



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL  
COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO

<b>PROCESSO Nº</b>	<b>SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº</b> <b>19, de 12 de novembro de 2003</b>
<b>INTERESSADO</b>	<b>CNPJ/CPF</b>
<b>DOMICÍLIO FISCAL</b>	

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Tributação do valor restituído. Aspecto material das hipóteses de incidência.

Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, somente se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito.

Não há que se falar em incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições.

Dispositivos Legais: art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Tributação do valor restituído. Aspecto temporal das hipóteses de incidência.

A definição do aspecto temporal das hipóteses de incidência só carece de análise quando a apuração do tributo estiver sujeita ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, pois, no caso de estar submetido ao regime de caixa, a incidência da norma tributária só se dá efetivamente no momento do pagamento do precatório.

A sentença condenatória que define o valor a ser restituído é um título líquido, certo e exigível de um direito, razão pela qual é no seu trânsito em julgado que a receita dele decorrente passa a ser tributável pelo IRPJ e pela CSLL, quando aplicável o regime de competência.

No caso de a sentença condenatória não definir o valor do indébito (sentença ilíquida), o valor a ser restituído só se torna receita tributável do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou na expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos.

Dispositivos Legais: art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996; arts. 586, 604 e 741, inciso V, do CPC.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Tributação do valor pago a título de juros de mora incidentes sobre o indébito tributário.

Os juros incidentes sobre o indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incidem o IRPJ, a CSLL, a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep.

No momento em que o valor a ser restituído se torna um crédito líquido e certo, passa a ser tributável a receita decorrente dos juros de mora (incidentes sobre o indébito) até ali incorridos, sendo que, a partir daí, os juros incorridos em cada mês deverá ser reconhecido pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

Dispositivos Legais: art. 167 do CTN; art. 39, § 4º, da Lei nº 9.250, de 1995; e art. 9º da Lei nº 9.718, de 1988.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ementa: Tributação do indébito tributário reconhecido em sentença declaratória do direito à compensação.

No trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação, os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido

reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis destes tributos.

Dispositivos Legais: art. 170 do CTN.

---

## RELATÓRIO

---

Versa a presente solução de divergência sobre o recurso interposto pela XXX, na qual submete à apreciação desta Coordenação-Geral a questão a seguir relatada.

2. A recorrente formulou consulta à Delegacia da Receita Federal em XX, para ver dirimida a questão acerca do momento de ocorrência do fato gerador de tributos federais – IRPJ, CSLL, PIS e Cofins, em caso de ganho de causa da contribuinte em ações de repetição de indébito. Questiona a recorrente se o fato gerador seria no momento do trânsito em julgado da sentença, no recebimento do precatório ou no momento da efetiva compensação.

3. Em 11/09/2002, a DISIT/SRRF06 emitiu, por meio da Solução de Consulta DISIT/SRRF/6º RF nº 118, o seguinte entendimento:

*“Os valores correspondentes a créditos contra a União, relativos a tributos e contribuições pagos, que tenham sido considerados inconstitucionais ou ilegais por força de sentença judicial, constituem receita tributável pelo imposto de renda da pessoa jurídica. Se o exercício do direito de crédito se fizer mediante ação de execução promovida contra a Fazenda Pública, somente quando findo esse processo ocorre a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, visto que a ação de execução está sujeita a contestação por parte da União e o precatório representa um crédito sujeito a termo. No caso em que o exercício do direito de crédito se faça pela compensação dos valores, essa disponibilidade ocorre no momento em que surgirem os débitos a ser compensados “*

4. Em 25/10/2002, a consulente recorreu da decisão contida na Solução de Consulta DISIT/SRRF/6º RF nº 118, tendo em vista que o entendimento ali exarado divergia daquele sustentado, pela DISIT/SRRF10, na Solução de Consulta nº 183, de 11/11/2002, se não vejamos o seguinte excerto desta última solução:

*A pessoa jurídica que obtenha o reconhecimento, em seu favor, de créditos contra a União, mediante sentença judicial transitada em julgado, deve escriturá-los conforme o regime de competência. Esses créditos constituem hipótese de incidência dos tributos federais sobre a receita ou o lucro no momento do trânsito em julgado da sentença judicial, devendo ser considerados ganhos, para efeito de tributação, no período de apuração correspondente de cada um dos tributos de que sejam fato gerador.*

5. Entende, então, o formulador da representação que estaria assim configurada a divergência, razão pela qual solicita a esta Coordenação-Geral que dirima a dúvida acerca do aspecto temporal da incidência tributária sobre valores relativos a tributos e contribuições

restituídos em virtude de sentença judicial que considerou inconstitucional a sua cobrança, ou seja, se o fato gerador ocorre com o trânsito em julgado da sentença que reconheceu o direito creditório da contribuinte ou quando do efetivo pagamento do precatório, ou ainda quando do momento da efetiva compensação.

