

INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS E A SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT N. 308/2023: O RECONHECIMENTO NA CONTABILIDADE DEVE COINCIDIR COM A TRIBUTAÇÃO?

Thais Romero Veiga Shingai

Doutoranda e Mestra em Ciências Contábeis pela Faculdade de Economia, Administração, Contabilidade e Atuária da Universidade de São Paulo (FEA/USP). MBA em Gestão Tributária pela Fipecafi. Bacharel em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e em Ciências Contábeis pela Fipecafi. Pesquisadora do Núcleo de Pesquisas em Tributação do Insper. Professora no Insper e na Fipecafi. Professora convidada em cursos do IBDT e da APET. Advogada tributarista.

Thiago Pereira Braga de Moraes

Mestrando em Direito Tributário pela Fundação Getulio Vargas (FGV). Pós-graduado em Direito Tributário pelo Instituto de Ensino e Pesquisa (Insper). Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco e em Ciência Contábeis pela Fipecafi. Advogado tributarista.

Artigo recebido em 27.03.2024 e aprovado em 29.03.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Contextualização histórica do tema: a evolução do entendimento da RFB 3 Os reflexos contábeis dos indêbitos tributários 4 Ganhos e receitas: necessário distanciamento entre o direito tributário e a contabilidade 4.1 Regime de competência e o fato gerador do IRPJ e da CSLL: necessária existência de acréscimo patrimonial disponível 4.2 Conceito jurídico de receita 5 Considerações finais e conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este artigo examina a tributação de indêbitos tributários à luz da contabilidade e do direito tributário, com enfoque no momento da incidência do IRPJ e da CSLL. A análise foi motivada pela evolução das interpretações da Receita Federal do Brasil e pela necessidade de distinguir entre o conceito contábil de receita e a disponibilidade econômica ou jurídica desses valores para fins tributários. A partir da análise de Soluções de Consulta, da normatização aplicável e da doutrina sobre o tema, concluiu-se que a determinação do momento correto para tributar os indêbitos tributários exige uma avaliação cuidadosa da disponibilidade desses valores para o contribuinte, com destaque para a impossibilidade de se basear exclusivamente no tratamento contábil para fins tributários. Embora haja diversos pontos de intersecção entre os sistemas contábil e tributário, conhecer as diferenças entre eles é crucial para garantir que a tributação respeite os princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

PALAVRAS-CHAVE: Indêbitos tributários. Tributação. Contabilidade. Direito tributário. Disponibilidade econômica.

TAX DEBTS AND THE COSIT CONSULTATION SOLUTION N. 308/2023: SHOULD ACCOUNTING RECOGNITION COINCIDE WITH TAXATION?

CONTENTS: 1 Introduction 2 Historical context of the topic: the evolution of the understanding of the RFB 3 The accounting consequences of undue tax payments 4 Gains and revenues: necessary distance between tax law and accounting 4.1 Accrual regime and the triggering event for IRPJ and CSLL: necessary existence of available equity increase 4.2 Legal concept of revenue 5 Final considerations and conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article examines the taxation of tax debts in the light of accounting and tax law, focusing on the moment of incidence of IRPJ and CSLL. The analysis was motivated by the evolution of interpretations of the Federal Revenue of Brazil and the need to distinguish between the accounting concept of revenue and the economic or legal availability of these values for tax purposes. Based on the analysis of Consultation Solutions, the applicable regulations and the doctrine on the subject, it was concluded that determining the correct moment to tax tax debts requires a careful assessment of the availability of these amounts to the taxpayer, with emphasis on the impossibility to be based exclusively on accounting treatment for tax purposes. Although there are several points of intersection between the accounting and tax systems, knowing the differences between them is crucial to ensure that taxation respects the principles of contributory capacity and legal certainty. KEYWORDS: Tax debts. Taxation. Accounting. Tax law. Economic availability.

1 INTRODUÇÃO

Após o trânsito em julgado¹ de uma ação judicial reconhecendo o indébito tributário a favor de determinado contribuinte, será possível reaver os valores pagos indevidamente por duas formas: compensação com outros tributos devidos pelo mesmo ente federativo ou recebimento em dinheiro por precatório ou requisição de pequeno valor².

