



# Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil  
da 6ª RF

SRRF06/Disit

Fls. 20

---

**Solução de Consulta nº 106 - SRRF06/Disit**

**Data** 29 de outubro de 2010

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ**

LUCRO REAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MOMENTO DA INCIDÊNCIA DO IRPJ.

No caso de pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real que é titular do direito, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, de compensar com créditos tributários vincendos da Cofins os valores por ela indevidamente recolhidos a título de Finsocial, o Imposto de Renda - IRPJ incide sobre os valores repetidos e sobre os respectivos juros no final do período em que ocorrer o trânsito em julgado da referida decisão.

A partir do trânsito em julgado da decisão, os juros correspondentes a cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Dispositivos Legais: Lei nº 9.430/1996, art. 53; Lei nº 9.718/1988, art. 9º; Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 1º, e art. 67, inc. XI; Lei nº 6.404/1976, art. 187, § 1º.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL**

LUCRO REAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. MOMENTO DA INCIDÊNCIA DA CSLL.

No caso de pessoa jurídica tributada pelo regime do Lucro Real que é titular do direito, reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, de compensar com créditos tributários vincendos da Cofins os valores por ela indevidamente recolhidos a título de Finsocial, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL incide sobre os valores repetidos e sobre os respectivos juros no final do período em que ocorrer o trânsito em julgado da referida decisão.

A partir do trânsito em julgado da decisão, os juros correspondentes a cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 9.430/1996, art. 53; Lei nº 9.718/1988, art. 9º; Decreto-lei nº 1.598/1977, art. 6º, § 1º, e art. 67, inc. XI; Lei nº 6.404/1976, art. 187, § 1º.

**DOCUMENTO FORNECIDO EM CUMPRIMENTO À LEI DE ACESSO A INFORMAÇÃO. REGISTRE-SE QUE A PUBLICAÇÃO, NA IMPRENSA OFICIAL, DE ATO NORMATIVO SUPERVENIENTE MODIFICA AS CONCLUSÕES EM CONTRÁRIO CONSTANTES EM SOLUÇÕES DE CONSULTA OU EM SOLUÇÕES DE DIVERGÊNCIA, INDEPENDENTEMENTE DE COMUNICAÇÃO AO CONSULENTE (arts. 99 e 100 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011).**

## Relatório

Trata-se de consulta sobre a interpretação das legislações do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, apresentada pela pessoa jurídica acima identificada, que tem por objeto social: a) *Fornecimento de refeições para coletividade*; b) *Fornecimento de merenda escolar*; c) *Exploração de Lanchonetes e realização de eventos especiais*; d) *Comércio de cesta básica e gêneros alimentícios*; e e) *Prestação de serviços de consultoria e administração de restaurantes* (cf. fls. 13).

A Consulente informa que:

- a) decisão judicial transitada em julgado, referente à Ação Ordinária [...], reconheceu seu direito à compensação de créditos relativos a valores indevidamente recolhidos a título de Finsocial com valores vincendos da Cofins;
- b) tais créditos foram habilitados para compensação no processo administrativo [...];
- c) *não se pode precisar o montante de crédito a ser recuperado pela consulente, antes que sejam realizadas as compensações, ou seja, antes de sua efetiva recuperação. Mesmo após total utilização do crédito pela consulente, ainda caberá sua aferição por parte da Receita Federal*;
- d) por terem sido computados, em períodos anteriores, como despesas dedutíveis do IRPJ e da CSLL, os valores relativos aos tributos pagos indevidamente e agora recuperados sujeitam-se à incidência desses tributos;
- e) ela (a Consulente) entende que a referida incidência ocorrerá *por ocasião da entrega de cada Declaração de Compensação, eis que a recuperação do valor pago indevidamente estará ocorrendo de fato a cada compensação*; e
- f) ela também entende que *os juros Selic deverão ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL com base no valor dos juros incorridos a cada compensação*.

