

RECONHECIMENTO CONTÁBIL E TRIBUTAÇÃO DOS VALORES DOS INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS EM CASO DE COMPENSAÇÃO: CONSIDERAÇÕES SOBRE O OFÍCIO-CIRCULAR CVM/SNC/SEP N. 01/2021

Edmar Oliveira Andrade Filho

Consultor e advogado em São Paulo. Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Autor do livro **Imposto de Renda das Empresas** (13. ed., Atlas, 2018). Membro Benemérito da Associação Paulista de Estudos Tributários (APET).

SUMÁRIO: 1 Introdução e propósito 2 O regime de competência na lei tributária e nas normas contábeis 3 O direito à compensação de indêbitos tributários no CTN e na lei ordinária 4 Pressupostos para o reconhecimento de receitas no direito da contabilidade 4.1 O trânsito em julgado como fator determinante para o reconhecimento contábil de uma receita 4.2 Reconhecimento de receita na apresentação da declaração de compensação 4.3 Reconhecimento de receita quando da homologação da compensação 4.4 Reconhecimento de receita por baixa ou extinção de passivos 4.5 A determinação do valor do indêbito 4.6 Prudência e responsabilidade dos administradores 5 A tributação da receita na Constituição e no CTN 5.1 Tributação por ocasião do trânsito em julgado 5.2 Tributação no momento do envio da declaração de compensação 5.3 Tributação no momento da homologação da compensação 5.4 A tributação no caso de baixa de passivo 5.5 A tributação dos juros de mora 6 Conclusões 7 Referências.

RESUMO: O propósito deste estudo é discutir as questões mais relevantes sobre a aplicação de normas contábeis e normas tributárias quando da aquisição do direito de repetição de indêbitos tributários na forma referida no item 7 do Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2021.

PALAVRAS-CHAVE: Normas contábeis. Normas tributárias. Repetição de indêbitos tributários. Ofício Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2021. Código Tributário Nacional.

1 INTRODUÇÃO E PROPÓSITO

Em 29 de janeiro de 2021, a Comissão de Valores Mobiliários (CVM) divulgou o Ofício-Circular CVM/SNC/SEP n. 01/2021 com orientações para as companhias abertas sobre aspectos relevantes a serem observados na elaboração

das Demonstrações Contábeis para o exercício social encerrado em 31.12.2020. Esse documento é dirigido às entidades sujeitas ao poder de polícia da CVM, mas o seu alcance é mais amplo na medida em que contém importantes diretrizes e considerações sobre a aplicação de normas contábeis para o reconhecimento de receitas decorrentes da devolução de tributos pagos indevidamente com base em:

- (a) decisão definitiva do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quando da apreciação do Recurso Especial n. 1.221.170 a partir da qual os contribuintes adquiriram o direito de não se submeter a regras que restringiam os insumos elegíveis para cálculo de créditos que podem ser abatidos dos valores relativos às contribuições devidas ao PIS e à Cofins para contribuintes sujeitos ao regime não cumulativo; e,
- (b) decisão ainda não definitiva do Supremo Tribunal Federal (STF) proferida quando do julgamento do Recurso Extraordinário n. 574.706/PR em que a Corte considerou que o valor do ICMS não constitui receita dos contribuintes para fins de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins.

Em decorrência dessas decisões e de outras proferidas em ações ajuizadas individualmente, os contribuintes adquiriram o direito de: (a) receber de volta parte do valor das contribuições que foram pagas; ou, (b) ter obrigações tributárias extintas que estejam registradas em contas representativas de passivos. Havendo direito de receber de volta valores pagos indevidamente, os contribuintes poderão obter a restauração patrimonial por via de compensação com débitos vincendos e vencidos ou mediante recebimento em dinheiro no regime de precatórios judiciais. O documento da CVM pondera que em todos os casos há incertezas que devem ser consideradas para fins de reconhecimento e mensuração da receita e, além disso, reitera o princípio geral de que somente podem ser reconhecidos os ativos relativos a créditos fiscais (e as receitas correspondentes) se a decisão judicial ou outros elementos aplicáveis permitirem o reconhecimento do direito e a mensuração confiável do valor a ser compensado ou restituído. Em relação ao primeiro tema (insumos), o Ofício-Circular pondera que a decisão do STJ pode suscitar incertezas que eventualmente surjam como consequência de potencial conflito de entendimento entre o fisco e os contribuintes, tendo em vista que o conceito de insumos elegíveis para cálculo dos créditos deve ser entendido de acordo com as circunstâncias fáticas de cada caso. No que concerne ao segundo assunto, o Ofício-Circular afirma que um ativo deve ser reconhecido ou um passivo deve ser revertido caso a entidade seja beneficiária de decisão judicial transitada em julgado ou existam circunstâncias específicas pertinentes ao

caso concreto que permitam uma definição do valor do tributo a ser mensurado de forma objetiva e confiável para fins de reversão de provisão ou de reconhecimento de ativo (por exemplo, período abrangido e forma pela qual deve ser efetuado o cálculo tomando-se o valor do ICMS destacado ou não).

Este trabalho tem a finalidade de discutir – em tese – as principais questões pertinentes ao reconhecimento contábil da receita e as condições de tributação pelo imposto de renda em face da Constituição Federal e do Código Tributário Nacional (CTN). O propósito é realçar o fato de que o direito à repetição do indébito – seja qual for a via eleita pelo contribuinte para obter a sua satisfação – tem três dimensões que interferem seriamente na determinação dos efeitos contábeis e fiscais; em primeiro lugar, é necessário que o direito exista, pois as normas contábeis exigem que o reconhecimento de ativos ocorra se, e somente se, a entidade detiver o controle de um recurso que seja capaz de lhe trazer benefícios econômicos, e, de igual modo, a norma tributária impositiva só alcança receita que exista e que seja qualificada como realizada, isto é, que seja considerada disponível, jurídica ou economicamente. A segunda dimensão do direito é a sua quantificação ou mensuração; o direito, para ser reconhecido contabilmente e tributado, deve ter o seu *quantum* determinado de acordo com o direito aplicável para que possa vir a ser incorporado aos registros contábeis e submetido à tributação. A terceira dimensão do direito diz respeito ao tempo em que se deve fazer o reconhecimento contábil e a tributação, tendo em vista que nem sempre há simetria entre normas contábeis e fiscais.

2 O REGIME DE COMPETÊNCIA NA LEI TRIBUTÁRIA E NAS NORMAS CONTÁBEIS

Normas contábeis e tributárias impõem a observância compulsória do denominado "regime de competência" para reconhecimento e mensuração de fatos contábeis. De acordo com a regra do *caput* do art. 177 da Lei n. 6.404/1976, a companhia deverá "registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência". Em seguida, o preceito da letra "a" do § 1º do referido art. 177 é claro ao estabelecer que no resultado sejam computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda. A configuração do que sejam receitas e rendimentos "ganhos no período" depende do regime jurídico aplicável aos fatos que constituem fontes das receitas e rendimentos; nas normas contábeis existem diversos preceitos sobre o reconhecimento de receitas que constam de Pronunciamentos Técnicos e da Estrutura Conceitual veiculada por intermédio do Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2). Para fins fiscais, a adoção do regime de competência está prevista no § 1º do art. 37

da Lei n. 9.249 e reproduzida no texto do § 1º do art. 258 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018: essa norma estabeleceu que o lucro líquido – que serve de base para cálculo do lucro real – deve ser apurado de acordo com a legislação comercial (societária). A lei tributária estabelece que a base de cálculo do IRPJ deve ter como ponto de partida o lucro do período determinado de acordo com o direito contábil aplicável, e este, por sua vez, prescreve que o regime de competência é o critério que governa o reconhecimento das mutações patrimoniais. Apesar dessa interpolação normativa, as regras contábeis e fiscais servem a propósitos distintos e essas últimas estão conectadas com a noção de disponibilidade jurídica da renda; logo, sem que haja caracterização de disponibilidade jurídica de renda, nenhuma receita pode ser tributada, ainda que seja reconhecida para fins contábeis. Há, portanto, assimetrias entre as normas que tratam da aplicação compulsória do regime de competência, de modo que o regime jurídico de reconhecimento de receitas para fins tributários nem sempre coincide com o regime jurídico estabelecido pelas leis contábeis. Escrevi¹ em outro lugar:

As normas de caráter tributário que dispõem sobre a observância do regime de competência devem ser interpretadas à luz do princípio da realização da renda previsto no art. 43 do Código Tributário Nacional. Logo, em face do princípio da especialidade teleológica das normas de caráter tributário, a aplicação das normas que dispõem sobre o regime de competência não pode servir para que a base de cálculo do Imposto de Renda se converta em perspectiva dimensível que não represente acréscimo patrimonial, em prejuízo do sujeito ativo e do sujeito passivo da obrigação tributária. Em outras palavras, se da aplicação do regime de competência resultar o reconhecimento de receita que não possa ser traduzida em renda, ou que determinada despesa seja reconhecida antes de poder ser considerada meio de obtenção de renda, aí esse regime não terá nenhum valor jurídico para fins de apuração do imposto calculado com base no lucro real.

É importante notar que não há relação hierárquica entre as normas, dado que elas existem para cumprir distintos propósitos, de modo que os distintos regimes jurídicos estabelecem uma relação de "especialidade teleológica" que impõe assimetrias naturais, que não podem ser negligenciadas pelos intérpretes. No mais, existem outras diferenças nos regimes jurídicos das normas contábeis e das normas tributárias; na seara contábil existem fatos representativos de aumentos de ativos ou reduções de passivos sem contrapartida que não são

1. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 82-83.

registrados em contas de resultado (receitas), mas, sim, diretamente em contas do patrimônio líquido, como são os fatos que devem ser reconhecidos em contas de ajustes de avaliação patrimonial ou "outros resultados abrangentes". Esses fatos podem ser colhidos pela lei tributária para compor a base de cálculo do imposto de renda a despeito de não transitarem por conta de resultados; todavia, o legislador tributário não pode agir de modo arbitrário, e, por isso, não pode tomar como renda algo que não represente acréscimo patrimonial disponível. Além disso, as normas contábeis impõem, em determinadas circunstâncias, o reconhecimento de receitas derivadas de registro de ativos ou passivos com base no valor justo, que são consideradas ganhas apenas por uma ficção legal, posto que não são ganhos já realizados. Em contraposição, há casos em que a lei tributária manda incluir na base de cálculo do IRPJ parcelas que não são reconhecidas nos registros contábeis, como é o caso da hipótese prevista no art. 614 do Regulamento do Imposto de Renda aprovado pelo Decreto n. 9.580/2018, segundo o qual a falta de registro na escrituração comercial das receitas e das despesas relativas aos resultados não realizados nas operações entre pessoas relacionadas não elide a tributação de acordo com a legislação de regência.

