



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

## PROCESSO

SOLUÇÃO DE  
CONSULTA

257 – COSIT

DATA

17 de setembro de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

### **Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ**

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS RECONHECIDOS JUDICIALMENTE E NÃO COMPUTADOS COMO DESPESA DEDUTÍVEL NA DETERMINAÇÃO DO LUCRO REAL. VALOR PRINCIPAL E ATUALIZAÇÃO PELA SELIC. IRPJ.

Conforme entendimento expressamente consignado nos Embargos de Declaração da Ação nº XXXXXXXXXXXXX, o direito aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a referida ação tem a natureza jurídica de repetição de indébito.

A repetição de indébito de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX não se sujeita à tributação do IRPJ, uma vez que o referido indébito não foi computado, em períodos anteriores, como despesa dedutível na determinação do lucro real.

Em decorrência dos efeitos da decisão judicial proferida, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE nº 1.063.187/SC, bem como de sua modulação, a atualização, pela Selic, dos valores da repetição de indébitos de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX (que foi ajuizada antes de 17/09/2021 e transitou em julgado depois de 30/09/2021) não se sujeita à incidência do IRPJ

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXVI; Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), art. 6º; Lei Complementar nº 95, de 1998, art. 11, inciso III, “b” e “c”; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, inciso VI, “a”, e 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º, § 10, e 15, inciso II; Decreto nº 9.580, de 2018 (Regulamento do Imposto sobre a Renda, de 2018, ou RIR/2018), arts. 258 e 261; RE nº 1.063.187/SC; Parecer SEI nº 11.469/2022/ME; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003.

### **Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL**

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS RECONHECIDOS JUDICIALMENTE E NÃO COMPUTADOS COMO DESPESA DEBUTÍVEL/DEDUTÍVEL NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. VALOR PRINCIPAL E ATUALIZAÇÃO PELA SELIC. CSLL.

Conforme entendimento expressamente consignado nos Embargos de Declaração da Ação nº XXXXXXXXXXXXX, o direito aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a referida ação tem a natureza jurídica de repetição de indébito.

A repetição de indébito de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX não se sujeita à tributação da CSLL, uma vez que o referido indébito não foi computado, em períodos anteriores, como despesa dedutível na determinação da base de cálculo da referida contribuição.

Em decorrência dos efeitos da decisão judicial proferida, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE nº 1.063.187/SC, bem como de sua modulação, a atualização, pela Selic, dos valores da repetição de indébitos de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX (que foi ajuizada antes de 17/09/2021 e transitou em julgado depois de 30/09/2021) não se sujeita à incidência da CSLL.

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXVI; Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), art. 6º; Lei Complementar nº 95, de 1998, art. 11, inciso III, “b” e “c”; Lei nº 7.689, de 1988, art. 2º; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, inciso VI, ‘a’, e 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º, § 10, e 15, inciso II; RE nº 1.063.187/SC; Parecer SEI nº 11.469/2022/ME; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003.

**Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS RECONHECIDOS JUDICIALMENTE. VALOR PRINCIPAL E ATUALIZAÇÃO PELA SELIC. VERIFICAÇÃO DA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP.

O direito aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reconhecidos por ação judicial tem a natureza jurídica de repetição de indébito.

A Contribuição para o PIS/Pasep não incide sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

A atualização pela Selic do indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incide a Contribuição para o PIS/Pasep.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o montante da sua atualização Selic até essa data deve ser oferecido à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2021.**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 5º, inciso XXXVI; Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), art. 6º; Lei Complementar nº 95, de 1998, art. 11, inciso III, “b” e “c”; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19, inciso VI, ‘a’, e 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º, § 10, e 15, inciso II; RE nº 1.063.187/SC; Parecer SEI nº 11.469/2022/ME; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003.

**Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

CRÉDITOS DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS RECONHECIDOS JUDICIALMENTE. VALOR PRINCIPAL E ATUALIZAÇÃO PELA SELIC. VERIFICAÇÃO DA POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DA COFINS.

O direito aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reconhecidos por ação judicial tem a natureza jurídica de repetição de indébito.

A Cofins não incide sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.

A atualização pela Selic do indébito tributário recuperado é receita nova e, sobre ela, incide a Cofins.