O procedimento de compensação é atualmente regulado pela Instrução Normativa n. 2.055/2021 (IN n. 2.055/2021), expedida pela Receita Federal do Brasil (RFB). Nesse ato normativo, a RFB exige que o contribuinte apure o seu crédito e o apresente via declaração de compensação (DCOMP), por meio do programa PER/DCOMP.

Após sua apresentação, a DCOMP será recepcionada pela RFB, havendo, posteriormente, a análise prévia e formal do crédito pelos seus órgãos, conforme arts. 102 e 103 da IN n. 2.055/2021.

1. Art. 170-A do Código Tributário Nacional: "É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial. (Artigo incluído pela Lcp n. 104, de 2001)".
2. Súmula n. 461 do Superior Tribunal de Justiça: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado".

Superada essa fase e ocorrendo a habilitação do pedido do contribuinte, os créditos tributários são extintos, sob condição resolutória de sua homologação por parte da RFB, que poderá ocorrer em até cinco anos.

Importante mencionar que a DCOMP apresentada deverá conter a totalidade dos créditos a serem compensados; esses créditos serão aproveitados gradativamente na ordem indicada pelo próprio contribuinte em sua declaração.

Caso o indébito tenha sido anteriormente deduzido na apuração do Imposto da Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), no caso de contribuintes tributados pela sistemática do lucro real, tais valores, uma vez recuperados, não podem mais ser considerados como despesas dedutíveis do contribuinte. Sendo assim, o indébito tributário deverá ser reconhecido como uma receita tributável, compondo a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.

Diante desse contexto, a principal questão que este artigo se propõe a responder é, em uma análise interdisciplinar entre contabilidade e direito: qual seria o momento em que o contribuinte deveria tributar os indébitos tributários que serão compensados pelo contribuinte, reconhecidos por sentença transitada em julgado?

2 CONTEXTUALIZAÇÃO HISTÓRICA DO TEMA: A EVOLUÇÃO DO ENTENDIMENTO DA RFB

Há bastante tempo a RFB vem enfrentando a temática aqui tratada. Em 2003, por meio da Solução de Divergência Cosit n. 19 (SD n. 19/2003), entendeu (na parte que tratou de sentença transitada em julgado definindo o direito à compensação) ser na data do trânsito em julgado da sentença que reconheceu o indébito tributário o momento da tributação pelo IRPJ e pela CSLL.

Nessa oportunidade, a RFB partiu do pressuposto de que tais sentenças sempre declarariam a existência de créditos compensáveis e definiriam o seu montante. No entanto, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) tem entendimento pacificado de que o contribuinte poderá optar por reaver o tributo indevidamente por meio de precatório ou compensação (Súmula n. 461, citada anteriormente, em nota de rodapé)³, hipótese em que o indébito é apurado pelo próprio contribuinte, após o encerramento do processo judicial.

3. STJ, REsp 1.114.404/MG, 2009/0085329-5, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, j. 10.02.2010, DJe 01.03.2010.

Assim, a SD n. 19/2003 não definiu o momento da tributação do indébito nas hipóteses de sentenças transitadas em julgado que apenas declaram o direito do contribuinte a reaver os valores, sem realizar a sua quantificação.

O Ato Declaratório Interpretativo n. 25/2003 dispõe de forma semelhante à SD n. 19/2003. Quando as referidas manifestações tratam de sentença condenatória sem a definição do valor a ser restituído, dispõem que o reconhecimento do indébito deve ocorrer: "I – na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, V, do CPC); ou II – na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução."

Tais disposições não englobam a situação em que há o reconhecimento de indébito, mas sem a sua quantificação, por sentença judicial transitada em julgado.

Importante mencionar que, na prática tributária, na imensa maioria das vezes, as sentenças apenas declaram o direito à compensação e reconhecem o indébito tributário, sem quantificá-lo⁴. Diante dessa realidade, mesmo com as manifestações da RFB, persistiu o cenário de insegurança jurídica sobre as sentenças transitadas em julgado sem a quantificação dos valores.

