430/1996⁶¹).

A matéria não tratada pela contribuinte em sua impugnação revela-se não recorrida, não sendo devolvida a julgamento, operando-se a conclusão administrativa, que não pode ser superada pela invocação por uma pretensa busca da verdade material.

Momento de Reconhecimento do Crédito.

Configurado juridicamente o indébito tributário, deve-se determinar o momento em que configurada a disponibilidade para se determinar a incidência do IRPJ e da CSLL, eis que reconhecidas as respectivas deduções anteriores e, se por sentença judicial, a necessidade de seu trânsito em julgado, pois elemento ínsito do ato a conferir a sua definitividade.

Lê-se que o ADI 25/2003, ao seu modo, confirma esse posicionamento quando prevê as hipóteses em que a sentença transitada em julgado não liquidou o crédito, transpondo para esse momento ainda a necessidade de reconhecimento. O que não se entende possível é se determinar a antecipação desse reconhecimento, diante da iliquidez da sentença.”

(CARF Processo 10835.002737/2005-11, Acórdão 9101-002.866, Câmara Superior de Recursos Fiscais, 1^a Turma, Relatora: Daniele Souto Rodrigues Amadio, j. 06.06.2017)

59. “Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

Antes da homologação, não se pode reputar como disponíveis os rendimentos, pois estão submetidos à condição suspensiva, que é precisamente a homologação tácita ou expressa. Tanto é verdade que somente com a homologação que o crédito levado à compensação se tornará líquido, pois antes desse momento sequer se sabe qual, de fato, é o valor reconhecido pela decisão judicial.

Humberto Ávila bem esclarece que a aquisição da disponibilidade jurídica somente se verifica no momento em que se pode dispor da renda, sem a realização de qualquer condição:

“É necessário realçar o fundamental: o fato gerador do imposto sobre a renda é a *aquisição de disponibilidade* jurídica sobre a renda. Assim, ele não surge enquanto o contribuinte não *adquirir a disponibilidade*, isto é, enquanto ele não tiver o *direito de dispor da renda*, sem a realização de qualquer condição.”⁶²

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ao apreciar o Agravo de Instrumento 5033080-78.2019.4.03.0000, decidiu que a caracterização da disponibilidade jurídica ou econômica da renda como fato gerador do IRPJ e da CSLL, nos casos de compensação de indébito reconhecido em mandado de segurança, ocorrerá somente no momento da homologação da compensação pelo Fisco. Assim está ementado o referido julgado:

“Agravo de instrumento. Mandado de segurança. Tributário. IRPJ e CSLL. Momento da tributação. Disponibilidade patrimonial.

1. O e. Superior Tribunal de Justiça assentou o entendimento de que o mandado de segurança é instrumento adequado à declaração do direito de compensação de tributos indevidamente pagos, *ex vi* da Súmula 213 daquele Sodalício.

administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.”

60. “Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda pública. Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.”
61. “§ 2º A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação.”
62. ÁVILA, Humberto. Disponibilidade jurídica e poder decisório. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019. p. 86.