Na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o montante da sua atualização Selic até essa data deve ser oferecido à tributação da Cofins.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 183, DE 7 DE NOVEMBRO DE 2021.**

**Dispositivos Legais:** Constituição Federal, art. 5º, XXXVI; Decreto-Lei nº 4.657, de 1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro), art. 6º; Lei Complementar nº 95, de 1998, art. 11, inciso III, “b” e “c”; Lei nº 10.522,

de 2002, arts. 19, inciso VI, 'a', e 19-A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º, § 10, e 15, inciso II; RE nº 1.063.187/SC; Parecer SEI nº 11.469/2022/ME; Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, apresentada, nos termos da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, pela pessoa jurídica acima identificada, que afirma dedicar-se à construção e exportação de plataformas destinadas à pesquisa e lavra de jazidas de petróleo e gás natural.

2. A consulente informa apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) de forma não cumulativa, conforme previsto da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

3. Menciona que os arts. 3º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, bem como o art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, autorizam o aproveitamento, dentre outros, de créditos apurados em relação a bens e serviços utilizados como insumos na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda.

4. Relata que:

4.1. na execução de seu objeto social, no período de abril de 2006 e março de 2012 (período descontínuo), ela (consulente) apurou créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados a diversos serviços considerados insumos na sua atividade produtiva (construção de plataformas de petróleo);

4.2. referidas plataformas de petróleo eram produzidas pela consulente para fins de exportação, de modo que, nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, as receitas decorrentes da venda de tais plataformas não estavam sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Por essa razão, no período de abril de 2006 a março de 2012 (período descontínuo), a consulente acumulou créditos das referidas contribuições, nos termos do art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004;

4.3. conforme autorizado pelo art. 16 da Lei nº 11.116, de 18 de maio de 2005, a consulente apresentou Pedidos Eletrônicos de Restituição e Declarações de Compensação ("PER/DCOMP"), pretendendo a utilização de tais créditos na compensação com débitos próprios, observando o disposto nos arts. 73 e 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e nas Instruções Normativas RFB nº 600, de 28 de dezembro de 2005, e nº 900, de 30 de dezembro de 2008 (legislação vigente à época dos fatos);

4.4. quando da análise desses PER/DCOMPs, a Receita Federal reconheceu apenas uma parte dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pleiteados pela consulente e, por consequência, homologou parcialmente as respectivas compensações;

4.5. a consulente apresentou defesas administrativas que, por não terem sido acolhidas, resultaram em decisões definitivas na esfera administrativa desfavoráveis aos seus interesses. Assim, restaram mantidos administrativamente os despachos decisórios que não reconheceram parcialmente (*sic*) o direito da consulente a determinados créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins vinculados à dispêndios com aquisição de serviços utilizados como insumo no seu processo produtivo;

4.6. Diante disso, a consulente tomou as seguintes providências:

4.6.1. quitou os débitos objeto das compensações não homologadas, por meio de compensação de ofício com créditos do Regime Especial de Reintegração de Valores Tributários para as Empresas Exportadoras (Reintegra) reconhecido nos autos do Processo Administrativo nº XXXXXXXXXXXXX; e

4.6.2. ato contínuo, ajuizou a Ação Anulatória nº XXXXXXXXXXXXX, com o objetivo de anular os referidos despachos decisórios e ver reconhecida a efetiva existência dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins *“apurados sobre os serviços considerados insumos no seu processo produtivo, nos termos dos artigos 3º, das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, com a sua consequente restituição / compensação, nos termos do art. 74, da Lei 9.430/96”*;

4.7. a consulente obteve êxito na referida ação, cuja decisão transitou em julgado em XX.10.2021. No julgamento dos embargos de declaração da Apelação Cível nº XXXXXXXXXXXXX, a XXª Turma do Tribunal Regional Federal da XXª Região, por unanimidade, deu provimento à apelação da consulente para reconhecer que *“diante da prova pericial que foi produzida, que os serviços técnicos especializados de diversas áreas, vinculados ao processo produtivo de construção de plataforma marítima, são insumos que geram créditos de PIS/COFINS”*; e

4.8. no Despacho Decisório nº XXXXXX, de 2021, e no Despacho Complementar nº XXXXXX, de 2021, a Receita Federal já reconheceu o quanto restou decidido na Ação Anulatória nº XXXXXXXXXXXXX, cancelando os despachos decisórios questionados judicialmente, *“com o consequente reconhecimento dos respectivos créditos de PIS e de COFINS neles informados, os quais passaram a estar à disposição da Consulente para compensação com outros débitos de sua titularidade”*.

5. Esclarece entender que os referidos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ainda que reconhecidos judicialmente, não consistem em indébito tributário, mantendo-se a sua natureza de créditos decorrentes da não cumulatividade das referidas contribuições, que não consistem em receita, para fins de incidência de Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins.