---

## FUNDAMENTOS LEGAIS

---

6. O presente recurso de divergência é tempestivo, já que interposto no prazo previsto no § 10 do art. 48 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, razão pela qual deve ser conhecido.

### **Do aspecto material das hipóteses de incidência.**

7. Não obstante a divergência resida, tão-somente, na definição do aspecto temporal da hipótese de incidência tributária sobre valores restituídos aos contribuintes, por força de sentença judicial que declarou inconstitucional a cobrança de determinado tributo, há que se analisar se, efetivamente, ocorre, na espécie, o aspecto material.

8. Inicialmente, há que se observar que os valores restituídos ao contribuinte, no caso em tela, configuram-se como recuperação de despesas de exercícios anteriores, ou seja, parte do ou todo o valor pago a título de um determinado tributo e que se constituiu em despesa de período anterior, ingressa, em outro período, após decisão judicial que considerou indevida a cobrança da parte ou do todo, como receita proveniente de recuperação de despesas.

9. No tocante ao imposto sobre a renda, os valores recuperados só comporão a base tributável do exercício em que ocorreu a disponibilidade jurídica ou econômica da renda, se, no exercício em que a despesa foi incorrida, o contribuinte tiver sido tributado pelo lucro real e a despesa com o pagamento do tributo indevido tiver reduzido a base tributável daquele período. Por outro lado, se o contribuinte tiver sido tributado pelo lucro presumido ou arbitrado, a despesa com o pagamento de tributo indevido em nada impactou a base tributável, razão pela qual não comporá a base tributável do IRPJ, seja qual for a modalidade de tributação (lucro real, presumido ou arbitrado), do período em que ocorrer a disponibilidade jurídica ou econômica da renda. Nesse sentido é o comando do art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, *in verbis*:

*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.*

10. O mesmo entendimento se aplica à Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL), ou seja, a recuperação de valores pagos indevidamente a título de tributo só serão tributados pela CSLL se anteriormente foram computados como despesas dedutíveis da base tributável da CSLL.

11. Não obstante as legislações pertinentes à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins sejam omissas em relação ao caso em tela, não se pode fugir da lógica contemplada

pelo comando do art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, ou seja, não há que se falar em incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições.

12. A não vingar tal entendimento para a Cofins e para a Contribuição para o PIS/Pasep, estar-se-á negando efeito à decisão judicial que considerou indevido o pagamento da contribuição, pois, por exemplo, se um contribuinte pagou o valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais) a título de Cofins – calculado sobre uma base tributável de R\$ 100.000,00, caso posteriormente, logre êxito na sua demanda judicial, para ver reconhecido o direito à restituição de R\$ 1.200,00 (por sustentar que dos R\$ 100.000,00 auferidos, R\$ 40.000,00 não deveriam sofrer a incidência da Cofins), não poderá o Fisco considerar tal valor como tributável, sob pena de, contrariando a decisão judicial, tornar tributável uma base no valor de R\$ 61.200,00. Seguindo no exemplo dado, vejamos que, pela decisão judicial, a base tributável da Cofins era no valor R\$ 60.000,00, sendo que os outros R\$ 40.000,00 estariam fora do campo de incidência da Cofins. Entretanto, a contribuinte pagou a Cofins também sobre os R\$ 40.000,00, recolhendo aos cofres públicos o valor a maior de R\$ 1.200,00. Ora, esses R\$ 1.200,00 são parte da receita no valor de R\$ 40.000,00, que segundo a decisão judicial estaria fora do campo de incidência, e o fato de estar sendo restituída em virtude de sentença judicial não faz com que se desgarre da sua origem, passando a ser contemplada no campo de incidência da contribuição.

13. Variando o exemplo dado, chegamos na mesma conclusão, pois, por exemplo, caso um contribuinte tenha pago o valor de R\$ 3.000,00 (três mil reais) a título de Cofins e R\$ 1.200,00 de IRPJ (lucro presumido), calculados sobre um base de R\$ 100.000,00, caso, posteriormente, logre êxito em demanda judicial, para ver reconhecido o direito à restituição de R\$ 200,00 dos R\$ 1.200,00 pagos a título de IRPJ (seja qual for o fundamento da decisão), tal valor não poderá compor a base tributável da Cofins sob pena de, no final das contas, estar-se cobrando a contribuição sobre uma base de R\$ 100.200,00.