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

2. O E. STJ, por ocasião do REsp 1.124.537/SP, submetido ao rito dos recursos repetitivos, firmou orientação, no sentido de que 'A Administração Pública tem competência para fiscalizar a existência ou não de créditos a ser compensados, o procedimento e os valores a compensar, e a conformidade do procedimento adotado com os termos da legislação pertinente, sendo inadmissível provimento jurisdicional substitutivo da homologação da autoridade administrativa, que atribua eficácia extintiva, desde logo, à compensação efetuada'. (Rel. Ministro Luiz Fux, *DJe* 18.12.2009).
3. Significa dizer, a quantificação dos valores compensáveis, reconhecidos judicialmente é de responsabilidade da autoridade administrativa, sem interferência do Poder Judiciário.
4. A sentença que declara o direito à compensação se constitui em título líquido e certo quando, ao declarar a existência de créditos compensáveis, já define o seu montante, permitindo, portanto a contabilização. Nesse caso, essa certeza é estabelecida pelo trânsito em julgado da decisão.
5. Por outro lado, antes de transmitir a declaração de compensação ('DCOMP'), instrumento pelo qual se aproveita os créditos reconhecidos pela sentença, o contribuinte deve formular um pedido administrativo de habilitação do crédito, na forma do art. 100 da Instrução Normativa RFB 1.717/2017.
6. Depreende-se, pois, que até a decisão administrativa que homologa a habilitação creditória do contribuinte, os valores reconhecidos pela decisão judicial não são certos, líquidos e exigíveis.
7. No caso concreto, o fato de se tratar de crédito reconhecido judicialmente concernente aos montantes decorrentes da inclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins ganha especial relevo, ante o entendimento perfilhado pela Receita Federal de que o valor do ICMS a ser excluído é o efetivamente pago e não o destacado nas notas fiscais, bem assim a pretensão de limitar o entendimento firmado pelo STF aos períodos anteriores à Lei 12.973/14.
8. Quanto ao IR, conforme dispõe o art. 43 do CTN, tal tributo tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza.
9. O fato gerador da CSLL, por sua vez, é o auferimento de lucro e, nos termos do art. 2º da Lei 7.689/88, sua base de cálculo é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.
10. *In casu*, à míngua da liquidez do crédito tributário reconhecido no mandado de segurança, a caracterização da disponibilidade jurídica ou econômica da renda como fato gerador do IRPJ e da CSLL, ocorrerá somente no momento da homologação da compensação pelo Fisco.
11. Agravo de instrumento provido.⁶³

63. TRF 3ª Região, Agravo de Instrumento 5033080-78.2019.4.03.0000, Rel. Desembargador Federal Marli Marques Ferreira, 4ª Turma, j.01.06.2020, Intimação via sistema em 05.06.2020.

CASSIANO, Andrei. Da compensação do indébito tributário reconhecido por decisão judicial transitada em julgado: momento da incidência do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. vol. 27. ano 5. p. 71-97. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez./2020.

De outra parte, o próprio Código Tributário Nacional, por meio de seu art. 116, II⁶⁴, estabelece que se considera ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos, tratando-se de situação jurídica (na hipótese, disponibilidade jurídica), desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos do direito aplicável, sendo que o art. 117, I, do CTN⁶⁵, é expresso em afirmar que os atos ou negócios jurídicos condicionais se reputam perfeitos e acabados, sendo suspensiva a condição (caso da homologação), desde o momento de seu implemento.

Considerando-se que a disponibilidade jurídica é uma situação jurídica (art. 116, II, do CTN) submetida à condição suspensiva (homologação – art. 117, I, do CTN), apenas com a homologação da compensação é que se encontra perfeito e acabado o fato gerador do imposto de renda.

Nesse sentido, pela presença de condição (homologação) e ausência de liquidez, não se pode considerar como disponíveis juridicamente os rendimentos quando do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito à compensação, mostrando-se equivocado o entendimento da Receita Federal do Brasil.

E, nesse ponto, é importante lembrar que a noção de disponibilidade jurídica não se encontra atrelada ao regime de competência, pois a primeira se trata de conceito jurídico determinante da percepção da renda e o segundo de regime contábil de reconhecimento de receitas e despesas. Daí dizer que o reconhecimento da receita pelo regime de competência para atender a um padrão contábil, não implica necessariamente a sua tributação por IRPJ e CSLL, sendo indispensável para tanto a existência disponibilidade jurídica, a qual se verifica apenas com a homologação.

Da mesma forma, não se podem considerar os rendimentos disponíveis quando das apresentações do pedido de habilitação ou da declaração de compensação, pois em ambos os casos não há reconhecimento do crédito, que está submetido à condição suspensiva da homologação. De se notar que a própria Instrução Normativa RFB 1.717/2017, por meio de seu art. 101, parágrafo único⁶⁶, afirma que o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento creditório ou homologação da compensação.

Logo, exigir IRPJ e CSLL antes da homologação do pedido de compensação importa violar: (i) o conceito de renda constitucionalmente pressuposto (art. 153, III, da

64. “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

(...)

II – tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.”

65. “Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento”.