Por essa razão, foi editada a Solução de Consulta 183, de 2021 (SC n. 183/2021) tratando novamente do assunto. A SC n. 183/2021 manteve o entendimento sobre o momento do reconhecimento do indébito nas sentenças em que já é definitivo o valor a ser restituído, contudo, tratou também do momento de reconhecimento das receitas oriundas de repetição de indébito em que as sentenças não dispõem sobre os valores a serem restituídos.

Nesses casos, a RFB entendeu que seria na entrega da primeira DCOMP que o indébito deveria ser tributado pelo IRPJ e pela CSLL. Isso porque, com a sua apresentação, o contribuinte já demonstraria qual montante teria direito a restituir, tendo, assim, um "direito certo e quantificável".

A referida manifestação trouxe certa segurança jurídica aos contribuintes, considerando que, na prática, tributariam pelo IRPJ e pela CSLL apenas uma receita já quantificada e que seria (em caso de homologação) por eles compensada.

No entanto, recente manifestação da RFB sobre o assunto voltou a causar insegurança. Trata-se da Solução de Consulta Cosit n. 308/2023 (SC Cosit n. 308/2023).

Na SC Cosit n. 308/2023, a RFB seguiu com seu entendimento de que na compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julga-

4. TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A tributação do indébito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado pelo IRPJ e pela CSLL. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 385, out. 2020.

do sem definição dos valores objeto de restituição, será na entrega da primeira DCOMP o momento em que os valores do indébito deverão ser oferecidos à tributação.

Por outro lado (e no que é relevante para fins deste artigo), houve uma inovação para tratar também das hipóteses em que haja escrituração contábil dos valores antes da entrega da DCOMP. Nessas situações, a RFB entendeu que não seria no momento da entrega da DCOMP, mas sim no momento dessa escrituração que tais valores deveriam ser tributados. O argumento é simples. A tributação do indébito deve ocorrer no momento da "liquidação do crédito". Nas sentenças ilíquidas, ela ocorria na apresentação da primeira DCOMP. Contudo, quando há escrituração contábil anterior, essa quantificação seria antecipada, e, por isso, haveria disponibilidade econômica da renda e atendimento ao regime de competência, sendo possível (e apropriada, na visão do Fisco) a incidência tributária.

Para a avaliação desse novo entendimento da RFB, é necessária uma breve digressão sobre os conceitos contábeis de receita, lucro e ativo, o que faremos a seguir.

3 OS REFLEXOS CONTÁBEIS DOS INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS

Sob a ótica tributária, como visto, ainda existe muita insegurança jurídica em torno do tratamento tributário aplicável aos indêbitos tributários. A situação não é tão diferente na esfera contábil, em que o tema é repleto de controvérsias. Começamos pela teoria: "ativos são recursos controlados por uma entidade capazes de gerar, mediata ou imediatamente, fluxos de caixa"⁵. Deve, assim, haver expectativa de produção de benefícios econômicos pelo ativo, como a geração de fluxos de caixa futuros.

Conforme a "Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro" (Pronunciamento 00 [R2] do Comitê de Pronunciamentos Contábeis – CPC 00 [R2]), um recurso econômico pode ser um ativo "mesmo se a probabilidade de que produzirá benefícios econômicos for baixa" (item 4.15).

Ainda que um determinado recurso econômico atenda à definição de ativo, contudo, seu reconhecimento no balanço patrimonial pode ser afetado pela baixa probabilidade de produzir benefícios econômicos futuros. Isso porque o reconhecimento apenas pode ocorrer se fornecer aos usuários das demonstrações contábeis informações úteis e relevantes, isto é, capazes de influenciar a tomada

5. IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. Rio de Janeiro: GEN, 2021. [e-book].

de decisão, e que representem fidedignamente o ativo (confira-se, nessa linha, o item 5.8 do CPC 00 (R2).

Seguindo esse racional, o item 5.8 da Estrutura Conceitual dispõe que "o ativo ou passivo deve ser reconhecido se é provável que os benefícios das informações fornecidas aos usuários das demonstrações contábeis pelo reconhecimento justifiquem o custo de fornecer e utilizar essas informações". A decisão da administração da entidade quanto ao reconhecimento de ativos, assim, envolve julgamento sobre o contexto fático de cada situação.

O reconhecimento de um ativo pode também ser afetado por dificuldades em sua mensuração. Conforme o item 5.19 do mesmo Pronunciamento, para que seja reconhecido, o ativo deve ser mensurável, ainda que por meio de estimativas.

