



Solução de Consulta nº 92 - Cosit

Data 21 de junho de 2021

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

LUCRO REAL. CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. PERÍODO DE APURAÇÃO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Os créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado relativos a tributos pagos indevidamente devem ser reconhecidos na determinação do lucro real no período de apuração em que ocorrer a sua disponibilidade jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 5.172, de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), art. 43; Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, III; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, 186, § 1º, e 187, § 1º; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 1º, 7º, *caput*, e 67, XI; Lei nº 8.981, de 1995, art. 41; Lei nº 9.430, de 1996, art. 53; Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 2018, art. 441, II; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 131, 215, §§ 1º e 3º, IV, e 227, §§ 1º e 3º, IV; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 2003, arts. 1º e 5º.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

RESULTADO AJUSTADO. CRÉDITO DECORRENTE DE DECISÃO JUDICIAL. INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RECONHECIMENTO DA RECEITA. PERÍODO DE APURAÇÃO. DISPONIBILIDADE JURÍDICA.

Os créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado relativos a tributos pagos indevidamente devem ser reconhecidos na determinação do resultado ajustado no período de apuração em que ocorrer a sua disponibilidade jurídica.

Dispositivos Legais: Lei nº 4.506, de 1964, art. 44, III; Lei nº 6.404, de 1976, arts. 177, *caput*, 186, § 1º, e 187, § 1º; Decreto Lei nº 1.598, de 1977, arts. 6º, § 1º, 7º, *caput*, e 67, XI; Lei nº 8.981, de 1995, arts. 41 e 57; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º, § 1º, alínea "c"; Lei nº 9.430, de 1996, art. 53; Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017, arts. 131, 215, §§

1º e 3º, IV, e 227, §§ 1º e 3º, IV; Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 2003, arts. 1º e 5º.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta na parte em que não preencher os requisitos para sua apresentação.

Dispositivos Legais: Decreto nº 70.235, de 1972, art. 52, V; Decreto nº 7.574, de 2011, art. 94, V; Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, VII.

Relatório

1. A pessoa jurídica acima identificada, sociedade empresária limitada, formula consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, acerca da legislação do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).
2. Relata que, em 20XX, impetrou Mandado de Segurança contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil de sua jurisdição fiscal, “objetivando afastar a exigência de PIS e COFINS sobre a parcela correspondente ao ICMS no período compreendido entre XXX/20XX e XXX/20XX”.
3. Em XXX/20XX, foi cientificada do trânsito em julgado da decisão que “reconheceu o direito de a CONSULENTE promover a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, bem como o direito a compensar os valores recolhidos a esse título”, razão por que “passou a ser detentora de um crédito tributário”, “atualizado pela Taxa SELIC até o mês de XXX/20XX” – apresenta demonstrativo do montante do referido crédito, por período de apuração anual.
4. Assim, “diante da imutabilidade da decisão retro mencionada renunciou à execução na esfera judicial e prosseguiu com o procedimento de habilitação de seu crédito junto à Receita Federal do Brasil”.
5. A par disso, “apropriou-se do seu crédito e submeterá à tributação o *quantum* relacionado à Taxa SELIC, bem como o montante que consubstancia o crédito referente aos anos” em que “obteve resultado contábil e fiscal positivo”. Tal procedimento, a despeito dele discordar, “o fez com esteio nas disposições normativas que, *a priori*, tratam da possibilidade de o Erário tributar valores recuperados a título de créditos tributários recolhidos de forma indevida ou a maior”.
6. Transcreve então as disposições normativas a que alude: o art. 53 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, os arts. 1º, 2º, 3º, e 5º, § 2º, do Ato Declaratório

Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, e trecho da ementa da Solução de Divergência Cosit nº 19, de 12 de novembro de 2003.

7. Destaca que se configura “situação distinta da regulada pelas normas supramencionadas” nos anos “em que a CONSULENTE experimentou prejuízo contábil-fiscal, sendo este contexto o objeto da presente consulta”.