Após transcrever o Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, a Consulente, que se sujeita ao regime do Lucro Real (cf. fls. 19), indaga:

1. *Considerando-se que os dispositivos legais citados na presente consulta são omissos quanto à definição do momento em que deverão ser tributados os valores recuperados mediante entrega de Declaração de Compensação, indaga-se: a consulente pode reconhecer a recuperação do tributo pago indevidamente na*

*data da entrega de cada Declaração de Compensação, efetuando a tributação do IRPJ e da CSLL sobre o valor do crédito original utilizado a cada compensação?*

*2. Caso a tributação do IRPJ e da CSLL sobre os valores recuperados não corresponda à forma exposta acima, qual será, no entender desta Superintendência, o momento em que deverão ser tributados os valores recuperados mediante entrega de Declaração de Compensação?*

*3. Considerando-se que os dispositivos legais citados na presente consulta são omissos quanto à definição do momento em que deverão ser tributados os juros Selic incorridos sobre o crédito recuperado a cada compensação, indaga-se: a consulente pode reconhecer os juros Selic incorridos sobre o crédito recuperado relativo a tributo pago indevidamente, por ocasião da entrega de cada Declaração de Compensação, efetuando a tributação do IRPJ e da CSLL sobre o valor dos juros Selic incorridos a cada compensação, considerando que, apesar de ser informado o total do crédito atualizado na Declaração de Compensação, os juros Selic efetivamente incorridos correspondem à utilização proporcional do crédito original e dos juros, com base no valor compensado?*

*4. Caso a tributação do IRPJ e da CSLL sobre os juros Selic incorridos sobre os valores recuperados não corresponda à forma exposta acima, qual será, no entender desta Superintendência, o momento em que deverão ser tributados os juros Selic incorridos a cada compensação realizada?*

## Fundamentos

Preliminarmente, convém recordar que as **soluções de consulta** não convalidam as informações ou as interpretações apresentadas pelos consulentes e só produzem efeitos quando as **consultas**, entre outros requisitos, descrevem, completa e exatamente, sem omissão de detalhes relevantes, os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

### Aspecto material das hipóteses de incidência

Na situação descrita pela Consulente, os valores da repetição de indébito e seus respectivos juros só comporão a base tributável do IRPJ no período em que se tornarem jurídica ou economicamente disponíveis, se, no período em que a despesa for incorrida, verificarem-se, cumulativamente, os seguintes fatos:

- a) o contribuinte foi tributado pelo regime do Lucro Real; e
- b) a despesa com o pagamento do Finsocial indevido reduziu a base tributável do IRPJ naquele período.

Por outro lado, se o contribuinte foi tributado pelos regimes do Lucro Presumido ou do Lucro Arbitrado, a despesa com o pagamento indevido de Finsocial não afetou a base tributável do IRPJ naquele período e, por essa razão, seja qual for o regime de tributação (Lucro Real, Presumido ou Arbitrado) do período em que ocorrer a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, não comporá a base tributável do IRPJ. É o que prevê o art. 53 da Lei nº 9.430/1996:

*Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro*

*presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.*

O mesmo entendimento se aplica à CSLL, ou seja, a recuperação de valores pagos indevidamente a título de Finsocial só será tributada pela CSLL se anteriormente tais valores foram computados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL.

Dessa forma, o valor devolvido ao contribuinte a título de Finsocial pago indevidamente será tributável pelo IRPJ e pela CSLL apenas se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível das bases de cálculo desses tributos.

Embora a conclusão do item precedente não se aplique aos casos em que a receita sobre a qual incidiu o Finsocial indevidamente pago foi omitida no cálculo do IRPJ ou da CSLL (situação em que não se trata de tributar o indébito mas, sim, toda a base omitida), presume-se que a Consulente não se enquadre nessa hipótese, uma vez que não informou nada a esse respeito.

Embora a conclusão do parágrafo anterior não se aplique aos casos em que o contribuinte omitiu do cálculo do IRPJ ou da CSLL a receita referente ao Finsocial indevidamente pago (situação em que não se trata de tributar o indébito mas, sim, toda a base omitida), presume-se que a Consulente não se enquadre nessa hipótese, uma vez que não informou nada a esse respeito.

Examinada a questão referente ao aspecto material da hipótese de incidência tributária, passa-se à análise de seu aspecto temporal, ou seja, à determinação do momento em que o valor do indébito repetido se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL.

### **Aspecto temporal das hipóteses de incidência**

O art. 6º, § 1º, e o art. 67, inc. XI, do Decreto-lei nº 1.598/1977, que dispõe sobre a legislação fiscal, determinam que o cálculo do lucro líquido, e conseqüentemente, do lucro real, observe os preceitos da legislação comercial:

*Art 6º - Lucro real é o lucro líquido do exercício ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária.*

*§ 1º O lucro líquido do exercício é a soma algébrica de lucro operacional (art. 11), dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária (art. 51) e das participações, e deverá ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial.*

*(.....)*

*Art 67 - Este Decreto-lei entrará em vigor na data da sua publicação e a legislação do imposto sobre a renda das pessoas jurídicas será aplicada, a partir de 1º de janeiro de 1978, de acordo com as seguintes normas:*

*(.....)*

*XI - o lucro líquido do exercício deverá ser apurado, a partir do primeiro exercício social iniciado após 31 de dezembro de 1977, com observância das disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.*

Desta forma, as pessoas jurídicas tributadas pelo regime do Lucro Real deverão observar as disposições contidas na Lei das Sociedades Anônimas, que disciplinam o reconhecimento de receitas pelo regime de competência.