6. Ressalva a possibilidade de existirem dúvidas quanto a esse tratamento, em função do entendimento da Receita Federal exposto na Solução de Consulta Cosit nº 183, de 7 de dezembro de 2021, que aduz:

[...]

46. *O indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL no trânsito em julgado da sentença judicial que já define o valor a ser restituído.*

47. *Na hipótese de compensação de indébito tributário da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito deve ser oferecido à tributação do IRPJ e da CSLL.*

[...]

7. Isso posto, detalha seu entendimento sobre a matéria e indaga:

1) *Está correto o entendimento da Consulente de que os créditos de PIS e de COFINS reconhecidos nos autos da Ação Judicial nº XXXXXXXXXXXXX, por serem apurados nos termos do artigo 3º, inciso II, das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, não devem ser incluídos na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, tendo em vista o disposto no parágrafo 10, do artigo 3º, da Lei nº 10.833/2003 e Ato Declaratório Interpretativo nº 3/2007?*

2) *Caso se entenda que estes créditos de PIS e de COFINS deverão ser tributados pelo IRPJ, pela CSLL, pelo PIS e pela COFINS, em qual momento deverá ocorrer a tributação destes créditos, considerando que a decisão transitada em julgado nos autos da Ação Judicial nº XXXXXXXXXXXXX não especifica o valor dos créditos a serem ressarcidos/compensados pela Consulente?*

8. Por fim, registre-se que os documentos apresentados pela consulente nesta consulta incluem cópia do Voto do Relator nos Embargos de Declaração na Ação XXXXXXXXXXXXX, aprovado por unanimidade, no qual restou consignado que (cf. fls. 118/120):

8.1. o direito aos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins discutidos na referida ação tem a natureza jurídica de repetição de indébito; e

8.2. *“o crédito deve ser atualizado pela taxa SELIC, a contar do mês seguinte ao do pagamento indevido (art. 73 da Lei nº 9.532/97) e poderá ser utilizado na compensação ou restituição, a critério da autora, após o trânsito em julgado, nos termos do art. 74 da Lei nº 9.430/96”.*

## FUNDAMENTOS

9. Preliminarmente, cabe esclarecer que o objetivo do instituto da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais

sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

10. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

11. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos, aos quais, em tese, se aplica a Solução de Consulta.

12. Na consulta em exame, a interessada solicita esclarecimentos sobre a possibilidade de incidência do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre valores de créditos da não cumulatividade de Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, reconhecidos por decisão judicial transitada em julgado em XX.10.2021.

12.1 Subsidiariamente, indaga sobre o momento de ocorrência dos fatos geradores em questão, caso existam.

13. Em busca de uma exposição mais completa e clara dessa matéria, a resposta à primeira indagação da consulente não se limitará ao esclarecimento do tratamento tributário aplicável ao reconhecimento dos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX, mas também abrangerá o tratamento tributário aplicável à atualização dos créditos em questão pela taxa Selic, que foi expressamente determinada no julgamento dos Embargos de Declaração apresentados pelas partes.

***Natureza jurídica dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX***

14. Conforme consignado pelo Relator, em seu Voto nos Embargos de Declaração, o direito aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX tem a natureza jurídica de repetição de indébito.

14.1. Trata-se de entendimento expressamente registrado em decisão judicial transitada em julgado, que tem força vinculante para as partes (contribuinte e Fazenda Nacional) e goza das garantias de proteção da coisa julgada previstas no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição e no art. 6º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942).

**Possibilidade de incidência do IRPJ e CSLL sobre o direito aos dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a Ação nº XXXXXXXXXX**

15. Os valores referentes à repetição de indébitos tributários estão sujeitos ao entendimento exposto no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 24 de dezembro de 2003, que dispõe (sem destaques no original):

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o disposto no art. 53 da Lei nº 9.430, de 1996, e o que consta do processo nº 13603.001166/2002-76, declara:*

*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. 2º Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.*

*Art. 3º 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.*

*Art. 4º No caso de reconhecimento das receitas pelo regime de caixa, o indébito e os juros passam a ser receita tributável do IRPJ e da CSLL no momento do pagamento do precatório.*

*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.*

*§ 2º A receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito deve compor as bases tributáveis do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep, observado o seguinte:*

*I - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito já definir o valor a ser restituído, 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;*

*II - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído, é no trânsito em julgado da sentença dos embargos à execução fundamentados em excesso de execução (art. 741, inciso V, do Código de Processo Civil), 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;*

*III - se a sentença que julgar a ação de repetição de indébito não definir o valor a ser restituído e a Fazenda Pública não apresentar embargos à execução, os juros de mora sobre o indébito passam a ser receita tributável na data da expedição do precatório.*

16. Apesar de a consultante não ter afirmado expressamente, presume-se que os créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXXXX não foram computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, em face da inexistência de previsão legal nesse sentido.