14. Destarte, o valor restituído a título dum tributo pago indevidamente se constituirá em valor tributável por outro tributo apenas se, anteriormente, tiver sido computado como despesa dedutível da base de cálculo desse último, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito daquele. Logicamente, que tal afirmação não vale quando a receita ou faturamento sobre o qual incidira o tributo indevidamente pago tenha sido omitida no cálculo do outro tributo, mas aí não há que se falar em tributar o indébito e, sim, toda a base omitida.

15. Nesse sentido, pela atual disciplina legal dos impostos e contribuições federais, o indébito restituído somente poderá ser considerado valor tributável pelo IRPJ e CSLL, quando apurados segundo as normas de regência do lucro real, já que, nessa modalidade, as despesas com pagamento de outros impostos e contribuições podem reduzir o resultado tributável. Há assim que ser investigado se o valor restituído fora anteriormente reconhecido ou não como despesa dedutível no cálculo do lucro real e da base de cálculo da CSLL, para, então, concluirmos se o valor do indébito restituído sofrerá ou não a incidência do IRPJ e da CSLL.

16. Solvida a questão atinente ao aspecto material da hipótese de incidência tributária, passemos à análise do aspecto temporal, ou seja, saber se o valor restituído se constitui em valor tributável pelo IRPJ e pela CSLL, na hipótese já apontada, no momento em que transita em julgado a sentença ou quando do pagamento do precatório.

**Do aspecto temporal das hipóteses de incidência.**

17. Na análise do aspecto temporal das hipóteses de incidência ora em estudo, cabe inicialmente, esclarecer que a dúvida acerca de tal questão só existe quando a apuração do tributo estiver sujeita ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, pois, no caso de estar submetido ao regime de caixa, a incidência da norma tributária só se dá efetivamente no momento do pagamento do precatório.

18. A legislação fiscal, mais precisamente o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, no art. 6º, § 1º, determina que, para fins de cálculo do lucro real, o lucro líquido seja determinado com observância dos preceitos da legislação comercial; já o art. 67, inciso XI, determina expressamente que sejam observadas as disposições da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Desta forma, as pessoas jurídicas que estejam obrigadas ao lucro real ou aquelas que, embora não obrigadas ao lucro real, optem pelo regime de competência devem observar as disposições contidas na Lei das S/A que disciplinam tal regime de reconhecimento de receitas.

19. Sobre o regime de competência, o § 1º do art. 187 da Lei nº 6.404, de 1976, assim 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.***

20. O consagrado Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações da FINECAFI (ed. Atlas, 5ª, p.28), por sua vez, assim define 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.”*

21. Desta forma, para as pessoas jurídicas sujeitas ao reconhecimento das receitas pelo regime de competência, é totalmente indiferente a realização financeira da receita para fins de determinação do aspecto temporal das incidências tributárias. Logo, quando o contribuinte estiver sujeito ao reconhecimento de suas receitas pelo regime de competência, deve ser afastada, de plano, a tese que sustenta que a incidência dos tributos sobre o valor restituído ocorreria no momento do pagamento do precatório.

22. O art. 43 do Código Tributário Nacional dispõe que o fato gerador do imposto sobre a renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, do que se entende que 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).

23. Note-se que, em se tendo a disponibilidade econômica, ter-se-á também a 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 numa disponibilidade jurídica, por estar consubstanciado num título líquido e certo que permita a o contribuinte realizar financeiramente o rendimento, logicamente, assim que tal título se torne exigível (pelo vencimento).

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

25. Destarte, sendo a sentença condenatória um título **líquido**, certo e exigível de um direito, é no seu trânsito em julgado – quando adquire o *status* de coisa julgada material - que ocorre a aquisição de disponibilidade jurídica de renda do credor, pois o indébito definido na sentença representa o ingresso de um direito líquido e certo no patrimônio do contribuinte, mesmo que ainda não realizado financeiramente.

26. Por essa razão é que a legislação tributária autoriza, após o trânsito em julgado da sentença condenatória, a compensação do indébito com tributos devidos pelo contribuinte, o que só ocorre, efetivamente, por ser o valor restituível (definido na sentença) um direito exigível, certo e líquido do contribuinte. Nesse sentido, vejamos como dispõe o art. 74 da Lei nº 9.430, de 1996, com a redação que lhe foi dada pelo art. 49 da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, *in verbis*:

*"Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão.*

27. Cabe ressaltar que o fato de o título judicial, apesar de ser líquido e certo, poder vir a ser discutido em sede de embargos, não retira dele tais qualidades (líquido e certo), até que venha a existir provimento judicial definitivo em sentido contrário. Da mesma forma, por exemplo, numa letra de câmbio, embora tenha sido dado o aceite pelo sacado, nada impede que este venha discutir judicialmente a obrigação ali firmada, o que não retira do título executivo a qualidade de líquido e certo, logicamente também, até que haja decisão judicial em contrário.