8. Resumidamente, a consulente argumenta que, nos anos em que apurou prejuízo fiscal e base de cálculo negativa da CSLL, as despesas relativas à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), integrantes do crédito decorrente de decisão judicial, “não foram utilizadas para redução de carga tributária, mas apenas e tão-somente para compor o saldo do prejuízo apurado”, de modo que ela, “a fim de anular os efeitos da apropriação de despesas”, “promoveu a redução de seu prejuízo fiscal acumulado” (sublinhou-se). Em consequência, informa ter adotado os seguintes procedimentos:

Contabilmente, os valores relacionados com a reversão das despesas aferidas indevidamente a título de PIS e COFINS foram deduzidas, até o limite do prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL gerado em cada período de competência, da conta de prejuízos acumulados que são controlados no patrimônio líquido e declaradas através da ECD.

Para fins fiscais, a redução dos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL foi efetuada no e-LALUR e e-LACS, sendo que esta informação poderá ser comprovada através da ECF.

9. Em suma, “a CONSULENTE formula a presente consulta a fim de elucidar se obedece à escorreita legalidade o procedimento por ela adotado no tocante à utilização dos indébitos tributários reconhecidos por força de decisão judicial transitada em julgado”, nos autos de Mandado de Segurança, “apenas e tão-somente para diminuir os prejuízos fiscais acumulados nos anos-calendários a que se referem, sem o oferecimento dos montantes indevidamente pagos à tributação de IRPJ e CSLL”.

10. Lança os seguintes questionamentos ao final de sua exposição:

1) O indébito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado tem natureza jurídica de riqueza nova a ser tributada por IRPJ e CSLL?

2) Nos casos em que o indébito tributário se referir a exercício em que o contribuinte experimentou prejuízo fiscal, o seu valor pode ser utilizado para abatimento e diminuição do aludido prejuízo, sem ser objeto de incidência de IRPJ e CSLL?

11. Cumpre registrar que, ao longo de sua exposição, a consulente apresenta demonstrativos atinentes à (1) discriminação do crédito decorrente de decisão judicial, por período de apuração (Principal, Taxa Selic e Valor Total do Crédito); (2) controle de prejuízos fiscais, por ano-calendário; (3) controle de base de cálculo negativa de CSLL, por ano-calendário; (4) “demonstração dos novos valores dos prejuízos fiscais gerados nos anos calendários de 20XX a 20XX”; (5) “novos saldos da Base de Cálculo Negativa da CSLL dos anos calendários de 20XX a 20XX; e (6) “Informações para Contabilização dos Créditos”, por período de apuração (ano-calendário).

Fundamentos

12. Preliminarmente, visto que a interessada insere vários demonstrativos em sua petição, acima mencionados, é conveniente lembrar que o processo administrativo de consulta tem por finalidade estrita a interpretação de dispositivos da legislação tributária, de modo que ele não se presta como instrumento para homologar procedimentos e cálculos realizados pelo contribuinte ou para expedir qualquer entendimento sobre sua regularidade. Aliás, tais ações requerem a apreciação de provas, tarefa que se desenvolve no curso de procedimentos de fiscalização, no exame de processos relativos a restituição ou declaração de compensação ou, ainda, no julgamento de processos administrativos para exigência de crédito tributário, mas se mostra incompatível com os pressupostos do instituto da consulta.

13. Feita essa observação, importa precisar o objeto da consulta. De conformidade com o relato da consulente, ela apurou crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado relativo à Contribuição para o PIS/Pasep e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), e procedeu à sua habilitação perante a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil - RFB (art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017) – com a finalidade de utilizar esse crédito na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

13.1. Uma vez que as contribuições que originaram o crédito terão sido deduzidas na apuração do lucro líquido, segundo o regime de competência (nos períodos de apuração em que ocorreu o seu fato gerador), conforme previsto nos arts. 41 e 57 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995 (art. 131 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 14 de março de 2017), é certo que terá havido impacto na determinação da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL e, por conseguinte, a recuperação dos valores referentes a essas contribuições (ao qual são acrescidos juros correspondentes à taxa Selic) implica ajustes na base de cálculo desses tributos, nos termos do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF nº 25, de 2003 (publicado no Diário Oficial da União – DOU de 29.12.2003), citado pela consulente em sua petição.