Em qualquer caso, o "regime de competência" da órbita tributária deve produzir fato tributável que seja compatível com a Constituição e com o CTN. Esse tema já foi discutido na Suprema Corte por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário n. 586.482, ocorrido em 23 de novembro de 2011; na oportunidade, o Plenário decidiu que: "O Sistema Tributário Nacional fixou o regime de competência como regra geral para a apuração dos resultados da empresa, e não o regime de caixa (art. 177 da Lei nº 6.404/76)". O tema é de tal relevância que a Suprema Corte determinou, nesse julgado, a observância do regime de competência para além do imposto de renda e fizera isso ao estender esse mesmo regime para as pessoas físicas em determinadas circunstâncias². Em seu voto, o Ministro relator, Dias Toffoli, afirma:

A manifestação da capacidade contributiva é a mesma para todas as pessoas jurídicas, que, igualmente, devem registrar as suas receitas, *de acordo com o regime em vigor, assim como as demais mutações patrimoniais, pelo regime de competência,*

-
2. Refiro-me ao julgamento do Recurso Extraordinário n. 614.406, ocorrido em 23 de outubro de 2014, em que se discutia a cobrança do Imposto de Renda das Pessoas Físicas sobre rendimentos recebidos acumuladamente. Na ementa do acórdão de julgamento do Recurso Extraordinário está dito: "Os valores recebidos em atraso e acumuladamente por pessoas físicas devem se submeter à incidência do imposto de renda segundo o regime de competência, consoante decidido pelo Plenário do STF no julgamento do RE 614.406, Rel. Min. Rosa Weber, Redator do acórdão o Min. Marco Aurélio, **DJe** de 27/11/2014, *leading case* de repercussão geral, Tema nº 368".

segundo o qual, repita-se, as receitas são reconhecidas quando adquiridas, independentemente do seu recebimento (art. 187, parágrafo 1º, letra "a", Lei nº 6.404/76).

Posteriormente, o Plenário do STF julgou a Ação Direta de Inconstitucionalidade 2.588 em 04 de abril de 2013; na ocasião, o Ministro Nelson Jobim escreveu em seu voto que: "a ideia de disponibilidade econômica é consequência inarredável do regime de competência". O STJ, quando do julgamento do Recurso Especial n. 320.455/RJ, decidiu nesse mesmo sentido ao afirmar que é inadmissível que "meros registros contábeis, que representam tão somente expectativa de resultado positivo (já que não se sabe se quando a obrigação for cumprida, a variação será positiva ou negativa) constituam acréscimo patrimonial".

No direito da contabilidade, o regime de competência deve ser observado de acordo com as regras e os princípios aplicáveis, tendo em conta a natureza dos fatos que são reconhecidos e mensurados num contexto em que existem normas que permitem que receitas não realizadas sejam consideradas nos resultados. Na legislação do imposto de renda, o regime de competência é um instrumento a serviço da determinação da disponibilidade econômica ou jurídica da renda que visa a dar concretude ao princípio da realização da renda. Logo, o regime de competência, tal como concebido pela legislação tributária, não exclui o regime de competência previsto no direito da contabilidade; entre um e outro há uma relação de interdependência com diferenças específicas, de modo que é perfeitamente natural que o reconhecimento contábil de uma receita não seja suficiente para atrair a incidência da norma tributária impositiva da tributação.

3 O DIREITO À COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS TRIBUTÁRIOS NO CTN E NA LEI ORDINÁRIA

Em casos em que se discute a validade (constitucionalidade ou legalidade) de norma tributária, o advento de decisão irrecorrível com efeito geral ou concreto favorável aos sujeitos passivos faz nascer – para esses – o direito à devolução dos indébitos tributários. Para que esse direito possa se materializar, o sujeito passivo pode eleger a via da compensação tributária ou solicitar a restituição de acordo com as normas que formam o regime jurídico dos precatórios. A opção pela compensação é garantida pela Súmula n. 461 do STJ, que tem o seguinte enunciado: "O contribuinte pode optar por receber, por meio de precatório ou por compensação, o indébito tributário certificado por sentença declaratória transitada em julgado". Optando pela compensação, o beneficiário dos indébitos deve atentar para o disposto no art. 170 do CTN, que tem a seguinte redação:

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.*

Essa norma estabelece que a compensação só é válida se os créditos forem considerados líquidos e certos e, além disso, outorga à lei ordinária o poder de atribuir à administração os poderes necessários para fazer o controle de legalidade dos pleitos de compensação. No caso de tributos federais administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), a compensação deve ser feita de acordo com as regras do art. 74 da Lei n. 9.430/1996 e seus 18 parágrafos. O *caput* estabelece que o sujeito passivo que apurar créditos, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativos a tributos ou contribuições administrados pela Receita Federal do Brasil, passíveis de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-los na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele órgão. O preceito do § 1º é claro ao dispor que a compensação será efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. Em seguida, o § 2º do art. 74 estabelece que a compensação declarada à RFB extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. O § 5º estabelece que o prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de cinco anos, contados da data da entrega da declaração de compensação. O § 14 outorga poderes à RFB para disciplinar a compensação, inclusive quanto à fixação de critérios de prioridade para apreciação de processos de restituição, de ressarcimento e de compensação. Essas normas atribuem à administração tributária poderes de certificação sobre a existência do direito e sua magnitude econômica – o seu *quantum*. Enfim, o direito de crédito advém de fatos que se amoldam a normas de caráter material (o pagamento indevido), mas o seu reconhecimento ocorrerá somente se e quando forem observados as regras e os princípios de caráter procedimental que regem a compensação tributária. Antes que todos eles sejam cumpridos, o direito do contribuinte não pode ser reputado líquido e certo, como requer o art. 170 do CTN.

O procedimento administrativo para compensação não é uniforme para todas as situações, de acordo com as normas regulamentares estabelecidas pela Instrução Normativa n. 1.717/2017; assim, como regra geral, a compensação será feita mediante envio da declaração de compensação tal como previsto no § 1º do art. 65 da referida IN. Todavia, para compensação de indébito apurado em

ação judicial irrecurável, o envio da declaração de compensação será precedido de habilitação na forma estabelecida no art. 100 da IN 1.717. Apresentado o pedido de habilitação pelo sujeito passivo, deve a RFB, no prazo de até trinta dias, proferir despacho decisório (§ 3º do art. 100) que pode ter caráter confirmatório ou não. Em caso de indeferimento do pedido de habilitação, pode o contribuinte apresentar recurso hierárquico contra a decisão que indeferiu seu pedido de habilitação, no prazo de dez dias, contados da data da ciência da decisão recorrida (§ 6º). Os efeitos da habilitação estão previstos no texto do parágrafo único do art. 101 da IN 1.717/2017, que tem a seguinte redação:

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

O eventual deferimento do pedido de habilitação não atribui liquidez e certeza aos créditos pleiteados pelo contribuinte, tal como exigido pelo art. 170 do CTN; por isso, depois de deferida a habilitação, é necessário que o contribuinte apresente a declaração de compensação na forma do § 1º do art. 65 da IN 1.717/2017. A legalidade da exigência de habilitação tem sido reconhecida pela jurisprudência do STJ³, como se vê na ementa do acórdão de julgamento do Recurso Especial n. 1.309.265, ocorrido em 24 de abril de 2012, assim redigido:

O pedido de habilitação de crédito reconhecido por decisão judicial visa a conferir segurança jurídica às compensações, restituições e ressarcimentos, garantindo, de forma preliminar, a viabilidade jurídica do crédito oponível à Fazenda Pública. Em outras palavras, a habilitação prévia revela-se mero juízo perfunctório quanto à existência do direito creditório. Traduz-se, então, na singela e expedita verificação quanto à plausibilidade do crédito que se pretende opor à Fazenda Pública, de forma a evitar fraudes e abusos. É, em síntese, um exame de admissibilidade, verdadeira busca do *fumus boni iuris* que passa ao largo de considerações quanto ao mérito da compensação (verificação de pagamentos, bases de cálculo utilizadas, índices de atualização aplicados, glosas de créditos já utilizados, etc.). O pedido de habilitação também procura assegurar que os contribuintes não realizem, em duplicidade, o aproveitamento do valor econômico envolvido, quer dizer, mediante compensação e/ou restituição administrativa cumulada com a execução do julgado no âmbito do Poder Judiciário.

3. Há precedentes da 1ª e da 2ª Turmas do STJ segundo consta da ementa de julgamento do Agravo Interno em Recurso Especial n. 1.463.344, ocorrido em 12 de março de 2019.

A habilitação, nos casos em que ela é exigível, constitui uma etapa no procedimento de controle de regularidade das compensações pleiteadas e o sujeito passivo tem o direito subjetivo de obtê-la se cumprir as exigências estabelecidas nas normas processuais do âmbito administrativo e quando o seu direito for reconhecido pelas autoridades fiscalizadoras. Antes que a habilitação seja deferida, o sujeito passivo não pode enviar a declaração de compensação, e, por isso, não pode obter a extinção de seus débitos sob condição de homologação posterior – como é o regime imposto pelo § 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996. Os contribuintes que pleiteiam as compensações não derivadas de ações judiciais de que sejam parte (ou de que sejam sucessores de partes, como ocorre em caso de incorporação de sociedades) não estão sujeitos a fazer o requerimento de habilitação e podem enviar a declaração de compensação tão logo o direito lhe seja garantido por pronunciamento definitivo de tribunal superior em caso de decisões finais às quais sejam atribuídos efeitos gerais, como as sujeitas ao regime dos recursos repetitivos (no STJ) ou de repercussão geral (no STF).

Em qualquer circunstância, somente a entrega da declaração de compensação opera a compensação e a extinção do crédito tributário sob condição resolutória da posterior homologação, na forma do disposto no § 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996. Em razão do disposto no § 6º do referido preceito, em caso de denegação da homologação, a declaração de compensação passa a ser caracterizada como declaração de confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos que são considerados indevidamente compensados. Na lição do ilustre De Plácido e Silva⁴, havendo condição resolutória, a convenção ou o ato jurídico são puros e simples e têm eficácia desde logo, mas ficam sujeitos a evento futuro e incerto que lhes pode tirar a eficácia. Assim, com base nessa lição, é lícito considerar que a compensação produz efeitos desde a apresentação da declaração e extingue a obrigação tributária; todavia, essa extinção é reversível se não houver a ulterior homologação. A denegação da homologação produz a restauração do direito fazendário que fora extinto sob condição pela declaração enviada; os efeitos dessa restauração são demonstrados de modo claro no voto do Ministro Roberto Barroso, na decisão monocrática proferida em 19 de abril de 2018 no Recurso Extraordinário n. 1.115.108-PR, nos seguintes termos:

8. A decisão não homologatória produz o efeito de desfazer a extinção do crédito tributário decorrente da declaração de compensação. O crédito tributário recupera a sua inteireza, restando definitivamente constituído e tornando-se exigível,

4. **Vocabulário jurídico.** Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 2, p. 497.

quando deixa de existir a possibilidade de o sujeito passivo contestar a decisão administrativa. 9. A suspensão da exigibilidade do crédito tributário não se confunde com o fenômeno da extinção do crédito tributário sob condição resolutive da ulterior homologação, resultante da entrega da DCOMP. Optando o legislador por seguir a terminologia do art. 156, inciso VII, do CTN, entende-se que, enquanto estiver pendente a condição resolutive da posterior homologação, o crédito está extinto; sobrevindo a negativa da homologação, está desfeita a eficácia da compensação para extinguir o crédito.