Embora, quanto aos ativos em geral, a Estrutura Conceitual seja flexível em relação à probabilidade de haver benefícios econômicos futuros e à mensurabilidade dos ativos para seu reconhecimento no balanço patrimonial, o CPC 25 – Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes – traz previsões mais rigorosas quanto aos ativos oriundos de processos judiciais, que constituem o tema do presente artigo.

Trata-se dos chamados "ativos contingentes", definidos no referido CPC como "ativos possíveis", que resultam "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".

Os ativos contingentes, incluindo reivindicações "que a entidade esteja reclamando por meio de processos legais", não devem ser reconhecidos no balanço patrimonial, pois "pode tratar-se de resultado que nunca venha a ser realizado" (itens 32 e 33).

Sendo **provável** a entrada de benefícios econômicos futuros, o ativo contingente deve ser divulgado em nota explicativa (item 34). Somente na hipótese de ser **praticamente certo** que ocorrerá uma entrada de benefícios econômicos, o ativo e o correspondente ganho são reconhecidos nas demonstrações contábeis (item 35).

Dada a característica principiológica das normas internacionais de contabilidade, seguidas pelo Brasil desde o advento da Lei n. 11.638/07, o CPC 25 não indica em quais situações haveria entrada de benefícios econômicos **provável** ou **praticamente certa**. Novamente, como visto, cabe à administração da entidade exercer julgamento para a definição do tratamento contábil aplicável a cada situação.

Quanto à mensuração, a norma contábil específica, em linha com a Estrutura Conceitual, também faz menção ao uso da "melhor estimativa" existente

na data do balanço⁶. A administração de cada entidade, assim, pode valer-se de premissas, modelos, evidências de situações semelhantes anteriores e métodos estatísticos para a mensuração de uma entrada de benefícios econômicos praticamente certa, reconhecida no balanço patrimonial (como ativo) e no resultado (como ganho).

Para além dos conceitos apresentados, é frequente o debate, na esfera contábil, sobre a possibilidade de reconhecimento de "ativos possíveis" relacionados a processos tributários ainda não transitados em julgado.

Por exemplo, em 2006, o Instituto de Auditoria Independente do Brasil (Ibracon), relativamente à discussão sobre o "alargamento da base de cálculo do PIS/Cofins", promovido pelo § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/1998, entendeu que as empresas apenas poderiam reconhecer seus ativos e ganhos nas demonstrações contábeis após o trânsito em julgado nas medidas judiciais individuais, pois a decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) não teria efeitos *erga omnes*.

A Comissão de Valores Mobiliários (CVM) flexibilizou seu posicionamento quanto à necessidade de trânsito em julgado nos últimos anos, mas continuou orientando as administrações das entidades e auditores externos a serem cautelosos e a exercerem ceticismo quanto aos indêbitos tributários oriundos de medidas judiciais⁷. O próprio Ibracon tem sido menos rigoroso nos últimos anos, como se observa em sua Circular n. 9/2021, que admitiu o reconhecimento contábil dos efeitos do julgamento do tema n. 962 de repercussão geral do STF antes do trânsito em julgado, em algumas situações⁸.

Como se vê, há diversos desafios para a definição do tratamento contábil aplicável a indêbitos tributários provenientes de processos judiciais, com destaque para o (i) exercício de julgamento, pela administração da entidade, quanto ao conceito da expressão "praticamente certo"; e o (ii) uso de estimativas, modelos e técnicas estatísticas para a mensuração desses ativos (e ganhos) potenciais.

Ademais, merece realce o fato de os conceitos e normas contábeis serem voltados não ao prognóstico de êxito do processo judicial em si, mas sim à pro-

6. Embora as previsões do CPC 25 sobre mensuração sejam voltadas às provisões, consideramos o mesmo racionalável aplicável aos potenciais ganhos decorrentes de processos judiciais.

7. Sobre o tema, vale conferir a digressão histórica feita por Alexandre Garcia Querquilli e Marcelo Natale Rodríguez em: QUERQUILLI, Alexandre Garcia; RODRIGUEZ, Marcelo Natale. Aspectos tributários decorrentes do reconhecimento contábil de créditos tributários antes do trânsito em julgado. In: SILVA, Fabio Pereira da *et al.* (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Rio de Janeiro: GEN, 2021. [e-book].