13.2. A consulente afirma ter lançado, “contabilmente, os valores relacionados com a reversão das despesas aferidas indevidamente a título de PIS e COFINS” na “conta de prejuízos acumulados que são controlados no patrimônio líquido e declaradas através da ECD”, e, “para fins fiscais”, haver procedido à “redução dos saldos de prejuízo fiscal e da base de cálculo negativa da CSLL”, “efetuada no e-LALUR e e-LACS”, indagando “se obedece à escorreita legalidade o procedimento por ela adotado”; ou seja, centra sua dúvida relativamente aos anos em que “experimentou prejuízo contábil-fiscal”.

14. A orientação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) no que concerne ao tratamento tributário a ser dispensado aos valores passíveis de restituição ao contribuinte pessoa jurídica, por força de decisão judicial transitada em julgado, consoante já antecipado, está consignado no ADI SRF nº 25, de 2003 e, com base nele, pode-se responder às questões formuladas. Transcrevem-se os trechos que importam à resolução da consulta:

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

(...)

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

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou

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

(...)

15. Da leitura do ADI SRF nº 25, de 2003, verifica-se de pronto que o primeiro questionamento da consulente (“O indébito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado tem natureza jurídica de riqueza nova a ser tributada por IRPJ e CSLL?”) é diretamente resolvido pelo seu art. 1º: “Os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente **serão tributados** pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas (IRPJ) e pela Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), **se, em períodos anteriores, tiverem sido computados como despesas dedutíveis** do lucro real e da base de cálculo da CSLL.” (Grifou-se.)

15.1. Visto que se está diante de fato disciplinado em ato normativo, publicado antes da apresentação da consulta, impõe-se a declaração de sua ineficácia quanto a este questionamento, por força do disposto no art. 52, inciso V, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, reiterado no art. 94, inciso V, do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no art. 18, inciso VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

15.2. Cabe comentar que a definição acerca da “natureza jurídica de riqueza nova”, a que alude a consulente, além de não interferir no enquadramento do fato objeto de consulta no art. 1º do ADI SRF nº 25, de 2003, constitui questão de cunho meramente doutrinário, cuja apreciação é incabível em processo administrativo de consulta, o qual tem por objetivo estrito veicular a interpretação da Administração Tributária relativa a dispositivos da legislação tributária.

16. A resposta ao segundo questionamento (“Nos casos em que o indébito tributário se referir a exercício em que o contribuinte experimentou prejuízo fiscal, o seu valor pode ser utilizado para abatimento e diminuição do aludido prejuízo, sem ser objeto de incidência de IRPJ e CSLL?”), igualmente, está consignada no ADI SRF nº 25, de 2003, de modo implícito.

16.1. Conforme já visto, esclarece o art. 1º do ADI SRF nº 25, de 2003, que os valores restituídos a título de tributo pago indevidamente serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL **se, em períodos anteriores**, tiverem sido computados como **despesas dedutíveis** do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

16.2. É mister explicitar os fundamentos dessa assertiva. Para tanto, cumpre recordar, de acordo com o exposto nos itens 3.3 e 4 do Parecer Normativo CST nº 67, de 5 de setembro de 1986 (publicado no DOU de 10.09.1986), que, “na repetição de indébito, o que se pretende é correção da ilegalidade havida no pagamento”; por outras palavras, “o fundamento jurídico do direito à restituição do indébito tributário” “é a restauração da licitude do ato praticado sem causa legal”.

16.3. Em consequência, materializado o direito à restituição do indébito tributário, faz-se necessário anular os efeitos tributários decorrentes do pagamento dos tributos objeto de restituição, realizados com fulcro na relação jurídico-tributária então considerada existente (ora desconstituída), conforme tenham eles afetado ou não a **base de cálculo** do IRPJ e da CSLL. A anulação desses efeitos, na hipótese de os tributos terem sido deduzidos como despesas nos períodos a que competiam, deve se dar por meio do reconhecimento de uma receita (operacional), na apuração do lucro líquido, quando se tratar de pessoa jurídica tributada pelo lucro real. Assim prescrevem o art. 44, inciso III, da Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964 (art. 441, inciso II, do Regulamento do Imposto sobre a Renda - RIR/2018, aprovado pelo Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018), o art. 53 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 (arts. 595, § 9º, e 609, § 10, do RIR/2018), e os arts. 215, §§ 1º e 3º, inciso IV, e 227, §§ 1º, e 3º, inciso IV, da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017.