A consequência do indeferimento da homologação é clara: se o contribuinte, no exercício do seu direito de defesa, não tiver sucesso em obter a modificação da decisão denegatória por decisão posterior em razão de manifestação de inconformidade ou recurso, o erário recupera o direito de exigir o tributo e o sujeito passivo fica obrigado a pagar o débito com encargos moratórios. Vejamos, a esse respeito, o seguinte precedente da Segunda Turma do STJ quando do julgamento, em 30 de novembro de 2020, do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial n. 1.687.605, que faz expressa remissão a uma decisão da Primeira Seção:

Primeira Seção desta Corte pacificou entendimento segundo o qual é incabível a aplicação do benefício da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN aos casos de compensação tributária, justamente porque, nessa hipótese, a extinção do débito estará submetida à ulterior condição resolutive da sua homologação pelo Fisco, a qual, caso não ocorra, implicará o não pagamento do crédito tributário, havendo, por consequência, a incidência dos encargos moratórios. Precedente: AgInt nos EDcl nos EREsp 1.657.437/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Seção, DJe 17.10.2018.

Essa decisão mostra – a toda evidência – que é provisório (posto que condicional) o efeito da compensação declarada, tendo em vista que a negativa de homologação restaura o crédito tributário nascido da realização do fato gerador, e, portanto, não faz nascer uma outra espécie de obrigação. A denegação da homologação não cria obrigação nova; restaura a primitiva porque a compensação, nos termos do § 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996, não extingue crédito tributário algum; o efeito da declaração de compensação é impedir que a administração exija o pagamento do tributo enquanto ainda não exerceu o seu dever de decidir para deferir ou denegar a homologação. A homologação não é ato discricionário, pois há dever de decidir que obriga as autoridades fiscais a analisar fatos diante da lei; por isso, parece claro que a homologação é ato vinculado à lei que, todavia, não tem o poder de restaurar obrigação extinta. A denegação da

homologação declara que a extinção simplesmente não produziu os efeitos que são próprios, de modo que os direitos fazendários foram preservados e o sujeito passivo não pode "repousar em paz". Isso demonstra, fora de qualquer dúvida razoável, que, sem a homologação, o direito do contribuinte permanece incerto e isso impede que se obtenha o requisito da liquidez. Assim, o contribuinte que faz declaração não tem a seu favor, nesse momento, a extinção definitiva do crédito tributário, considerando-se que a eficácia final da compensação depende da notificação da ulterior homologação que pode ocorrer no prazo de até cinco anos. A homologação é o derradeiro ato para que a compensação possa extinguir, simultaneamente, duas relações jurídicas: em primeiro lugar, se torna extinta a relação jurídica que deu origem ao nascimento do crédito de titularidade do erário em razão da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, e, a segunda relação jurídica extinta é a que faz nascer para o erário a obrigação de restituir o que indevidamente recebeu. A homologação, por isso, deve ser feita obrigatoriamente pela administração tributária e comunicada ao contribuinte; se não houver a comunicação mediante manifestação formal da administração, o efeito da compensação (que é a extinção da obrigação tributária) será produzido por ficção, em razão do decurso *in albis* do prazo legal. A homologação confirma a extinção com efeitos *ex tunc*, enquanto a denegação da homologação confirma a manutenção integral do crédito tributário; isso demonstra a provisoriedade da extinção dos débitos tributários pela apresentação da declaração de compensação. Se a extinção fosse definitiva, a administração tributária poderia vir a ser acusada da prática de crime de excesso de exação e o contribuinte teria o direito de se negar a pagar o tributo devido de acordo com a lei e com a Constituição. Por outro lado, é conveniente sublinhar que a compensação tributária declarada, mesmo quando pendente de homologação, produz efeitos patrimoniais para o contribuinte na medida em que ele não fica impedido de obter certidão negativa. Enfim, a declaração de compensação – por si só – não é capaz de dar aos créditos do contribuinte a liquidez e a certeza requeridas pelo art. 170 do CTN; a liquidez e a certeza só se materializam e produzem efeitos em relação ao contribuinte com a homologação.

4 PRESSUPOSTOS PARA O RECONHECIMENTO DE RECEITAS NO DIREITO DA CONTABILIDADE

Uma consequência da declaração de inconstitucionalidade de uma norma é a necessidade de restauração da ordem jurídica: assim, se os contribuintes foram compelidos a pagar tributos com base em lei que foi declarada inválida, há o

direito à devolução cujo exercício é sujeito ao cumprimento de normas procedimentais que estabelecem condições que variam de acordo com a via eleita pelo contribuinte para obter a devolução. Ele pode escolher: (a) solicitar a restituição dos indébitos, ficando sujeito a observar o regime jurídico dos precatórios ou da requisição de pequeno valor; ou, (b) requerer a compensação no bojo de uma ação judicial ou por intermédio de procedimento administrativo em que faz a habilitação dos créditos pretendidos e aguarda a homologação pelo sujeito ativo. Essas circunstâncias devem ser consideradas para fins de interpretação e aplicação das normas contábeis sobre o reconhecimento de receitas, tendo em vista que a via eleita pela entidade (o sujeito passivo) pode interferir no modo e no tempo de fruição dos benefícios econômicos que podem ser gerados em virtude da devolução dos tributos pagos indevidamente.

As diretrizes gerais e incontornáveis para o reconhecimento de uma receita são estabelecidas pela Estrutura Conceitual, por Pronunciamentos Técnicos e pela lei; assim, o reconhecimento de uma receita é intrinsecamente atrelado a um acréscimo em ativos ou decréscimo de passivos, de modo que a aplicação das normas sobre reconhecimento de receitas não pode ser feita sem a aplicação simultânea das normas sobre ativos e passivos⁵. Pois bem, em razão da aplicação conjugada dessas normas, só é possível considerar que a entidade tem um ativo se existe um recurso subjacente que seja controlado por ela; de outra parte, a baixa de um passivo ocorre quando a entidade considerar que a saída de recursos não é provável, de acordo com as circunstâncias de cada caso. Num e noutro caso é necessário atentar para a noção de "benefício econômico", de modo que a análise de cada situação deve considerar os benefícios que fluirão para a entidade ou fluirão da entidade; assim sendo, o conceito de ativo pressupõe a existência de potencial obtenção de benefícios econômicos que devem ser mensurados de modo confiável. Para determinar se e quando uma receita deve ser reconhecida, é necessário considerar a aplicação simultânea de dois grupos de normas: as que tratam do reconhecimento e da mensuração de receitas e as que tratam do reconhecimento e da mensuração de ativos ou passivos. Para a boa compreensão das observações contidas no Ofício-Circular emitido pela CVM, é indispensável considerar as normas sobre reconhecimento e mensuração

5. Escrevi: "É conveniente notar, em qualquer caso, que as normas sobre reconhecimento de receitas devem ser compreendidas e aplicadas em consonância com as regras sobre reconhecimento de ativos e passivos: afinal, uma receita não surge, nos registros contábeis, dissociada de alteração quantitativa ou qualitativa de elementos patrimoniais do ativo e do passivo, em razão do método das 'partidas dobradas'" ("Receita" como conceito fundamental do direito tributário e do direito contábil. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 86, jun./dez. 2020).

de ativos e passivos que fornecerão os critérios basilares para reconhecimento dos efeitos patrimoniais dos indêbitos tributários cogitados no item 7 do referido documento.

De acordo com os itens 4.3 e 4.4 da Estrutura Conceitual, ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados; recurso econômico é um direito que tem o potencial de produzir benefícios econômicos. De acordo com o item 4.14 do referido documento normativo, para que esse potencial exista, não precisa ser certo, ou mesmo provável, que esse direito produza benefícios econômicos; é necessário somente que o direito já exista e que, em pelo menos uma circunstância, produza para a entidade benefícios econômicos. O conceito de ativo, portanto, pressupõe a existência de um recurso que tenha origem em evento passado e que esteja sob controle da entidade. Portanto, para reconhecimento de um ativo, é indispensável considerar as eventuais interferências das incertezas relacionadas: (a) à existência atual de um recurso; (b) ao controle exercido pela entidade sobre o recurso; e, (c) à probabilidade de produção de benefícios econômicos. A incerteza sobre a obtenção de benefícios econômicos vinculados a ativos pode existir mesmo quando não existam dúvidas sobre o fato de que a entidade tem um direito e exerce controle sobre ele; portanto, a existência do direito não é o único fator determinante do reconhecimento contábil de um ativo. Não há ativo se o direito não pode oferecer potenciais benefícios econômicos que, em razão do controle, serão hauridos pela entidade; por isso, um direito que não produz ou não produzirá benefícios econômicos não deve ser incorporado aos registros contábeis (não deve ser reconhecido). Em determinadas circunstâncias, existem os denominados "ativos contingentes" que surgem, por exemplo, nos casos em que há uma reivindicação por parte da entidade, na qual esteja reclamando por meio de processos legais, cujo desfecho é incerto. Enquanto permanecer a probabilidade de que não serão hauridos benefícios econômicos, tais ativos não são reconhecidos por força do disposto no item 31 do Pronunciamento Técnico CPC 25; para que o reconhecimento ocorra, é imprescindível que a entidade tenha um acervo informacional adequado com elementos que evidenciem que a realização do ganho é praticamente certa; antes do reconhecimento, o ativo contingente é apenas divulgado em Notas Explicativas. Quando as evidências indicarem que a realização do ganho é praticamente certa, o ativo relacionado deixa de ser contingente e o seu reconhecimento se torna adequado. O reconhecimento das receitas correlatas, portanto, deve ocorrer no momento em que o ativo deixa de ser contingente, e para que isso ocorra é necessário que o ganho seja praticamente certo e que, além disso, a entidade passe a controlar um recurso. As normas do Pronunciamento

Técnico CPC 25 sobre os ativos contingentes não excluem as regras da Estrutura Conceitual: só admitem o reconhecimento de um ativo – qualquer que seja ele – se e quando a entidade estiver no controle de um recurso. Desse modo, a alta probabilidade de ganho de uma ação judicial não é suficiente para que haja o reconhecimento do ativo que deixa de ter o caráter "contingente".