8. "Orientação aos auditores independentes sobre impactos da decisão do STF da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre a Selic na devolução de tributos pagos indevidamente." Essa Circular, no entanto, orientou os auditores independentes a aplicarem a ICPC 22 (CPC 32 – Tributos sobre o Lucro) nesses casos, e não o CPC 25, analisado no presente artigo.

babilidade de o litígio gerar entradas de benefícios econômicos, incluindo fluxos de caixa futuros, para a entidade. Essa é uma compreensão relevante porque, para a contabilidade, ainda que seja praticamente certo o êxito da entidade em um determinado processo judicial, se não forem praticamente certas as chances de recuperação efetiva dos tributos recolhidos indevidamente ou a maior, por impossibilidade de compensação no prazo de cinco anos fixado pela RFB, por exemplo, pode ser o caso de reconhecer contabilmente somente parte do ativo e do respectivo ganho.

Quanto aos ativos e ganhos reconhecidos, ainda, deve-se ter em conta que, dado o uso de estimativas, modelos e técnicas estatísticas para fins de mensuração, como citado anteriormente, pode haver mudanças nos valores reconhecidos. Essa ressalva não é feita aqui para descredibilizar as informações contábeis (pelo contrário, conforme o item 33 do CPC 23⁹, "uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de demonstrações contábeis e não reduz sua confiabilidade"), mas para que se entenda que as estimativas contábeis podem e devem ser ajustadas quando ocorrem alterações em suas premissas, ou é identificada técnica de mensuração mais apropriada, por exemplo.

Essa compreensão é o primeiro passo para a reflexão proposta no presente artigo: o reconhecimento, na contabilidade, de um ativo (no balanço patrimonial) e do respectivo ganho (no resultado) oriundos de um processo tributário movido pela entidade, é suficiente para que a RFB exija o recolhimento de tributos sobre os respectivos valores? Como se verá adiante, a resposta é negativa, pois a contabilidade e o direito tributário, embora tenham zonas de intersecção, são sistemas distintos, com finalidades e regramentos próprios, inclusive no que tange aos conceitos de ganhos e receitas.

4 GANHOS E RECEITAS: NECESSÁRIO DISTANCIAMENTO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONTABILIDADE

4.1 Regime de competência e o fato gerador do IRPJ e da CSLL: necessária existência de acréscimo patrimonial disponível

Para fins contábeis, os ganhos e as receitas não precisam ser recebidos para serem reconhecidos. Basta que haja um evento econômico ou transação ("fato

9. "Políticas contábeis, mudança de estimativa e retificação de erro".

gerador" contábil) que gere direito à entidade e atenda aos conceitos anteriormente apresentados, tendo em vista o chamado "regime de competência"¹⁰.

O regime de competência, de fato, pode ser entendido como uma virtude da contabilidade financeira, visto que os efeitos dos eventos econômicos e transações são reconhecidos quando ocorrem (como uma venda ou prestação de serviço), independentemente do efetivo recebimento dos valores¹¹. Possibilita, assim, maior clareza sobre a situação patrimonial das empresas para o usuário da informação contábil, refletindo de forma mais fidedigna a realidade econômica.

A Estrutura Conceitual, tendo como base o regime de competência, define as receitas como "aumentos nos ativos ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio" (item 4.68).

Desse conceito diferencia-se a definição de ganho, que, nas palavras de Sérgio de Ludíbus, "representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento". Não é raro, contudo, os ganhos serem tratados na contabilidade sob a rubrica "receitas não operacionais", inclusive no caso de indébitos oriundos de medidas judiciais, razão pela qual, ainda que deixando de lado a técnica, esses dois conceitos serão equiparados daqui em diante.

Pois bem, dados os conceitos de ativo, apresentado no tópico 3, e de receita, anteriormente descrito, pode-se assumir que, se a entidade recolheu tributo indevidamente ou a maior, ajuizou ação para reaver os respectivos valores, é praticamente certo que provenham benefícios econômicos (fluxos de caixa futuros) dessa medida judicial, e esses benefícios potenciais são mensuráveis, sua administração está autorizada ao reconhecimento contábil desses valores, tanto no balanço patrimonial (ativo correspondente ao direito à repetição do indébito), como no resultado (receita reconhecida conforme o regime de competência).