16.4 Adentrando o mérito do questionamento, convém transcrever novamente trecho do art. 5º do ADI SRF nº 25, de 2003 (sublinhou-se):

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

§ 1º No caso de a sentença condenatória não definir o valor a ser restituído, o indébito passa a ser receita tributável pelo IRPJ e pela CSLL:

I - na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução (art. 741, inciso V, do CPC); ou

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

(...)

16.5. Conforme o relato da consulente, ela é pessoa jurídica tributada pelo IRPJ com base no lucro real. Nesse caso, a determinação da base de cálculo do IRPJ (lucro real) e da CSLL (resultado ajustado) tem por esteio a apuração do lucro líquido em cada período de apuração, com observância das disposições das leis comerciais, especialmente da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (arts. 6º, § 1º, 7º, *caput*, e 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 15 de

dezembro de 1988). Uma vez apurado o lucro líquido, o lucro real e o resultado ajustado são determinados mediante ajustes, consistentes nas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (art. 6º, *caput*, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977; art. 2º, § 1º, alínea “c”, da Lei nº 7.689, de 1988; art. 61 da Instrução Normativa RFB nº 1.700, de 2017).

16.6. O lucro líquido, impende destacar, deverá ser apurado segundo o **regime de competência**, cuja essência está materializada no art. 187, § 1º, da própria Lei nº 6.404, de 1976 (art. 67, inciso XI, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, e *caput* do art. 177 da Lei nº 6.404, de 1976):

Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

(...)

§ 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.

(...)

(Sublinhou-se.)

16.7. Conforme esclarece o Parecer Normativo CST nº 58, de 1º de setembro de 1977 (publicado no DOU de 12.09.1977), o “regime de competência costuma ser definido, em linhas gerais, como aquele em que as receitas ou despesas são computadas **em função do momento em que nasce o direito ao rendimento** ou a obrigação de pagar a despesa” (destacou-se).

16.8. Em consonância com essas disposições, a Solução de Divergência Cosit nº 19, de 2003 (item 24), que deu origem ao ADI SRF nº 25, de 2003, respaldada no art. 43 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN), dispõe que, “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” (grifou-se).

16.9. Ora, tendo em conta o acima exposto, o texto do *caput* e do § 1º do art. 5º do ADI SRF nº 25, de 2003, vem revelar de imediato que o procedimento a que se refere a consulente não é admitido pela Administração Tributária, porquanto, em se tratando de pessoa jurídica sujeita à apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL (lucro real e resultado ajustado) segundo o regime de competência, o indébito tributário deve ser considerado como **receita tributável** na determinação do lucro líquido relativo ao período de apuração do IRPJ e da CSLL em que **nasce o direito** a essa receita, ou seja, no período de apuração em que ocorrer a sua disponibilidade jurídica – e, se a receita é tributável, por evidente, ela não pode ser excluída do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real e do resultado ajustado.

16.10. Essa orientação, como não poderia deixar de ser, segue o disposto no § 1º do art. 186 da Lei nº 6.404, de 1976, segundo o qual serão considerados como ajustes de exercícios anteriores na demonstração de lucros ou prejuízos acumulados “**apenas** os decorrentes de efeitos da mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, **e que não possam ser atribuídos a fatos subsequentes**” (grifou-se).

Conclusão

17. Ante o exposto, apresentam-se a conclusões que se seguem.

17.1. Os créditos decorrentes de decisões judiciais transitadas em julgado relativos a tributos pagos indevidamente devem ser reconhecidos na determinação do lucro real e do resultado ajustado no período de apuração em que ocorrer a sua disponibilidade jurídica.

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

Encaminhe-se para revisão.

Assinado digitalmente
MARCOS VINICIUS GIACOMELLI
Auditor-Fiscal da RFB

Encaminhe-se à Chefe da SRRF10/Disit.

Assinado digitalmente
MARCELO ALEXANDRINO DE SOUZA
Auditor-Fiscal da RFB

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Cotir.

Assinado digitalmente
IOLANDA MARIA BINS PERIN
Auditora-Fiscal da RFB - Chefe da SRRF10/Disit

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
FABIO CEMBRANEL
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenador da Cotir

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

Assinado digitalmente

FERNANDO MOMBELLI

Auditor-Fiscal da RFB - Coordenador-Geral da Cosit