Sobre o regime de competência, o § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404/1976, dispõe:

*Art. 187. (.....)*

**§ 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados:**

***a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e***

***b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.***

O consagrado Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FIECAFI (Atlas, 5ª ed., p. 28), por sua vez, define o regime de competência:

*As receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa.*

*A Lei das Sociedades por Ações não admite exceções. Algumas praticadas hoje decorrem de legislação normalmente fiscais, ainda divergentes da lei societária.*

Assim, em se tratando de pessoas jurídicas sujeitas ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, será totalmente indiferente a realização financeira da receita para determinar o aspecto temporal das incidências tributárias.

O art. 43 do Código Tributário Nacional - CTN (Lei nº 5.172/1966) estabelece que o fato gerador do Imposto sobre a Renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda:

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

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

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

*(.....)*

Disponibilidade econômica significa rendimento financeiramente realizado e disponibilidade jurídica corresponde a rendimento adquirido, ou seja, em que o contribuinte tem o título jurídico que lhe permite obter a realização em dinheiro tão logo o crédito se torne exigível (pelo vencimento do título).

Quem possui disponibilidade econômica, também possui disponibilidade jurídica. Já o inverso não é verdade, pois o contribuinte poderá ter adquirido um rendimento ainda pendente de realização financeira, mas que já se constitua em disponibilidade jurídica, por estar consubstanciado em título líquido e certo que permita ao contribuinte realizar financeiramente o rendimento, assim que tal título se torne exigível (pelo vencimento).

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

Em suma, na hipótese de pessoas jurídicas tributadas pelo regime do Lucro Real, como é o caso da Consulente, o valor do indébito repetido se sujeitará à incidência do IRPJ e da CSLL no período em que elas adquirirem a disponibilidade jurídica desse valor.

### **Tributação da repetição de indébito pelo IRPJ e pela CSLL**

Ao aplicar essa constatação à situação apresentada pela Consulente, convém lembrar que o direito à compensação é um direito potestativo, ou seja, um direito que é exercido pelo seu titular sem a necessidade de colaboração pelo devedor, já que a principal característica desse direito é o estado de sujeição que o seu exercício cria para a outra parte.

Assim, uma vez transitada em julgado a decisão, a Consulente poderá exercer o direito à compensação declarado judicialmente sem a necessidade de anuência da Administração Tributária, sendo que qualquer apreciação que a Administração faça da declaração de compensação prestada pela Consulente, deverá ser procedida à luz do que foi decidido judicialmente.

Nessa linha de entendimento (direito à compensação como um direito potestativo), o Superior Tribunal de Justiça, no Resp nº 136.162-AL, Relator Min. Ary Pargendler, decidiu que

*(.....) se a execução da sentença que julgou procedente a ação de repetição de indébito lhe é menos conveniente do que a compensação dos créditos cuja existência foi reconhecida no julgado, a contribuinte pode, com base na carga declaratória da sentença, fazer esse encontro de conta no âmbito do lançamento por homologação, independentemente de autorização judicial – bastando comunicar ao juiz da causa que não executará a condenação.*

Ademais, uma vez transitada em julgado a decisão que declara tal direito potestativo (à compensação), não haverá mais, no processo judicial, momento para se discutir o valor compensável e a Consulente poderá exercitar seu direito imediatamente, sem qualquer participação da Administração, razão pela qual a decisão judicial que declara o direito à compensação deve sempre se basear em créditos líquidos e certos.

Tal afirmativa encontra amparo no art. 170 do CTN, quando este exige que os créditos compensáveis sejam líquidos e certos:

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. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

(.....)

Disso não discrepou o Superior Tribunal de Justiça, quando assim decidiu:

Acórdão AGA 488070 / RJ ; AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2002/0172963-9 Fonte DJ DATA:30/06/2003 PG:00149 Relator Min. JOSÉ DELGADO (1105)

*Ementa: CONSTITUCIONAL, TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. SALÁRIO-EDUCAÇÃO. COMPENSAÇÃO PELA VIA DA ANTECIPAÇÃO DA TUTELA. ILIQUIDEZ DO CRÉDITO. IMPOSSIBILIDADE. MATÉRIA DECIDIDA PELO STF.*

SÚMULA Nº 212/STJ.