28. Logo, se a sentença condenatória já definir o valor a ser restituído, ou seja, se for um título líquido, o indébito se constitui receita tributável do IRPJ e da CSLL, evidentemente, quando o valor restituído tiver sido anteriormente reconhecido como despesa dedutível da base tributável de tais tributos.

29. Por outro lado, embora o art. 586 do Código de Processo Civil (CPC) disponha que a execução para a cobrança de crédito deva fundar-se sempre em título líquido, certo e exigível, isso não torna inexorável que toda sentença condenatória seja líquida, pois, não raro, há necessidade de se complementar o juízo condenatório com o elemento liquidez, o que é feito por meio do processo de liquidação de sentença ou por cálculos aritméticos do contador. *In casu*, por se tratar de ação de repetição de indébito, afasta-se a possibilidade de que a sentença condenatória possa ser objeto de um processo de liquidação por artigos ou por arbitragem. Por sua vez, vale lembrar que a antiga liquidação por cálculo do contador, prevista pelo art. 604 do CPC, foi extinta pela Lei nº 8.898, de 29 de junho de 1994, passando tal artigo a dispor o seguinte:

*“Art. 604. Quando a determinação do valor da condenação depender apenas de cálculo aritmético, o credor procederá à sua execução na forma do artigo 652 e seguintes, instruindo o pedido com a memória discriminada e atualizada do cálculo”.*

30. Ora, numa ação de repetição de indébito, se estivermos diante de sentença que necessite de cálculo aritmético para determinação do valor que a Fazenda Pública está condenada a restituir ao contribuinte, ainda que não esteja a sentença sujeita ao processo de liquidação (por arbitragem ou por artigos), como se poderá falar em aquisição de disponibilidade jurídica de renda no trânsito em julgado da sentença, se esta ainda não é líquida? Para fins de lançamento tributário, poderá o Auditor-Fiscal, antes mesmo que o credor ajuíze a ação de execução, realizar os cálculos aritméticos do valor que o credor faz jus a título de restituição?

31. Para a solução desta questão, cabe, inicialmente, definir crédito líquido e certo como aquele que tem o seu “quantum” reconhecido pelo devedor, podendo tal reconhecimento ser feito de modo voluntário ou pela via judicial (nesse sentido, vide acórdão do RESP nº 128631/PR, Rel. Min. José Delgado). Dessa forma, por exemplo, numa venda mercantil a prazo, o aceite da duplicata pelo comprador é o reconhecimento espontâneo do *quantum* devido ao vendedor, o que torna o título líquido e certo.

32. A situação é mais complexa, quando o *quantum* devido é determinado na via judicial, pois, neste caso, o juiz poderá, em regra, fixar o valor devido na própria sentença condenatória ou na sentença que julgar o processo de liquidação de sentença. Esta última, conforme já tratado, não se aplica ao caso em tela.

33. Já no caso de sentença condenatória ilíquida que necessite ser complementada por cálculo aritmético do contador, o reconhecimento do *quantum* devido não se dará nem na sentença ilíquida (já que não define o valor do débito), nem pela apresentação dos cálculos pelo credor no momento do ajuizamento da ação de execução. Essa última afirmação prende-se ao fato de que, se não há reconhecimento espontâneo do valor devido pelo devedor, a liquidez e certeza do crédito deverá derivar de um ato judicial. Dessa forma, a liquidez e certeza do *quantum* devido a título de repetição de indébito tributário (execução contra a Fazenda Pública) ocorrerá:

a) no trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentado no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC), ou seja, quando é decidido judicialmente se o pedido do credor (instruído pelos cálculos

aritméticos por ele apresentado) estão ou não em conformidade com o título judicial; ou

b) na expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução, já que, nesta hipótese, nenhuma sentença será proferida, seguindo-se apenas os atos tendentes à expedição do precatório, momento no qual firma-se judicialmente o valor do indébito (liquidez).

### **Juros sobre o indébito**

34. No tocante aos juros de mora incidentes sobre o indébito, deve ser ressaltado que tal valor é ingresso novo e, sobre ele, incidem tanto o IRPJ e CSLL, seja qual for a modalidade de apuração, como também, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins. A questão agora reduz-se, tão-somente, a identificar o momento em que ocorre o fato gerador, ou seja, quando a receita referente aos juros incidentes sobre o indébito deverá compor a base de cálculo dos tributos em análise.