De todo modo, mesmo com o apropriado reconhecimento da receita na escrituração contábil da entidade após o trânsito em julgado da ação judicial (ou mesmo em momento anterior, se assim entenderem adequado a administração da empresa e seus auditores), tal reconhecimento deve automaticamente produzir reflexos contábeis? Em outras palavras, o reconhecimento contábil é suficiente para atrair a imediata incidência do IRPJ e da CSLL?

Na visão da RFB, a resposta é positiva, como se verifica da SC Cosit n. 308/2023: "caso haja a escrituração contábil de tais valores em momento anterior à entrega da primeira Declaração de Compensação, é no momento dessa escrituração que

10. SALOTTI, Bruno Meirelles *et al.* **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 62.

11. SALOTTI, Bruno Meirelles *et al.* **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2019. p. 87-88.

tais valores devem ser oferecidos à tributação" (trecho da ementa). Confira-se a justificativa desse entendimento:

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

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

33. Em linhas gerais, o regime de competência é definido como aquele em que as receitas ou despesas são computadas em função do momento em que surge o direito ao rendimento ou a obrigação de pagar a despesa, sendo irrelevante a realização dos ganhos em moeda.

De acordo com o relatório da referida SC, no caso concreto submetido à apreciação do Fisco, sequer havia ocorrido o trânsito em julgado no processo envolvendo a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da Cofins, mas "a auditoria independente exigiu a contabilização dos créditos decorrentes da aludida demanda judicial":

[...] a auditoria independente defende que, com base no item 25 do Pronunciamento do Ibracon (Instituto dos Auditores Independentes do Brasil) NPC n. 22, aprovado pela Deliberação CVM n. 489, de 3 de outubro de 2005, por se tratar de um ativo "praticamente certo", ainda que não definitivamente incorporado ao patrimônio da Consulente, para efeitos contábeis, os valores pagos a maior a título de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins em razão da indevida inclusão do ICMS nas bases de cálculo daquelas contribuições, acrescidos da taxa de juros Selic, devem ser prontamente reconhecidos.

Na situação concreta analisada, portanto, a empresa sequer estava autorizada, quando da contabilização da "receita potencial", ao aproveitamento do indébito tributário para a compensação com débitos de tributos correntes, por força da vedação contida no art. 170-A do Código Tributário Nacional (CTN): "Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial".

Esse fato, por si só, ao nosso ver, impede a cobrança do IRPJ e da CSLL sobre os valores contabilizados, pois, conforme o art. 43 do mesmo Código, seu fato gerador consiste na aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais.

Conforme Luís Eduardo Schoueri e Roberto Quiroga Mosquera, "não basta a existência de uma riqueza para que haja a tributação; é necessário que haja disponibilidade sobre a renda ou o provento de qualquer natureza". E essa disponibilidade "não precisa revelar-se num ingresso financeiro (disponibilidade econômica), podendo ser apenas jurídica"¹².

A disponibilidade econômica pressupõe um signo de capacidade contributiva¹³. Vale dizer, deve haver conteúdo econômico no sentido de uma parcela da riqueza poder ser subtraída para o pagamento dos tributos sobre ela incidentes, novamente conforme os autores citados no parágrafo anterior:

[...] parece claro que o legislador complementar, ao exigir que o imposto apenas fosse exigido na presença de uma disponibilidade, entendeu que, enquanto inexistir esta, não há, ainda, uma manifestação de capacidade contributiva. Assim, a renda estará disponível a partir do momento em que o contribuinte possa dela se valer para pagar o seu imposto. Em outras palavras: **há disponibilidade quando o beneficiário desta pode, segundo seu entendimento, empregar os recursos para a destinação que lhe aprover, inclusive para pagar os impostos** (grifos nossos).