No que concerne à aplicação das normas sobre reconhecimento e mensuração de passivos, é indispensável ter em consideração as normas da Estrutura Conceitual e do Pronunciamento Técnico CPC 25. Da aplicação conjunta das referidas normas, é possível afirmar que entidade tem um passivo se: (a) for provável que ocorrerá saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação; ou (b) o valor da obrigação puder ser mensurado com suficiente confiabilidade. Uma vez incorporada ao passivo, a obrigação deve ali permanecer até que ocorra a liquidação ou que ocorram eventos posteriores de caráter relevante que indiquem que a entidade deixou de ter um passivo porque deixou de ser provável a ocorrência futura de saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação. A baixa de um passivo devidamente reconhecido é impositiva quando a entidade estiver convencida de que recursos não mais sairão de seu patrimônio; todavia, não pode haver decisão frívola, posto que a administração da entidade tem o dever de agir com probidade informacional, isto é, lhe é vedado manipular números e adulterar fatos que possam produzir distorção relevante a ponto de poder alterar decisões dos destinatários primários das demonstrações financeiras.

Para a correta aplicação das normas sobre reconhecimento de receitas associadas a aumentos de ativos ou reduções de passivos, os intérpretes devem dar especial atenção aos aspectos econômicos. Os benefícios econômicos que possam fluir para a entidade ou fluir da entidade devem ser suscetíveis de avaliação com base em critérios adequados, ou seja, é imprescindível que a entidade tenha condições técnicas de determinar um valor que seja traduzido em quantidade de moeda, ainda que essa tradução seja feita com base em estimativas. Se a entidade não pode determinar esse valor de modo confiável, ela não deve fazer o registro; não é aceitável que ela atribua um valor que não possa justificar com base em evidências adequadas (provas) e com base na aplicação de critérios técnicos geralmente aceitos no local e na época. Se a entidade registra um valor sem lastro em evidências e que não possa ser justificado do ponto de vista técnico, ela põe em dúvida todas as informações que divulgar, já que será vista como alguém que não rechaça manipulações; assim, as informações produzidas e divulgadas por essa entidade se tornam presumidamente não fidedignas. Com base nesse pano de fundo, é possível

considerar que o reconhecimento das receitas decorrentes de indêbitos tributários referidos no Ofício-Circular da CVM pode ou deve ser feito a partir da aplicação das normas aos fatos por pelo menos três abordagens: assim, o reconhecimento ocorrerá (a) quando a entidade obtiver decisão judicial irrecurável; (b) quando houver o direcionamento de um ativo controlado pela entidade; e, (c) quando existirem evidências de que nenhuma contestação haverá acerca do direito ou do *quantum* incorporado aos registros contábeis.

4.1 O trânsito em julgado como fator determinante para o reconhecimento contábil de uma receita

No Ofício-Circular divulgado pela CVM, o órgão afirma que um ativo deve ser reconhecido ou um passivo deve ser revertido caso a entidade seja beneficiária de decisão judicial transitada em julgado e tenha condições de determinar de modo confiável os valores relativos aos benefícios econômicos que serão acrescidos ao ativo ou diminuídos do passivo, se for o caso, e que terão como contrapartida uma conta representativa de receita. O trânsito em julgado de uma sentença ou acórdão ocorre quando as partes de um processo (em ações individuais ou coletivas) não têm a prerrogativa de apresentar qualquer espécie de recurso com o objetivo de modificar ou aclarar uma decisão. Ao atrelar o reconhecimento da receita à obtenção de decisão irrecurável, o Ofício-Circular interpreta e aplica o preceito do item 4.68 da Estrutura Conceitual aprovada pelo Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2), segundo o qual receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido. Se receitas decorrem de fatos que aumentam ativos ou reduzem passivos, elas devem ser reconhecidas quando esses eventos ocorrem, e o advento de uma decisão irrecurável é indicativo mais que suficiente de que um direito foi adquirido, uma receita obtida e isso irá influir nos fluxos de caixa futuros da entidade.

Todavia, é conveniente notar que o direito à restituição do indêbitos nos casos tratados no Ofício-Circular da CVM não decorre necessariamente de êxito em ação judicial, mas sim da aplicação do princípio da supremacia da Constituição; por isso, é possível que alguns contribuintes se beneficiem de decisões com efeito geral (exaradas de acordo com os institutos processuais da "repercussão geral" e dos "recursos repetitivos") e exerçam o seu direito mediante pleitos administrativos sem que sejam beneficiários de uma decisão veiculada por norma individual e concreta, devidamente documentada e datada, para balizar o registro contábil da receita. Nesses casos, a entidade não tem como fazer o acertamento dos créditos em processo judicial, e, por isso, calculará o valor dos referidos créditos

que será acrescido do montante dos encargos legais e pleiteará a compensação perante a administração tributária, posto que não poderá acessar a via da restituição por precatório, que é um título de crédito oriundo de processo judicial. Assim, caso a entidade não tenha ajuizado ação judicial, o reconhecimento da totalidade da receita ocorrerá na data do advento da decisão transitada em julgado de caráter geral desde que, naquela data, ela tenha condições técnicas de fazer o cálculo dos benefícios econômicos de modo confiável.

O texto do documento emitido pela CVM, no entanto, não é peremptório em afirmar que o reconhecimento da receita ocorrerá sempre na data do trânsito em julgado; ao contrário, o texto prevê que o reconhecimento da receita pode ocorrer em momento distinto do trânsito em julgado, quando circunstâncias específicas permitirem uma definição do valor do tributo a ser mensurado de forma objetiva e confiável. Vejamos:

Quando houver decisão judicial transitada em julgado ou circunstâncias específicas pertinentes ao caso concreto que permitam uma definição do valor do tributo a ser mensurado de forma objetiva e confiável para fins de reversão de provisão ou de reconhecimento de ativo (por exemplo, período abrangido e forma pela qual deve ser efetuado o cálculo – ICMS destacado ou não), as áreas técnicas da CVM entendem que o ativo deve ser reconhecido ou o passivo revertido. Não havendo confiabilidade no processo de mensuração, a administração não deve, na visão das áreas técnicas da CVM, reconhecer o ativo ou baixar o passivo. Além disso, informações devem ser prestadas em nota explicativa sobre o fato e detalhamento das bases que levaram à conclusão para o não reconhecimento ou a não reversão.

Antes de mais nada, é necessário considerar que o Ofício-Circular está se reportando às decisões judiciais antes mencionadas que foram proferidas pelo STF e pelo STJ, e elas não deixam dúvidas sobre a existência do direito à repetição dos indébitos; todavia, a materialização do direito como causa suficiente para o reconhecimento da receita depende de circunstâncias que variam de caso para caso, tendo em vista que há entidades que fizeram o ajuizamento de ação judicial e outras não fizeram, e, além disso, será necessário considerar os eventuais problemas decorrentes da quantificação dos benefícios econômicos. Em qualquer caso, a norma contábil a ser aplicada é a que consta do item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 25 que trata dos "ativos contingentes". De acordo com esse e outros preceitos, a entidade não deve reconhecer um ativo contingente antes de ter elementos que evidenciem que a realização do ganho é praticamente certa; antes do reconhecimento, o ativo contingente é apenas divulgado. Ao afirmar que o reconhecimento do ativo e do ganho correlato pode ocorrer se for

"praticamente certo", o texto pressupõe que o dever de fazer os registros só existe se a entrada de benefícios econômicos for mais que provável, ou seja, que os eventuais riscos de não materialização do ganho sejam ínfimos ou praticamente inexistentes. Por essa perspectiva, é correto o reconhecimento contábil da receita quando a entidade se torna beneficiária de decisão irrecorrível derivada de ação individual ou em decorrência de decisão de tribunal superior com caráter geral. Essa conclusão pode ser reforçada se considerarmos que a decisão irrecorrível permite que a entidade passe a exercer controle de um ativo na forma prevista no item 4.4 da Estrutura Conceitual. Em razão desse preceito, um direito ou um recurso não pode ser considerado como um ativo se a entidade não puder exercer controle sobre ele; esse mandamento é aplicável a todo e qualquer ativo e não há razão alguma que justifique a exclusão do seu raio de incidência aos ativos contingentes que tenham sido convertidos em ativos sujeitos ao reconhecimento. A caracterização do controle é indubitosa se considerarmos que a decisão irrecorrível permite que a entidade tome as providências cabíveis para haurir os benefícios econômicos inerentes aos seus créditos, por intermédio da compensação. O controle, nesse caso, é presumido, porquanto a entidade pode iniciar o processo de compensação pela apresentação de pedido de habilitação dos créditos – nos casos em que ele for exigível – ou pela apresentação do pedido de compensação. O preceito da Estrutura Conceitual impede que a entidade reconheça um ativo sobre o qual não possa tomar providências gerenciais para que o recurso subjacente possa cumprir a sua função institucional que, no caso de créditos fiscais, é a extinção de dívidas por compensação. Por isso, enquanto a entidade não puder tomar a primeira providência para viabilizar a compensação, ela não pode reconhecer o ativo, porque não tem um recurso que possa vir a controlar. Se a entidade não tem o controle sobre o recurso, ela fica impedida de reconhecer ativos e receitas com base em expectativa de direito decorrente de tendência jurisprudencial, ainda que existam prognósticos de que o direito se materializará em algum momento do futuro e que isso irá ocorrer acima de qualquer dúvida razoável. Para haver receita, é imprescindível que tenha ocorrido um evento passado em face da exigência contida no item 4.3 da Estrutura Conceitual, que é absolutamente claro ao afirmar que ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados; em suma, eventos futuros não geram receitas e isso impede que os relatórios financeiros sejam afetados por vieses baseados em desejos, premonições ou devaneios.

4.2 Reconhecimento de receita na apresentação da declaração de compensação

É possível justificar o reconhecimento da receita e do ativo (ou a reversão do passivo, se for o caso) apenas quando a entidade puder dar início aos procedimentos necessários para exercer o direito em obter os indébitos tributários mediante a apresentação da declaração de compensação na qual deverá indicar o valor dos benefícios econômicos inerentes ao seu direito. Convém recordar que o direito de apresentar a declaração de compensação pode ser exercido apenas quando houver uma decisão transitada em julgado, mas em algumas circunstâncias é exigível a formulação de um pedido de habilitação dos créditos; o deferimento desse pedido, na forma do disposto no parágrafo único do art. 101 da IN 1.717/2017, não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação. Em qualquer caso, todavia, para que possa apresentar a declaração de compensação, é indispensável que a entidade já tenha eliminado as incertezas sobre o direito e sobre o *quantum*; portanto, nesse estágio já não se cogita da existência ou inexistência de um ativo contingente, mesmo que alguns valores sejam obtidos por meio de cálculos baseados em estimativas.