35. O art. 9º da Lei nº 9.718, de 27, de novembro de 1988, estatui que as variações monetárias ativas dos direitos de créditos, em função de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual, sejam reconhecidas como receitas financeiras. Assim sendo, para quem apure o IRPJ pelo lucro real, os juros incidentes sobre um determinado crédito, consubstanciado num título, devidos em virtude de uma previsão legal, são receitas tributáveis a serem reconhecidas pelo regime de competência

36. Por outro lado, deve-se ressaltar que a simples previsão legal de acréscimos de juros sobre o indébito - seja a disposta no do art 167 do Código Tributário Nacional, seja a do § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995, não é, por si só, suficiente para se sustentar a existência de uma receita tributável do contribuinte, se o direito à restituição não estiver ou reconhecido espontaneamente pela Administração ou assegurado numa sentença judicial (transitada em julgado) que dê liquidez e certeza ao crédito. Assim, sendo a sentença que julgar a ação de repetição de indébito um título líquido e certo, é, no seu trânsito em julgado, que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

37. Na mesma linha de entendimento anteriormente sustentada, se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito for ilíquida, chegamos às seguintes conclusões:

- a) é na data do trânsito em julgado da sentença que decidir os embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC) que passam a ser receita tributável os juros de mora incorridos até aquela data e, a partir dali, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês; ou
- b) é na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução, que os juros de mora incidentes sobre o indébito passam a ser receitas tributáveis.

### Compensação do Indébito

38. Até agora, tratamos apenas da hipótese do valor indevidamente pago ser restituído por força de sentença condenatória em ação de repetição de indébito. Vejamos, então, se estivermos diante de uma sentença declaratória de direito à compensação.

39. Inicialmente, ressalte-se 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 sentença, a contribuinte poderá exercer o direito à compensação declarado judicialmente sem a necessidade de anuência ou de qualquer ato prévio da administração tributária, sendo que qualquer apreciação que a administração faça da declaração de compensação prestada pela contribuinte, deverá ser procedida à luz do que fora decidido judicialmente.

40. 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”.

41. Ademais, uma vez transitada em julgado a sentença que declara tal direito potestativo (à compensação), não haverá mais, no processo judicial, momento para se discutir o valor compensável e poderá a contribuinte exercitar o seu direito imediatamente, sem qualquer participação da administração, razão pela qual a sentença que declara o direito à compensação deve sempre se basear em créditos líquidos e certos. Afirmativa essa que encontra amparo no art. 170 do CTN, quando este exige que os créditos compensáveis sejam líquidos e certos. 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”.*

42. Logo, a sentença 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, concluímos que é na data do trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação que os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis desses tributos.

---

## CONCLUSÃO

---

43. Em face do exposto, reformam-se, parcialmente, as decisões das Soluções de Consulta DISIT/SRRF/6º RF nº 118, de 11/09/2002, e DISIT/SRRF10 nº 183, de 11/11/2002, por se concluir que:

- i. os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, somente se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, seja qual for o fundamento para a repetição do indébito;
- ii. não há que se falar em incidência da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago a maior, já que tais valores, no período em que foram reconhecidos como despesas, não influenciaram a base tributável dessas contribuições;
- iii. a sentença condenatória que define o valor a ser restituído é um título líquido, certo e exigível de um direito, razão pela qual, é na data do seu trânsito em julgado que o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL;
- iv. no caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído (sentença ilíquida), o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

- a) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentado no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou
  - b) na data da expedição do precatório, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos;
- v. os juros sobre o indébito é receita nova e, sobre ela, incidem tanto o IRPJ e a CSLL, seja qual for a modalidade de apuração, como também, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins;
- vi. no momento em que o valor a ser restituído se torna um crédito líquido e certo, passa a ser tributável a receita decorrente dos juros de mora (incidentes sobre o indébito) até ali incorridos, sendo que, a partir daí, os juros incorridos em cada mês deverão ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês;
- vii. na data do trânsito em julgado da sentença declaratória do direito à compensação, os créditos compensáveis passam a ser receitas tributáveis do IRPJ e da CSLL - logicamente, quando tais valores tiverem sido reconhecidos anteriormente como despesas dedutíveis das bases tributáveis desses tributos.

---

#### **ORDEM DE INTIMAÇÃO**

---

44. Encaminhe-se o presente processo à Disit/SRRF06, com cópia para a Disit/SRRF10, para as providências cabíveis.

REGINA MARIA FERNANDES BARROSO

Coordenadora-Geral da Cosit