Não é, ao nosso ver, o caso das empresas que, antes mesmo do trânsito em julgado e, conseqüentemente, da possibilidade de recuperação do indébito tributário via precatório ou compensação, estimaram o valor de seus potenciais (e futuros) benefícios econômicos e providenciaram seu reconhecimento no balanço patrimonial e no resultado. Não há disponibilidade econômica, dada a impossibilidade de utilização do crédito (que, embora praticamente certo, ainda é um crédito possível), tampouco jurídica, dada a impossibilidade de o contribuinte dispor sobre os valores antes do trânsito em julgado.

12. SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 15.

13. Em direção semelhante, *vide* OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 116.

4.2 Conceito jurídico de receita

Mesmo nos casos em que houve o trânsito em julgado, deve-se ter em conta que direito tributário e contabilidade são sistemas distintos, com finalidades diferentes e regramentos próprios, de modo que um determinado evento econômico ou transação não necessariamente produz reflexos tributários idênticos nessas duas esferas.

A Emenda Constitucional n. 20/1998 inseriu a palavra "receita" na alínea "a" do inciso I do art. 195 da Constituição Federal para prever essa grandeza como possível base impositiva das contribuições sociais devidas pelo empregador, pela empresa e pelas entidades a ela equiparadas.

Com base na interpretação do *caput* do art. 195 e de outros dispositivos constitucionais que contêm o vocábulo "receita", José Antonio Minatel defende que:

[...] o conceito de receita, quando isoladamente adotado como base dimensível para quantificação de tributo sobre ela instantaneamente incidente, não pode prescindir do atributo indispensável que caracteriza a disponibilidade dos recursos que a exterioriza, sob pena, repita-se por relevante, de transmutar-se a base constitucional de incidência para outra categoria econômica, v.g., o "direito de crédito", o "patrimônio", o "orçamento", "a expectativa de ingresso", ou até mesmo a "perda", na hipótese de não implementação de todas as condições do negócio jurídico entabulado para a obtenção da receita, como, por exemplo, pela consumada inadimplência do devedor¹⁴.

Referido autor, portanto, entende que o conceito de receita é jurídico, de modo que o registro contábil não pode ser considerado isoladamente para efeito de determinação da natureza dos eventos.

Também nessa linha, merecem realce os ensinamentos de Marco Aurélio Greco, no sentido de que deve ser considerada a natureza dos eventos, independentemente de sua denominação contábil¹⁵.

As afirmações acima vão igualmente ao encontro do entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira, no sentido de que:

[...] receita não é um conceito contábil, porque a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas. Ou, por outra

14. MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 66.

15. GRECO, Marco Aurélio. PIS/Cofins não cumulativo: bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços. **Revista da Receita Federal**: estudos tributários e aduaneiros, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 101-119, ago./dez. 2014.

forma de expressão, a contabilidade não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir fielmente a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico¹⁶.

Citando Marco Aurélio Greco, o referido autor conclui que "uma receita não deixa de ser receita por ter sido contabilizada em alguma outra conta que não a de receita, tanto quanto um ingresso ou entrada que não seja receita não passa a sê-lo exclusivamente por ter sido creditado à conta de receita"¹⁷.

Embora IRPJ e CSLL, tributos objeto do presente artigo, incidam sobre o lucro da entidade, e não propriamente sobre as receitas, como ocorre com a contribuição ao PIS e a Cofins, o racional apresentado lhes é igualmente aplicável.

Isso porque, citando novamente Ricardo Mariz de Oliveira, as premissas aplicáveis ao conceito de receita se estendem à definição da renda, "pois a renda (quando existente) está embutida em qualquer receita, além de que se confunde com a parcela de acréscimo patrimonial (novo elemento positivo no patrimônio), que é representada por qualquer receita"¹⁸.

Nossa afirmação é ainda corroborada pelas palavras de José Luiz Bulhões Pedreira: "A noção de renda que nos interessa não é a utilizada pela ciência econômica nem a que teoricamente seja a mais perfeita para as finanças públicas, mas a que se ajusta ao sistema tributário nacional definido na Constituição Federal em vigor"¹⁹.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS E CONCLUSÃO

A análise interdisciplinar entre contabilidade e direito tributário, especificamente no que concerne à tributação dos indêbitos tributários provenientes de medidas judiciais, revela uma complexa interação entre os conceitos de receita, renda, e os princípios contábeis de reconhecimento de ativos e ganhos. A partir das constatações feitas no presente artigo, conclui-se que:

-
16. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 92.
 17. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 92.
 18. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008. p. 144.
 19. PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: APEC, 1969. itens 2-8.