Se a entidade requereu a compensação, esse fato evidencia que o recurso subjacente ao ativo está sob seu controle, porquanto ela já adotou os procedimentos possíveis para fazer que os benefícios econômicos sejam efetivamente fruídos. De acordo com o item 4.3 da Estrutura Conceitual, ativo é um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados. De acordo com o item 4.20 da Estrutura Conceitual, a entidade controla um recurso econômico se tem a capacidade presente de direcionar o uso e obter os benefícios econômicos que podem dele fluir. Direcionar o uso de um recurso é fazer o necessário para que a entidade possa obter, de modo efetivo, os benefícios econômicos inerentes; no caso dos créditos tributários, a entidade deve cumprir um rito processual imposto pela lei que consiste, basicamente, em pleitear a habilitação (quando cabível) e a compensação e obter a homologação dos créditos pleiteados. O direcionamento como manifestação do exercício do controle visa à adoção de providências imprescindíveis para que os créditos possam ser convertidos em "moeda" que possa ser utilizada para liquidar dívidas tributárias. Nesse caso, os benefícios econômicos estariam sendo materializados pela retenção dos recursos financeiros que seriam utilizados para pagar os tributos devidos e que não o foram em razão da compensação. Enfim, como conclusão, o reconhecimento das receitas relativas aos indébitos por ocasião do envio da declaração de compensação não é incompatível com as normas contábeis vigentes. Essa situação tem similitude com a discutida no item precedente, dado que a

possibilidade fática do envio de compensação e o pedido de habilitação são fatos que revelam que a entidade tem um ativo e controla um recurso.

4.3 Reconhecimento de receita quando da homologação da compensação

O Ofício-Circular da CVM não cogita do reconhecimento da receita no momento em que houver a homologação da compensação, posto que não entra nos meandros das normas tributárias; todavia, não rechaça ostensivamente essa possibilidade na medida em que afirma que o reconhecimento pode ser feito em momento distinto do trânsito em julgado. O reconhecimento da receita, em tais circunstâncias, tem a vantagem de eliminar incertezas acerca: (a) do caráter contingente ou não contingente do ativo e do ganho respectivo; (b) do controle exercido pela entidade sobre os recursos inerentes; e, (c) do montante dos benefícios econômicos já hauridos pela entidade. Eliminadas estariam, de igual modo, as incertezas e os inconvenientes sobre a possibilidade de reversão dos valores pleiteados; e, além disso, não haveria discussões sobre eventuais antecipações de reconhecimento de lucros e sobre o pagamento de remuneração a dirigentes com base em resultados sujeitos a reversão no futuro. O reconhecimento da receita no momento da homologação não pode ser descartado *prima facie* em razão do disposto na alínea "a" do § 1º do art. 187 da Lei n. 6.404/1976, que impõe o reconhecimento de receitas que possam, em cada caso, ser consideradas ganhas. Os Pronunciamentos Técnicos editados para recepção das normas internacionais de contabilidade não revogaram a lei, e, por isso, devem ser interpretados e aplicados em harmonia com esse preceito legal e, em caso de haver contrastes, a lei tem primazia. É possível, em tese, cogitar que a interpretação da expressão "ganho" contida no texto legal deva ser atualizada para se harmonizar com a filosofia das normas internacionais, tendo em vista que a lei foi editada numa época em que as demonstrações financeiras deveriam cumprir outras finalidades. Essa consideração é meritória, porquanto é sabido que a lei teve o seu sentido avivado pelas normas internacionais; por isso, é razoável considerar que o sentido da regra escrita mudou com o passar do tempo. Sublinho, no entanto, que a aplicação da regra de acordo com o sentido que tinha no momento em que foi editada não pode ser rechaçada, considerando que os desideratos que motivaram a sua edição continuam a existir.

4.4 Reconhecimento de receita por baixa ou extinção de passivos

É possível, em relação às matérias tratadas no Ofício-Circular da CVM, que o direito reconhecido implique a extinção de passivos e não consista na devolução de valores que tenham sido pagos indevidamente. Logo, é possível que algumas entidades tenham registrado passivos por não terem feito o recolhimento (de modo integral ou parcial) dos tributos contestados. De igual modo, é possível que outras entidades: (a) tenham registrado uma provisão por terem autos de infração lavrados contra si; (b) tenham sido autuadas e apenas divulgaram os valores envolvidos como "passivos contingentes"; e, (c) conheçam a existência de riscos e não constituíram provisão nem fizeram divulgação alguma por considerarem remota a possibilidade de saída de recursos. O momento em que a receita será reconhecida não é uniforme em todas essas circunstâncias. Para aplicar as normas sobre o reconhecimento de receitas nesse contexto (em que elas se correlacionam com a diminuição de passivos) é necessário verificar quando surge um passivo que deve ser registrado e quando ele deve ser baixado em tais casos.

De acordo com o item 4.26 da Estrutura Conceitual, passivo é uma obrigação presente da entidade de transferir recursos econômicos a outra parte como resultado de eventos passados. De igual modo, o item 10 do Pronunciamento Técnico CPC 25 afirma que passivo é uma obrigação presente da entidade, derivada de eventos já ocorridos, cuja liquidação se espera que resulte em saída de recursos da entidade capazes de gerar benefícios econômicos. A "espera" a respeito da eventual saída de recursos, nesse contexto, não significa "desejo"; a entidade deve ser diligente em determinar qual o grau de incerteza sobre a saída ou a não saída de recursos com base na análise do acervo informacional disponível. Como regra geral, a entidade não tem um passivo a registrar ou deixa de ter um passivo já reconhecido nos registros contábeis quando os fatos indicarem que não é provável a saída de recursos que incorporam benefícios econômicos para liquidar a obrigação. Assim, é necessário estabelecer, em cada caso, se há obrigação presente ou uma obrigação contingente; esta última espécie de obrigação não é reconhecida contabilmente, mas é divulgada em Notas Explicativas. A análise cabe à administração da sociedade que deve agir sem vieses para a identificação de eventuais ajustes que possam vir a ser exigidos em razão de mudanças na dinâmica dos fatos e do direito de um para outro período. Essa diretriz está prevista no item 59 do Pronunciamento Técnico CPC 25, que é claro ao afirmar que as provisões devem ser reavaliadas em cada data de balanço e ajustadas para refletir a melhor estimativa corrente. Se já não for mais provável que seja necessária uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos futuros para liquidar a obrigação, a provisão deve ser revertida. A

reavaliação, nesse caso, recai sobre a manutenção da provisão e sobre o valor registrado: no primeiro caso, a entidade deve considerar se a saída de recursos continua sendo provável, e, no segundo caso, deve avaliar se o montante da saída deve ser ajustado para mais ou para menos. Para que a baixa seja feita não é imprescindível que a entidade obtenha concordância do credor ou que haja decisão judicial tornando inexigível a obrigação; a baixa será adequada se as circunstâncias indicarem que não haverá saída de recursos em nenhuma hipótese ou que seja apenas possível ou remota de que tal saída não ocorra. Em suma, a baixa pode ocorrer mesmo se o passivo continuar a existir mas tenham sido modificadas as probabilidades de futura saída de recursos. Esse fato não é incomum se considerarmos que uma obrigação reconhecida deve ser reclassificada como "obrigação contingente" nos casos em que for mais provável que não exista uma obrigação presente na data do balanço, e, por isso, a entidade divulga um passivo contingente, a menos que seja remota a possibilidade de uma saída de recursos que incorporam benefícios econômicos, na forma dos itens 16, "b" e 86 do Pronunciamento Técnico CPC 25.

Com o advento de decisão irreversível favorável aos contribuintes, esses passivos deixam de existir e a receita deve ser reconhecida *incontinenti*. O momento em que o passivo pode ser baixado, no entanto, pode não coincidir com o do trânsito em julgado, tendo em vista que a administração pode decidir que a baixa ocorra com base no comportamento da jurisprudência que seja capaz de afetar os riscos e as incertezas inerentes, na forma do item 42 do Pronunciamento Técnico CPC 25; assim, ela pode concluir que recursos não sairão diante de reiteradas decisões favoráveis à entidade e poderá fazer a baixa sem necessitar que os eventuais processos judiciais ou administrativos cheguem ao fim.

4.5 A determinação do valor do indébito

Em qualquer caso e como princípio geral, o valor da receita a ser reconhecida corresponderá ao montante atual (valor presente) dos benefícios econômicos que a entidade espera converter em "moeda" para liquidação de dívidas tributárias. Não há valor de indébito nos casos em que o direito adquirido pelo sujeito passivo consista na extinção de passivos; nesses casos, o valor da receita corresponderá ao montante dos passivos baixados. Mesmo que exista incerteza acerca do valor dos indébitos, isso não impede que a entidade o determine com base em estimativas. As normas contábeis não proibem que sejam feitos cálculos com base em estimativas, desde que sejam adotados critérios técnicos adequados, isto é, que tais critérios sejam pertinentes ao objeto da mensuração e reconhecidos e aceitos pela comunidade científica. O item 1.11 da Estrutura

Conceitual afirma que: "Em grande medida, relatórios financeiros baseiam-se em estimativas, julgamentos e modelos e, não, em representações exatas". De acordo com o item 2.19 do referido documento normativo, o uso de estimativas razoáveis é parte essencial da elaboração de informações financeiras e não prejudica a utilidade das informações desde que os critérios adotados em cada caso sejam divulgados e explicados de forma clara e precisa. Por outro lado, se a entidade concluir que seus créditos não poderão ser exauridos por compensação no futuro dentro do prazo legal, a parcela não aproveitável não deve ser reconhecida contabilmente, a menos que seja provável a fruição dos benefícios econômicos por outra via.

Em qualquer circunstância, a determinação do montante da devolução deve ser governada por um princípio comezinho: o erário deve devolver apenas e tão somente o que recebeu indevidamente acrescido de encargos legais; essa lembrança é necessária porque a cobiça obnubilou o juízo de algumas pessoas que, por isso, criaram celeumas injustificáveis sobre como será feito o cálculo do valor do indébito relativo à contribuição ao PIS e à Cofins sobre o valor do ICMS. Há quem considere que o contribuinte do regime não cumulativo deve calcular o indébito considerando o valor do ICMS destacado no documento fiscal, tendo em vista que faz o recolhimento aos cofres públicos considerando os créditos relativos aos insumos tributados pelo ICMS, e, ao mesmo tempo, paga parte do valor das contribuições aos seus fornecedores pela repercussão dos tributos sobre os preços de bens e serviços; esse raciocínio é falacioso, porque a União não pode ser compelida a devolver algo que não recebeu. Ora, se o fornecedor de bens e serviços recebeu alguma coisa seria justo que ele fizesse a devolução e não a União; no mais, a falácia ganha contornos de absurdo quando se torna necessário lembrar que também o fornecedor irá pleitear o indébito com base no que indevidamente pagou. No que concerne à determinação dos débitos relacionados aos insumos, as dificuldades de determinação dos valores residem, principalmente, na vaguidade do conceito de insumos, de modo que a determinação do montante do direito depende da produção de provas sobre a utilização de bens ou serviços como insumos em cada caso, o que pode variar em razão das características das operações ou do processo produtivo de cada sujeito passivo.