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

Constituição Federal), pois se estará tributando sem que os rendimentos estejam disponíveis; (ii) o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da Constituição Federal), uma vez que, por não estarem os rendimentos disponíveis, o que se está tributando é acréscimo patrimonial meramente estimado e ainda não adquirido definitivamente; (iii) o princípio da isonomia (art. 150, II, da Constituição Federal), já que há discriminação em relação a quem optou por repetir os valores em espécie, quando o IRPJ e CSLL serão exigíveis quando o crédito já for líquido e juridicamente disponível; (iv) princípio do não confisco, pois se estará tributando injustamente o patrimônio, sem acréscimo patrimonial; e (v) os arts. 43, 116, II, e 117, I, do CTN, que condicionam a efetiva disponibilidade dos rendimentos à condição futura e incerta, qual seja, à homologação.

7. CONSIDERAÇÕES FINAIS

À guisa de conclusão, podemos afirmar que a renda tributável pelo imposto de renda se caracteriza por ser um acréscimo patrimonial (riqueza nova) disponível, verificado em determinado período de tempo, resultante do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, entendimento que se extrai diretamente da interpretação das normas de competência postas na Constituição Federal, conjugadas com o disposto no art. 43 do CTN.

Nesse sentido, dado essencial para que determinado rendimento venha a compor a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é que este esteja disponível, ou seja, quando o contribuinte pode dele livremente usar, gozar e dispor, sem que grasse qualquer condição ou obstáculo que o impeça de dar à riqueza nova a destinação que bem entender.

Os valores decorrentes de decisão judicial transitada em julgado que reconhecem ao contribuinte o direito à devolução de valores indevidamente recolhidos a título de tributo por se enquadrarem como recuperações ou devoluções de custos devem ser computadas na determinação do lucro operacional para fins de incidência do IRPJ e da CSLL.

Nos casos em que a decisão judicial reconhece ao contribuinte o direito de compensar os valores indevidamente recolhidos a título de tributo, o momento em que devem incidir o IRPJ e a CSLL é quando da homologação da compensação pela autoridade administrativa, tendo em vista que somente neste átimo é que os rendimentos se consideram disponíveis, pois antes disso o crédito carece de liquidez.

Por tal razão, pela presença de condição suspensiva (homologação) e ausência de liquidez, não se pode considerar como disponíveis juridicamente os rendimentos quando do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito à compensação, mostrando-se equivocado o entendimento da Receita Federal do Brasil.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. Disponibilidade jurídica e poder decisório. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.
- MCNAUGHTON, Charles William. *Curso de IRPF*. São Paulo: Noeses, 2019.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- MINATEL, José Antonio. Imposto sobre a renda: estrutura da incidência e inviabilidade de tributação do ‘ganho’ potencial na aquisição de direitos. *V Congresso nacional de Estudos Tributários – Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008.
- NETO, Carlos Augusto Daniel. Carf consolida posição que reconhece receita decorrente de decisões judiciais, *Consultor Jurídico*, 26 jun. 2019. Disponível em: [www.conjur.com.br/2019-jun-26/direto-carf-carf-firma-posicao-reconhece-receita-decorrente-decisao-judicial]. Acesso em: 10.01.2020.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A realização da renda no direito tributário brasileiro – reflexões à luz do direito comparado. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível e renda líquida. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.

PESQUISAS DO EDITORIAL**Veja também Doutrinas relacionadas ao tema**

- Compensação tributária no âmbito federal – Natureza jurídica e materialidade, de Fabrício Costa Resende de Campos – *RTrib* 95/139-156 e *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 10/629-644 (DTR\2010\902); e
- Da possibilidade de compensação de tributos federais com contribuições previdenciárias e da ilegalidade e inconstitucionalidade da restrição imposta pelo parágrafo único do art. 26 da Lei 11.457/2007, de Thiago Francisco Ayres da Motta – *RTrib* 102/285-301 e *Doutrinas Essenciais de Direito Tributário* 10/1143-1160 (DTR\2012\94).

Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- *RTrib* 128/445 (JRP\2015\4871); e
- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2012\40163, JRP\2011\22966, JRP\2009\6310.

Veja também Legislação relacionada ao tema

- Art. 165, I, do CTN (LGL\1966\26).