(i) a questão central sobre o momento adequado para a tributação, pelo IRPJ e a CSLL, de indébitos tributários reconhecidos em processos judiciais envolve a identificação de quando esses valores se tornam efetivamente disponíveis para o contribuinte, seja econômica ou juridicamente. O entendimento da RFB sobre o tema tem evoluído, indicando que o momento da tributação varia de acordo com o tipo de medida judicial, a forma de aproveitamento do indébito tributário eleita pelo contribuinte e, na visão do Fisco, o tratamento contábil aplicado pela entidade;

(ii) o posicionamento do Fisco mencionado ao final do item anterior é questionável. Contabilidade e direito tributário são disciplinas que, apesar de suas intersecções, possuem objetivos e regramentos distintos. Enquanto a contabilidade busca refletir a realidade econômica das transações e dos eventos que afetam o patrimônio das entidades, o direito tributário se concentra, no que tange ao objeto deste artigo, na incidência de tributos sobre rendas e proventos de qualquer natureza, exigindo a disponibilidade econômica ou jurídica desses valores para o contribuinte, como um sinal de capacidade contributiva;

(iii) nessa linha, a cobrança de IRPJ e CSLL sobre os indébitos tributários provenientes de medidas judiciais deve ocorrer somente quando há disponibilidade econômica ou jurídica da renda para o contribuinte. Isso significa que, antes do trânsito em julgado da decisão judicial, não há como serem cobrados tais tributos, independentemente do tratamento contábil;

(iv) a definição de receita para fins tributários não deve ser confundida com o registro contábil. Sob a ótica tributária, a receita pressupõe a existência de um acréscimo patrimonial disponível e definitivo, o que não ocorre meramente pelo reconhecimento contábil de um ativo ou ganho; e

(v) após a convergência do Brasil aos padrões internacionais, a contabilidade, com o propósito de refletir a essência econômica e prover informações úteis e relevantes aos seus usuários, é complexa e envolve julgamento por parte da administração da entidade, que muitas vezes se vale de estimativas, modelos e métodos estatísticos para o reconhecimento de eventos econômicos e transações. Assim, é até mesmo temerário exigir tributos exclusivamente com base no registro contábil, cujas premissas podem sofrer alterações e, conseqüentemente, impactar as estimativas.

Em suma, a tributação de indébitos tributários exige uma avaliação cuidadosa da disponibilidade econômica ou jurídica desses valores para o contribuinte, considerando o regramento aplicável na esfera jurídica. Embora

as intersecções entre direito tributário e contabilidade não sejam raras, compreender as diferenças entre esses dois sistemas é fundamental para assegurar que a tributação ocorra de maneira alinhada aos princípios da capacidade contributiva e da segurança jurídica.

6 REFERÊNCIAS

- GRECO, Marco Aurélio. PIS/Cofins não cumulativo: bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços. **Revista da Receita Federal: estudos tributários e aduaneiros**, Brasília, DF, v. 1, n. 1, p. 101-119, ago./dez. 2014.
- IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da contabilidade**. Rio de Janeiro: GEN, 2021. [e-book].
- MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para a sua tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto de renda**. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **Fundamentos do imposto sobre a renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Imposto de renda**. Rio de Janeiro: APEC, 1969.
- QUERQUILLI, Alexandre Garcia; RODRIGUEZ, Marcelo Natale. Aspectos tributários decorrentes do reconhecimento contábil de créditos tributários antes do trânsito em julgado. In: SILVA, Fabio Pereira da *et al.* (org.). **Controvérsias jurídico-contábeis**. Rio de Janeiro: GEN, 2021. [e-book].
- SALOTTI, Bruno Meirelles *et al.* **Contabilidade financeira**. São Paulo: Atlas, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; MOSQUERA, Roberto Quiroga. **Manual da tributação direta da renda**. São Paulo: IBDT, 2020.
- TONELLI JUNIOR, Renato Adolfo. A tributação do indébito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado pelo IRPJ e pela CSLL. **Revista de Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 46, p. 368-400, out. 2020.