1. Omissis.

2. Omissis

3. Não se vislumbra presente o direito líquido e certo à tutela antecipada pleiteada e concedida, a fim de possibilitar a compensação almejada. Ao contrário, tem-se por correto o seu indeferimento, visto que o art. 170, do CTN, estabelece certas condições à compensação de tributos, as quais não se acham presentes no caso em apreço. A certeza e a liquidez dos créditos são requisitos indispensáveis para a compensação autorizada por lei, segundo o texto legal referenciado.

4. Créditos que não se apresentam líquidos, porque dependem, tão-somente, de valores de conhecimento da parte autora, não sendo possível aferir sua correção em sede liminar ou em antecipação da tutela.

5. Pacificação do assunto no seio jurisprudencial das 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o instituto da compensação, via liminar em mandado de segurança ou em ação cautelar, ou em qualquer tipo de provimento que antecipe a tutela da ação, não é permitido.

6. Aplicação da Súmula nº 212/STJ: “A compensação de créditos tributários não pode ser deferida por medida liminar”.

Logo, a decisão judicial que declara o direito à compensação se constitui em título líquido e certo, uma vez que declara a existência de créditos compensáveis e já define o seu montante. Do que, então, se conclui que será no final do período em que ocorrer o trânsito em julgado da decisão judicial declaratória do direito à compensação que os créditos compensáveis passarão a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, se tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis desses tributos.

### **Tributação dos juros incidentes sobre o indébito pelo IRPJ e pela CSLL**

O valor referente aos juros incidentes sobre o indébito é ingresso novo e, sobre ele, incidem tanto o IRPJ e CSLL, seja qual for a modalidade de apuração. A questão agora se reduz, tão-somente, a identificar o momento em que ocorre o fato gerador, ou seja, quando a receita referente aos referidos juros deverá compor as bases de cálculo dos tributos em análise.

O art. 9º da Lei nº 9.718/1988 determina que sejam reconhecidas como receitas financeiras as variações monetárias ativas dos direitos de créditos, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual:

*Art.9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.*

Assim sendo, para quem apura o IRPJ e a CSLL pelo regime do Lucro Real, os juros incidentes sobre determinado crédito, consubstanciado em título, devidos em virtude de uma previsão legal, serão receitas tributáveis a serem reconhecidas pelo regime de competência.

Note-se que a simples previsão legal de acréscimos de juros sobre o indébito - seja a disposta no do art 167 do CTN, seja a do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250/1995, não é, por si só, suficiente para se sustentar a existência de uma receita tributável do contribuinte, se o direito à devolução não estiver ou reconhecido espontaneamente pela Administração ou assegurado em decisão judicial transitada em julgado que dê liquidez e certeza ao crédito.

Portanto, sendo a decisão judicial que julgar a ação de repetição de indébito um título líquido e certo:

- a) é no seu trânsito em julgado que se tornarão receita tributável os juros incidentes sobre o indébito incorridos até aquela data; e
- b) a partir de então, os juros referentes a cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

## Conclusão

Com base nos fundamentos acima expostos, PROponho que se responda à Consultante que, em face da existência de decisão judicial transitada em julgado que reconhece seu direito de compensar com créditos tributários vincendos da Cofins os valores por ela indevidamente recolhidos a título de Finsocial:

- a) o IRPJ e a CSLL incidem sobre os valores repetidos e os respectivos juros no final do período em que ocorrer o trânsito em julgado da referida decisão; e
- b) a partir do trânsito em julgado da referida decisão, os juros correspondentes a cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

À consideração superior.

ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil

## **Ordem de Intimação**

Aprovo o parecer e a conclusão propostos.

Dê-se ciência desta Solução de Consulta

[...].

Como os processos administrativos de Consulta são solucionados em instância única, a presente solução de consulta não comporta recurso de ofício ou voluntário. Excepcionalmente, se a Interessada tomar conhecimento de alguma solução de consulta divergente desta, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, poderá interpor recurso especial, sem efeito suspensivo, no prazo de trinta dias contados da ciência desta solução de consulta ou da publicação da solução de consulta divergente, para a Coordenação-Geral de Tributação - Cosit, na forma do art. 16 da IN RFB nº 740/2007.

Belo Horizonte, 29 de outubro de 2010.

SANDRO LUIZ DE AGUILAR  
Chefe da Disit/SRRF06  
Competência delegada pela Portaria SRRF nº 212/2009 (DOU de 16/04/2009).