17. Essa impossibilidade de deduzir créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins como despesas na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL já foi objeto de diversas soluções de consulta proferidas pelas Superintendências Regionais da Receita Federal. A título exemplificativo, transcrevem-se, a seguir, excertos da Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 214, de 4 de dezembro de 2006, que passam a integrar os fundamentos desta solução de consulta:

[...]

7. *A Lei nº 10.637, de 2002, e a Lei nº 10.833 de 2003, instituíram, respectivamente, a incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Em linhas gerais, a nova forma de incidência implica o reconhecimento do direito de a empresa descontar, do montante das contribuições, créditos calculados em relação a insumos e outros dispêndios.*

8. *Primeiramente, no que se refere à contabilização desses créditos, convém esclarecer que a Administração Tributária já se manifestou quanto à sua incompetência para determinar formas de contabilização, embora admita impugná-las quando incompatíveis com as normas de contabilidade (Parecer Normativo CST nº 347, de 8 de outubro de 1970, da então Coordenação do Sistema de Tributação - CST, da Secretaria da Receita Federal, publicado no Diário Oficial da União - DOU de 29 de outubro de 1970).*

8.1. *É inconteste que, constituindo os créditos de PIS/Pasep e Cofins direitos com expressão monetária, eles geram reflexos financeiros, e, assim, sua obtenção constitui fato que deve estar registrado na contabilidade dos contribuintes.*

8.2. *A Secretaria da Receita Federal, em consonância com a diretriz fixada pelo citado PN CST nº 347, de 1970, não prescreve forma para que esse registro ocorra. Seguindo a orientação do Instituto Brasileiro dos Auditores Independentes (Ibracon), o valor do crédito seria destacado do custo de aquisição dos bens ou serviços que lhe deram origem. A redução do custo implica, de fato, um maior lucro na venda. Contudo, é preciso reconhecer que a apuração do valor devido de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, assim considerado o resultado da aplicação das alíquotas correspondentes sobre a base de cálculo, gerará um lançamento a débito em valor superior àquele que será efetivamente pago, e a diferença entre ambos os valores corresponde aos créditos utilizados para desconto.*

8.3. *Assim, com a adoção da metodologia prescrita por essa entidade, o reconhecimento do crédito geraria um resultado maior no confronto entre a receita de venda da mercadoria ou serviço e o seu custo. Por outro lado, esse aumento seria contrabalançado com o lançamento da despesa relativa a essas contribuições, que ajusta o lucro para menos, em quantia correspondente ao valor que excede o efetivamente pago. Em decorrência disso, o efeito sobre o lucro líquido acaba sendo nulo, o que permite afirmar que não há impacto nas bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

8.4. *Conforme já se afirmou, o método de registro contábil é de livre escolha do contribuinte. Não querendo seguir a orientação do Ibracon, a pessoa jurídica provavelmente constituirá o ativo inerente aos créditos contra conta de receita. Nesse caso, vale o mesmo comentário feito anteriormente. Se, por um lado, o lucro será aumentado pelo reconhecimento da receita, por outro, será reduzido pelo registro da despesa.*

8.5. *De outra parte, nas hipóteses em que a legislação preveja a desoneração das vendas, assegurando ao mesmo tempo o aproveitamento dos créditos, o valor a eles correspondente integra o lucro líquido, nos termos do art. 392, inciso II, do RIR/1999 (Regulamento do Imposto de Renda, Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).*

9. *A determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, consabidamente, é precedida pela apuração do lucro líquido, que deve obedecer aos preceitos da legislação comercial e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos (arts. 247, 248, 251 e 274 do RIR/1999; art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, e art. 37 da Instrução Normativa SRF nº 390, de 30 de janeiro de 2004). Apurado o lucro líquido, são então feitas as adições prescritas pela legislação e as exclusões por ela autorizadas (arts. 247 e 250 do RIR/1999; art. 2º, § 1º, da Lei nº 7.689, de 1988, e arts. 37, 38 e 39 da IN SRF nº 390, de 2004).*

10. *Diante dessas considerações, o questionamento da interessada, em verdade, implica verificar se haveria autorização legal para excluir o valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins do lucro líquido, para fins de apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.*

11. *Visto que não há norma legal que verse diretamente acerca da possibilidade dessa exclusão, resta investigar o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, dispositivo que, amiúde, é suscitado como fundamento para tal. Assim ele está escrito (destacou-se):*

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

.....  
...