Por fim, a entidade não fará o reconhecimento de receita sobre eventuais parcelas sujeitas a determinação futura porquanto haverá, em relação a elas, uma incerteza que não se harmoniza com a noção de ganho "praticamente certo" a que faz referência o item 33 do Pronunciamento Técnico CPC 25; além disso, a entidade não pode fazer o registro se não controla um recurso, e, nesse caso, ela não sabe se esse recurso existe ou existirá. Por óbvio, o montante da

receita não deve ser afetado por eventuais valores que devam ser repassados a terceiros com base no disposto no art. 166 do CTN e no § 5º do art. 65 da Lei n. 8.666/1993; nesses casos e em outros semelhantes, a entidade não experimenta acréscimos de ativos por que age como mera agente dos beneficiários.

4.6 Prudência e responsabilidade dos administradores

O reconhecimento de receitas nas hipóteses tratadas no Ofício-Circular da CVM não é uma questão trivial, em razão da magnitude dos valores e das inúmeras incertezas que decorrem das decisões proferidas pelos tribunais superiores e que foram ali mencionadas. As incertezas dizem respeito ao momento do reconhecimento da receita e à mensuração dos valores a serem reconhecidos; para eliminar, tanto quanto possível, essas incertezas, a entidade deve fazer julgamentos profissionais e tomar decisões informadas que considerem as circunstâncias e especificidades de cada caso, além de fazer o devido sopesamento sobre as influências dos riscos e incertezas associados e sobre as perspectivas econômicas da própria entidade. Como princípio geral, a entidade não pode reconhecer um ativo se não houver potencial de obtenção de recursos econômicos; esse é um limite intransponível instituído pelo princípio reitor das demonstrações contábeis que se traduz na consideração econômica dos fatos contábeis, de modo que as demonstrações financeiras devam exprimir fenômenos econômicos em palavras e números. Portanto, mesmo quando faz mensurações com base em estimativas, a entidade deve considerar o seu dever irrenunciável de produzir a melhor informação possível nas circunstâncias. Quando tratam de questões relevantes, os administradores devem agir com diligência, cuidado e probidade, na forma do disposto no art. 153 da Lei n. 6.404/1976. O dever de diligência exige que os administradores dotem a entidade de todos os recursos necessários para que as decisões sejam tecnicamente justificadas; por outro lado, o dever de cuidado tem estreita relação com o exercício da prudência referido no item 2.16 da Estrutura Conceitual; de acordo com esse preceito, a prudência é o exercício de cautela ao fazer julgamentos em condições de incerteza. Agir com cautela é fazer acurados estudos técnicos e jurídicos sobre os fatos com a percuciente análise dos riscos e benefícios inerentes a tais fatos. O dever de probidade impõe aos administradores a obrigação de agir com honestidade (boa-fé) de modo a evitar: (a) o registro de cifras irreais ou com erro ou fraude relevantes; e, (b) a divulgação de informações que não sejam verdadeiras, que sejam adulteradas, dolosamente obscurecidas ou enviesadas, ou, ainda, que sejam grosseiramente erradas ou confusas ou incompletas.

5 A TRIBUTAÇÃO DA RECEITA NA CONSTITUIÇÃO E NO CTN

Antes de mais nada, é necessário esclarecer que a tributação da receita decorrente de indébitos tributários é submetida às regras do art. 1º do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) n. 25/2003. De acordo com esse preceito, 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 na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL. O referido ADI indica que o seu fundamento de validade é o preceito do art. 53 da Lei n. 9.430/1996; portanto, para os contribuintes sujeitos ao regime do lucro real, a receita relativa ao indébito será normalmente tributada, exceto se a despesa que deu origem ao indébito não tenha sido deduzida quando da ocorrência do fato gerador do tributo. Essa possibilidade existe unicamente em relação aos contribuintes que, no período que compreende os indébitos apurados, foram tributados no regime do lucro presumido ou do lucro arbitrado. Os acréscimos moratórios são tributados em qualquer circunstância posto que – de acordo com o ADI n. 25/2003 – constituem receita nova, não vinculada às despesas anteriormente deduzidas ou não. Feita essa digressão sobre as condições para haver a tributação, é necessário determinar sobre o momento em que a tributação ocorrerá. O fato de haver o reconhecimento contábil de uma receita com observância do regime de competência não impõe a tributação no momento do registro, tendo em vista que o regime de competência para fins fiscais é governado por princípios específicos do direito tributário, de modo que não há absoluta relação de simetria com o regime contábil de competência. Sobre a tributação das receitas oriundas dos indébitos tributários, é possível que ela ocorra em pelo menos três momentos: (a) por ocasião do trânsito em julgado da decisão que reconhece o direito; (b) quando do envio da remessa da declaração de compensação; e, (c) quando da homologação da compensação.

5.1 Tributação por ocasião do trânsito em julgado

A tributação das receitas de indébitos tributários por ocasião do trânsito em julgado é cogitada no art. 5º do ADI n. 25/2003. O preceito é claro ao estabelecer que o valor do indébito será tributado de acordo com o regime de competência na data do trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído. De acordo com o § 1º do art. 5º do referido ADI, se a sentença não define o valor a ser restituído, a receita passa a ser tributável pelo IRPJ e pela CSLL: (a) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à

execução, fundamentados no excesso de execução: e, (b) na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução. Essa diretriz normativa não é aplicável em caso de haver decisão transitada em julgado que não estabeleça o valor do crédito do contribuinte e, de igual modo, não se aplica nos casos em que o contribuinte vier a pleitear a devolução no âmbito administrativo sem ter ajuizado ação judicial.

De acordo com a jurisprudência do STJ, a sentença declaratória (ou o acórdão) transitada em julgado: "para fins de compensação tributária, certifica o direito de crédito do contribuinte que recolheu indevidamente o tributo, contém juízo de certeza e de definição exaustiva a respeito de todos os elementos da relação jurídica questionada e, como tal, é título executivo para a ação visando à satisfação, em dinheiro, do valor devido"⁶. O referido Tribunal decidiu que a opção entre a compensação e o recebimento do crédito por precatório cabe ao contribuinte, haja vista que constituem, ambas as modalidades, formas de execução do julgado colocadas à disposição da parte quando declarada procedente a ação⁷. A existência de decisão judicial irrecorrível (líquida ou ilíquida⁸) dá ao contribuinte o direito de realizar a compensação; todavia, o exercício desse direito é sujeito à observância de requisitos sobre a certificação (acertamento) da existência do direito, de sua titularidade e *quantum*.

O ADI n. 25/2003 estabelece normas de conduta para os contribuintes e, por isso, deve ser contrastado com as normas constitucionais e do CTN, dado que a tributação só será legítima se puder estar ancorada nos arts. 43 e 44 do CTN. Como princípio geral, a imposição tributária não ocorre se não houver disponibilidade de renda; renda disponível é aquela que se integra incondicionalmente ao patrimônio do beneficiário, de modo que ele possa – sem embaraços ou condições – dispor da riqueza nova sob a forma de bens acrescentados ao seu patrimônio social. O ADI n. 25/2003 é claro ao estabelecer que o sujeito passivo que opta pela compensação deve submeter à tributação (se for o caso) o montante integral da receita na data do trânsito em julgado de decisão líquida, assim considerada aquela em que há determinação objetiva do valor em disputa em virtude de ato homologatório expedido pelo juiz da causa. A existência de sentença líquida, no entanto, não dá ao sujeito passivo o direito de exigir a devolução *incontinenti* dos valores que foram recebidos indevidamente; ao contrário disso, para que possa vir a utilizar o seu direito como "moeda" para pagamento

6. Recurso Especial n. 1.114.404 julgado pela 1ª Seção do STJ em 10 de fevereiro de 2010, no regime dos recursos repetitivos.

7. Recurso Especial n. 796.064 julgado pela 1ª Seção do STJ em 22 de outubro de 2008.

8. Vide arts. 509 a 512 do Código de Processo Civil de 2015.

de dívidas tributárias, o sujeito passivo terá que obter uma segunda homologação por ato da administração tributária na forma estabelecida no art. 74 da Lei n. 9.430/1996 e respectiva regulamentação. Portanto, na hipótese prevista no referido ADI, a tributação da receita não pode ocorrer por ocasião do trânsito em julgado, porque o direito do contribuinte ainda estará sujeito a um controle de legalidade a ser exercido pelas autoridades administrativas. Antes que essas autoridades se pronunciem sobre a homologação ou que ela seja deferida tacitamente por decurso de prazo, o sujeito passivo não tem um direito líquido e certo na forma exigida pelo art. 170 do CTN, e, por isso, não há renda disponível e a receita não pode ser tributada, mesmo que tenha sido reconhecida contabilmente.

O mesmo entendimento deve ser adotado nos casos não abrangidos pelo ADI n. 25/2003, como ocorre nas hipóteses em que o sujeito passivo pleiteia a compensação com base em sentença de tribunal superior com efeito geral. Nesse caso, não há a possibilidade de haver homologação judicial de cálculos e o contribuinte deve cumprir o rito formal do processo de compensação para obter um pronunciamento da administração tributária sobre a homologação da compensação na forma das regras estabelecidas na Instrução Normativa n. 1.717/2017, que tem como fundamento legal de validade o art. 74 da Lei n. 9.430/1996. Portanto, enquanto não exauridos os poderes da administração tributária estabelecidos no referido preceito legal, permanece a situação de incerteza sobre a existência ou sobre o *quantum* do direito do sujeito passivo; essa incerteza só será dissipada quando houver ato decisório que conceda a homologação; se a homologação for denegada, outras incertezas surgirão. Enfim, o direito do contribuinte não pode ser considerado líquido e certo, como exige o art. 170 do CTN, antes que houver decisão pelo deferimento da homologação, que é a última manifestação da administração tributária no exercício dos seus poderes legais; por isso, a tributação da receita antes da homologação não se amolda ao conceito constitucional de renda nem às normas do CTN. Essa conclusão se baseia no modelo normativo adotado pelo art. 74 da Lei n. 9.430/1996, que outorgou poderes à administração tributária para exercer o controle de legalidade dos pleitos de compensação; em razão disso, o direito ao indébito de nenhum sujeito passivo adquire os atributos da liquidez e da certeza sem a homologação expressa ou tácita pelas autoridades administrativas, mesmo quando ele tem a seu favor uma sentença irrecorrível (líquida ou ilíquida) proferida com efeitos interpartes (ou para uma categoria de pessoas) ou decorrente de efeito geral atribuído pela ordem jurídica às decisões do STJ e do STF. Enfim, enquanto a administração tributária não age para confirmar o direito do contribuinte, permanece a incerteza quanto à sua existência e isso impede a incidência da norma

impositiva da tributação sobre a receita, independentemente do fato de ter havido o reconhecimento contábil.

5.2 Tributação no momento do envio da declaração de compensação

É possível cogitar que a tributação da receita deva ocorrer no momento do envio da declaração de compensação, tendo em vista que esse documento tem a aptidão jurídica para extinguir os créditos tributários sob condição resolutória, na forma do disposto no § 2º do art. 74 da Lei n. 9.430/1996. A tributação, nesse caso, alcançaria os indébitos tributários de todos os sujeitos passivos, inclusive daqueles que não ajuizaram ação judicial e que pleiteiam a compensação com base em decisão de caráter geral. Pois bem, tal como exposto no item precedente (5.1), a tributação só é admissível se e quando houver a homologação da compensação, de modo que o simples envio da declaração não é suficiente para tornar líquido e certo o direito do contribuinte na forma estipulada no art. 170 do CTN. Como acima foi exposto, a tributação só se legitima quando houver disponibilidade de renda e é indubitoso que isso não ocorre antes que sejam cumpridas as etapas do processo administrativo pertinente, cujo último ato pode ser a homologação da compensação na forma exigida pelo art. 74 da Lei n. 9.430/1996. De acordo com esse preceito, o sujeito passivo só estará livre de quaisquer questionamentos por parte da administração tributária se e quando obtiver: (a) a homologação expressa do pedido de compensação; ou, (b) a homologação tácita em razão da ausência de ato formal no prazo de cinco anos a contar da declaração. Em tese, a homologação pode ocorrer somente quando for acolhida defesa ou recurso (administrativo ou judicial) que venha a reformar uma decisão denegatória da homologação. Ora, antes do último ato, o sujeito passivo não tem o seu direito reconhecido de forma definitiva e seus créditos não podem ser tidos por líquidos e certos, como exige o art. 170 do CTN. Se os créditos não são líquidos e certos, o sujeito passivo não tem renda disponível antes da homologação expressa ou tácita, que, como visto, pode ocorrer somente depois que o sujeito passivo obtiver julgamento de defesa ou recurso que reverta os efeitos de uma decisão denegatória.

O dever de cumprir as diversas etapas do processo administrativo torna condicionado o direito nascido da decisão judicial. As condições impostas pela lei para que um direito seja considerado líquido e certo integram as normas que estabelecem e asseguram o próprio direito; assim, o direito de compensação de indébitos não se torna plenamente eficaz enquanto não houver pronunciamento

favorável das autoridades administrativas. Logo, para se constatar a materialização da disponibilidade da renda, é necessário enfrentar questões relacionadas às condições que são referidas nos arts. 116 e 117 do CTN. De um modo geral, as condições estabelecem requisitos para a eficácia dos atos ou negócios jurídicos: assim, se a condição for suspensiva, enquanto ela não for implementada, os referidos atos ou negócios jurídicos permanecem “em ponto morto”⁹ e a norma tributária não pode produzir os efeitos que lhes são inerentes, tendo em vista que a condição suspensiva “atua internamente, no bojo do ato jurídico e, se ocorrida, determina-lhe a realização, dando-lhe eficácia”¹⁰. No que concerne à condição resolutória (que é a referida no art. 74 da Lei n. 9.430/1996), é da sua natureza que ela produza efeitos desde logo, e o advento do evento futuro e incerto pode determinar o desfazimento com efeitos retroativos. Ocorre que as normas sobre efeitos das condições previstas no CTN devem ser interpretadas de acordo com o direito aplicável em cada caso: assim, a extinção do crédito tributário sob condição resolutória prevista no art. 74 da Lei n. 9.430/1996, constitui, na verdade, uma condição suspensiva, na medida em que não atribui eficácia definitiva *hic et nunc ao direito*. Havendo processo administrativo em andamento, o sujeito passivo não se livra do jugo da administração tributária até que advenha a homologação de seu direito; sem que isso ocorra, permanece a virtual possibilidade de que dele venha a ser exigido o pagamento do crédito tido por não compensado, sem necessidade de qualquer ato ou providência, dado que a cobrança será feita a partir do documento ao qual o § 6º do art. 74 atribui o efeito de uma “confissão de dívida”. Os requisitos estabelecidos na lei impedem que antes da homologação da compensação o sujeito passivo lesado em virtude do pagamento de tributo com base em lei ou ato normativo inconstitucional tenha um direito incondicional que lhe conceda, sem reservas ou empecilhos, a restauração patrimonial completa. Enfim, a eficácia do direito ao ressarcimento não se estabelece antes da homologação, de modo que antes da edição do ato pela autoridade competente, o sujeito passivo tem um direito em formação e certificação, ou seja, não há eficácia do direito sem o deferimento da homologação; por conseguinte, a renda a ele relacionada não está disponível. O direito, nesse caso, só estará disponível se o sujeito passivo puder dispor dele para atingir o fim que lhe é próprio ou inerente, que é a extinção definitiva e incondicional de crédito tributário na forma do disposto no item II do art. 156 do CTN. Portanto, resulta claro que a tributação das receitas por ocasião do envio

9. BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980. p. 417.

10. REALE, Miguel; REALE JÚNIOR, Miguel. **Questões atuais de direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000. p. 74.

da declaração não encontra amparo no CTN e na Constituição Federal dado que, sem a homologação, o direito do contribuinte não se torna líquido e certo e apto para extinguir dívidas tributárias, de modo inapelável e definitivo.

5.3 Tributação no momento da homologação da compensação

A tributação da receita no momento em que há a homologação da compensação atende às exigências do CTN e da Constituição Federal; afinal, a homologação é o ato que torna líquido e certo o direito do sujeito passivo que pode, de modo definitivo e irretorquível, extinguir créditos tributários na forma prevista no art. 170 do CTN combinado com o disposto no item II do art. 156 do CTN. A exigência legal de homologação para tornar líquido e certo o direito dos sujeitos passivos indica, fora de qualquer dúvida razoável, que a compensação declarada pelo contribuinte não promove a extinção definitiva do crédito tributário, tendo em vista que a administração pública mantém o poder de rever ou contestar a existência do direito ou do *quantum* do direito; enfim, a compensação não homologada não é capaz de produzir efeitos equivalentes ao pagamento do tributo devido, tendo em vista que o eventual indeferimento do pleito do contribuinte restaura a primitiva obrigação que deverá ser paga com acréscimos legais. A possibilidade de haver o reaparecimento da obrigação que supostamente teria sido extinta é um fator que deve ser considerado na aplicação das normas sobre reconhecimento de receitas. O modelo normativo engendrado pela Lei n. 9.430/1996 é problemático, porque o sujeito passivo não tem segurança jurídica até que advenha a homologação; assim, se a obrigação for restaurada, será necessário o registro de uma despesa, exceto se as circunstâncias evidenciarem que a obrigação restaurada seja uma "obrigação contingente". Antes da homologação, portanto, permanece o estado de incerteza sobre a existência do direito; essa incerteza perdura até que a administração tributária venha a reconhecer a liquidez e a certeza do crédito do sujeito passivo. Portanto, antes da homologação, a declaração de compensação não possui densidade normativa suficiente para liberar o contribuinte da dívida tributária e o seu direito não é disponível; somente ela atribui eficácia definitiva à declaração de compensação, e, ao mesmo tempo, promove a extinção definitiva da obrigação tributária na forma do item II do art. 156 do CTN. Enfim, só é possível cogitar da obtenção de renda se não restar nenhuma possibilidade de contestação por parte do erário, ou seja, quando forem eliminadas todas as incertezas acerca do direito de crédito e sua dimensão quantitativa; isto só ocorre se e quando o ente tributante – por ação inequívoca dos órgãos competentes integrantes da administração tributária – afirmar que a compensação se tornou definitiva e eficaz, isto é, que o direito foi

exercido em toda sua plenitude e produziu o efeito útil inerente, que é a utilização do crédito do contribuinte como meio de pagamento.

Antes da homologação da compensação, a incidência tributária sobre as receitas é ilegítima, em razão de não terem sido satisfeitas as condições estabelecidas no art. 170 do CTN, que é absolutamente claro ao dizer que o contribuinte só pode compensar créditos que gozem de liquidez e certeza. Isso significa dizer que a liquidez e a certeza de um crédito não dependem apenas da prova do pagamento a maior ou indevido; é necessário que esses atributos sejam fixados ou afirmados por ato da administração, e, para que isso ocorra, será necessário cumprir as normas de direito processual aplicáveis. Enfim, da aplicação conjugada da norma do *caput* do art. 43 do CTN com a do art. 170, resulta claro que a disponibilidade da renda só existe quando o contribuinte tiver créditos líquidos e certos perante o erário que possam ser utilizados para quitar tributos vencidos e vincendos: nessas circunstâncias, o sujeito passivo estará apto para exercer o direito de extinguir dívidas tributárias por intermédio de um "encontro de contas", como é da essência do instituto jurídico da compensação. O resultado útil a que visa a compensação – e que é a razão da sua existência – não pode ser obtido sem que ela cumpra a finalidade da figura, que é a extinção de créditos tributários com eficácia definitiva. Para que ocorram a extinção e os efeitos que lhe são próprios, é imprescindível que a eficácia da compensação seja atestada, como exige a lei, por ato definitivo da administração tributária, de acordo com as normas de direito material e processual que irão levar ou não o contribuinte a obter liquidez e certeza dos seus créditos. Esses atributos – liquidez e certeza – têm como ponto de partida o direito ao indébito reconhecido por norma individual e concreta expedida no curso de um processo judicial no qual o contribuinte seja parte, ou, ainda, por decisão dotada de efeito *erga omnes* editada pelos tribunais superiores. Se o contribuinte opta pela compensação, a prova da existência do direito não torna o crédito líquido e certo; assim, a homologação da compensação, e apenas ela, é capaz de atribuir eficácia ao direito e liberar o sujeito passivo para que possa "dormir em paz", ou seja, sem que a "espada de Dâmocles" continue a pairar sobre si.

5.4 A tributação no caso de baixa de passivo

Há reconhecimento contábil de receita quando o contribuinte contabiliza a baixa de um passivo: (a) em virtude do advento de sentença irrecurável favorável a si, em caráter individual ou com efeitos *erga omnes*; ou, (b) como resultado da reavaliação acerca da probabilidade sobre a futura saída de recursos. Nesses e em outros casos semelhantes, a receita imputada ao resultado deve ser tributada, a

menos que o sujeito passivo não tenha feito a dedução no período do reconhecimento da despesa que teve como contrapartida a conta representativa de passivo. A imediata tributação é justificada, tendo em vista que o benefício econômico já foi obtido, posto que nenhum pagamento anterior foi feito e a renda (representada por recursos econômicos) sempre esteve sob o domínio da entidade; logo, não há o problema acerca da caracterização da disponibilidade da renda, como ocorre nos casos em que a receita tem como contrapartida um ativo que será realizado de acordo com as normas sobre compensação ou precatório. Todavia, a tributação imediata não deve ocorrer nos casos em que: (a) o passivo foi inicialmente registrado a partir de um auto de infração que esteja sendo discutido em processo administrativo ou judicial; ou, (b) haja depósito judicial. No primeiro caso, é possível considerar que a baixa contábil do passivo não é suficiente para atrair a incidência da regra impositiva, enquanto não houver a extinção do crédito tributário, com base nas regras dos itens IX e X do art. 156 do CTN. De acordo com esses preceitos, são causas da extinção do crédito tributário: a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; e, a decisão judicial passada em julgado. Nesse caso, portanto, a tributação não ocorrerá quando houver o registro contábil da baixa do passivo e o contribuinte fará uma exclusão temporária na determinação do lucro real até que advenha o fim do processo, quando então fará a adição para fins de apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL. No que concerne às situações em que há depósito, as receitas dos juros que remuneram os depósitos só devem ser consideradas realizadas e a renda disponível quando houver o levantamento dos referidos depósitos.

5.5 A tributação dos juros de mora

Os valores relativos aos indébitos são acrescidos de juros de mora e existem dúvidas se é válida, diante da Constituição Federal, a incidência de IRPJ e CSLL sobre a receita decorrente desses juros. As dúvidas não se referem ao tempo da tributação, mas, sim, à configuração desses juros como espécies de acréscimo patrimonial idôneo para atrair a incidência da norma impositiva. Assim, não há incerteza sobre a existência do direito de obter os juros; o problema recai sobre a incidência tributária sobre tais parcelas que, para fins contábeis, devem ser reconhecidas de acordo com o regime de competência juntamente com o registro das receitas decorrentes dos indébitos relativos aos tributos (valor do principal). Essa questão já chegou à Suprema Corte, que decidiu que se trata de matéria própria de repercussão geral e que será discutida naquele Tribunal (Tema 962)

consoante decisão do Plenário proferida nos autos do Recurso Extraordinário n. 1.063.187, em 14 de setembro de 2017. No STJ, a validade da tributação foi reconhecida quando do julgamento do Recurso Especial n. 1.138.695, em 25 de novembro de 2013; na ocasião, o STJ considerou que a tributação é legítima, porquanto essa verba tem a qualificação jurídica de "lucros cessantes". A última palavra sobre a validade da tributação será dada pelo STF; todavia, enquanto não houver decisão final daquela Corte, os processos judiciais e administrativos que versam sobre a matéria ficam suspensos em face do disposto no § 5º do art. 1.035 do Código de Processo Civil. A paralisação do andamento dos processos não implica a suspensão da exigibilidade do crédito tributário prevista no art. 151 do CTN; esse fato só ocorreria caso houvesse decisão proferida pelo Tribunal ou pelo Relator com base no poder geral de cautela, tal como consta do processo do Tema 808 em tramitação no STF e que trata da mesma matéria no contexto da tributação das pessoas físicas. Enfim, essas discussões tornam incerta a saída posterior de recursos financeiros para pagar o IRPJ e a CSLL sobre tal receita; logo, é possível cogitar da existência de um passivo contingente, de modo que o problema deve ser analisado pelos administradores mesmo nos casos em que a entidade não ajuizou ação judicial para discutir essa tributação.

6 CONCLUSÕES

Feitas as considerações acima, é possível concluir que:

(a) de acordo com as normas contábeis aplicáveis, a entidade que obteve decisão judicial irrecorrível favorável a si em processo do qual é ou foi parte ou que é beneficiária de decisão de tribunal superior com feito geral (*erga omnes*) e que pretende fazer a compensação de seus créditos com dívidas tributárias vencidas ou a vencer, pode reconhecer as receitas: (i) no momento em que há o trânsito em julgado; (ii) no momento em que fizer o envio da declaração de compensação; e, (iii) quando obtiver a homologação da compensação, com base na alínea "a" do § 1º do art. 187 da Lei n. 6.404/1976. Em qualquer caso, a entidade terá de reconhecer o ativo correspondente e isso só poderá acontecer se ela passar a exercer o controle sobre os recursos econômicos subjacentes, de modo a fazer que o direito cumpra o propósito que lhe é inerente, que é liquidar passivos tributários. Não há ativo sem evento passado e sem que haja controle do recurso subjacente, de modo que a entidade não pode reconhecer um ativo (e uma receita correspondente) com base em mera expectativa de ganho, posto que eventos futuros não

geram receitas e isso impede que os relatórios financeiros sejam afetados por vieses baseados em desejos, premonições ou devaneios. A exigência de controle do recurso é também cabível nos casos de conversão de ativos contingentes, dado que as normas do Pronunciamento Técnico CPC 25 não revogam as normas da Estrutura Conceitual.

(b) No plano contábil, se a entidade adquiriu o direito de extinguir obrigações tributárias que estejam registradas em contas representativas de passivos, deve reconhecer receitas no momento em que constatar que não haverá a saída de recursos econômicos para liquidar os referidos passivos. Nesse caso, o reconhecimento da receita pode ocorrer na data do trânsito em julgado de ação judicial (com efeitos interpartes ou com efeito geral) ou antes disso, se o acervo informacional disponível indicar que não haverá a saída futura de benefícios econômicos para liquidar os passivos. A decisão sobre a baixa, nesse último caso, não deve ser afetada por vieses baseados em desejos, premonições ou devaneios.

(c) Para fins de registros contábeis, o valor da receita a ser reconhecida corresponderá ao montante atual (valor presente) dos benefícios econômicos que a entidade: (i) espera converter em "moeda" para liquidação de dívidas tributárias; ou, (ii) ficar liberada em virtude da baixa de passivos. No primeiro caso, é possível que os cálculos sejam feitos com base em estimativas que possam ser reputadas adequadas, isto é, que atendam aos padrões técnicos aceitos pela comunidade científica. Em qualquer circunstância, a determinação do montante da devolução deve ser governada por um princípio comezinho: o erário deve devolver apenas e tão somente o que recebeu indevidamente acrescido de encargos legais.

(d) Na forma das regras contábeis, não há que se cogitar de reconhecimento de receita sobre eventuais parcelas que a entidade não espera (por impossibilidade técnica) converter em moeda para liquidar dívidas tributárias. Além disso, o montante da receita a ser imputado ao resultado não deve ser afetado por eventuais valores que devam ser repassados a terceiros com base no disposto no art. 166 do CTN e no § 5º do art. 65 da Lei n. 8.666/1993, ou outra norma com finalidade equivalente. Nesses casos, a entidade atua como agente dos beneficiários.

(e) O reconhecimento contábil de receitas nas hipóteses tratadas no Ofício-Circular da CVM exige atenção especial dos administradores, tendo em vista que a entidade não pode reconhecer um ativo se não houver potencial de obtenção de recursos econômicos e não pode fazer a baixa de um passivo se for provável a saída de recursos. Mesmo quando faz mensurações com

base em estimativas, a entidade deve considerar o seu dever irrenunciável de produzir a melhor informação possível nas circunstâncias. Os administradores devem agir com prudência (cautela) e fazer acurados estudos técnicos e jurídicos sobre os fatos com a percuciente análise dos riscos e benefícios inerentes a tais fatos. Eles têm o dever legal de agir com probidade e isto lhes impõe a obrigação de agir com honestidade (boa-fé), de modo a evitar: (a) o registro de cifras irreais ou com erro ou fraude relevantes; e, (b) a divulgação de informações que não sejam verdadeiras, que sejam adulteradas, dolosamente obscurecidas ou enviesadas, ou, ainda, que sejam grosseiramente erradas ou confusas ou incompletas.

(f) Para fins de aplicação das normas tributárias nos casos em que os indêbitos serão utilizados para compensação com débitos vencidos e vincendos, a tributação da receita deve ocorrer apenas por ocasião da homologação da compensação em face das exigências do CTN e da Constituição Federal. A homologação é o ato que torna líquido e certo o direito do sujeito passivo e esses atributos são exigidos pelo art. 170 do CTN a fim de que a compensação seja idônea para, de modo definitivo e irretorquível, extinguir créditos tributários. A aquisição dos atributos da liquidez e da certeza exige que o contribuinte se submeta às regras de direito material e processual estabelecidas no art. 74 da Lei n. 9.430/1996; de acordo com esse preceito, antes da homologação, a eficácia do direito do contribuinte ainda não se consuma, posto que a administração pública mantém o poder de rever ou contestar a existência do direito ou do *quantum* do direito. A compensação, antes da homologação, não tem eficácia plena e, por isso, não produz efeitos equivalentes ao pagamento de tributos devidos sem reservas ou empecilhos, já que o eventual indeferimento do pleito do contribuinte restaura a primitiva obrigação que deverá ser paga com acréscimos legais, e a declaração apresentada se converte em "confissão de dívida".

(g) No plano tributário, as receitas decorrentes da baixa de passivos serão tributadas no momento em que afetarem o resultado, porquanto a entidade já tem em seu poder os benefícios econômicos. Havendo processos judiciais e administrativos em que estejam sendo discutidos eventuais valores registrados em conta de passivo, a baixa não atrai a incidência da norma impositiva e a tributação ocorrerá nas hipóteses previstas nos itens IX e X do art. 156 do CTN, que tratam, respectivamente, do término de processo administrativo e de decisão transitada em julgada em processo judicial. Havendo sido feito depósito, parece claro que as receitas só devem ser consideradas realizadas e a renda disponível quando houver o levantamento dos

referidos depósitos, de modo que a restauração do direito violado estará definitivamente consumada. A tributação sobre os juros está sendo contestada em ação que tramita no STF (Tema 962 de repercussão geral), de modo que o valor dos tributos incidentes pode vir a ser tratado como "passivo contingente".

7 REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

_____. "Receita" como conceito fundamental do direito tributário e do direito contábil. **Revista de Direito Contábil Fiscal**, São Paulo, v. 2, n. 4, jun./dez. 2020.

BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1980.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 out. 1966.

_____. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 17 dez. 1976.

_____. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 22 jun. 1993.

_____. Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 27 dez. 1995.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 30 dez. 1996.

_____. Decreto nº 9.580, 22 de novembro de 2018. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 23 nov. 2018.

_____. Instrução Normativa RFB nº 1.717, 17 de julho de 2017. **Diário Oficial da União**. Brasília, DF, 18 jul. 2017.

CPC, Comitê de Pronunciamentos Contábeis. **Pronunciamento CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro**. Data Aprovação: 01/11/2019. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25 fev. 2021.

_____. **Pronunciamento CPC 25 – Provisões, passivos contingentes e ativos contingentes**. Data Aprovação: 29/06/2009. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br>>. Acesso em: 25 fev. 2021.

REALE, Miguel; REALE JÚNIOR, Miguel. **Questões atuais de direito**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário jurídico**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984. v. 2.