*§ 10. O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.*

.....  
..

11.1. *O referido art. 2º (caput), por sua vez, dispõe (destacou-se):*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

.....  
...

11.1. *Note-se que o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é aplicável igualmente à Contribuição para o PIS/Pasep, por expressa disposição do art. 15, inciso II, dessa mesma Lei.*

12. *Com o fim de definir o alcance dessa norma legal é necessário ressaltar que os dispositivos legais são elaborados segundo determinadas regras, que procuram lhes conferir coesão e coerência, facilitando assim o trabalho do intérprete. Essas regras estão atualmente disciplinadas pela Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, da qual se destaca:*

*Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas:*

[...]

*III – para a obtenção de ordem lógica:*

[...]

*b) restringir o conteúdo de cada artigo da lei a um único assunto ou princípio; c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida;*

[...]

12.1. *Pela leitura dos comandos da Lei nº 10.833, de 2003, acima reproduzidos, vê-se que o art. 2º trata da apuração do valor devido a título de Cofins, e o art. 3º estabelece a forma de apuração de um crédito que poderá ser descontado do valor calculado de acordo com o artigo anterior. É inequívoco, portanto, que ambos os dispositivos tratam de um único assunto: a forma de apuração do valor que deverá ser recolhido como Cofins.*

12.2. *Inserido no art. 3º, o § 10 não pode disciplinar assunto outro que não o identificado no item anterior, a não ser que o fizesse expressamente. Assim, quando esse dispositivo determina que o crédito de Cofins não constitui receita bruta da pessoa jurídica, essa regra tem por fim complementar aquela inserta no caput do artigo, ou seja, em conjunto com o art. 2º da mesma lei, definir a forma de apuração do valor devido a título de Cofins.*

13. *Vale lembrar que, se esse crédito fosse contabilizado como receita, essa receita seria “receita bruta” para fins de Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins, mas não para fins de IRPJ e CSLL. Com efeito, a legislação que regulamenta essas contribuições conceitua receita bruta como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação e classificação contábil. Entretanto, para efeito de IRPJ e CSLL, o conceito de receita bruta é mais restrito, compreendendo o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia. Ou seja, a receita relativa aos créditos de Contribuição para o PIS/Pasep e de Cofins não constitui receita bruta para o IRPJ e CSLL, mas sim outras receitas operacionais.*

14. *Improcedente, portanto, e até mesmo inócua, a pretensão de aplicar a regra prescrita pelo § 10, do art. 3º, da Lei nº 10.833, de 2003, à apuração das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

15. *No que diz respeito à Contribuição para o PIS/Pasep, sua aplicação decorre de previsão expressa em lei, qual seja, o já mencionado art. 15, II, da própria Lei nº 10.833, de 2003. Na verdade, a existência desse dispositivo confirma a conclusão manifestada no item anterior, pois, se realmente se tratasse o § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, de um comando geral aplicável a todos os tributos, não haveria a necessidade de norma específica estendendo suas disposições à apuração da base de cálculo Contribuição para o PIS/Pasep.*

16. *Dessa maneira, no caso em questão, não há previsão legal para que se faça qualquer ajuste ao lucro líquido para fins de apuração do lucro real ou da base de cálculo da CSLL.*

17. *Há que se recordar, ainda, que a redução de base de cálculo de tributos é matéria reservada exclusivamente a dispositivo de lei, conforme determinação do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e do art. 97, IV, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Tais dispositivos, é consabido, não comportam interpretação extensiva (o que se coaduna com o art. 111 do CTN). Não se há de cogitar, por conseguinte, de conferir ao acima*

*reproduzido § 10 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, abrangência desbordante de seu texto, de modo a deixar de computar na base de cálculo do IRPJ e da CSLL o valor dos créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, o que a lei só autoriza em relação às próprias contribuições.*

18. *Com relação à hipótese (pouco provável, é forçoso reconhecer) de a consulente não se valer do desconto de créditos (“Caso não desconte créditos de PIS e da COFINS, ainda que seja possível, ...”), observe-se que o desconto dos créditos de Contribuição pra o PIS/Pasep e de Cofins, nos termos do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e da Lei nº 10.833, de 2003, é facultativo, uma vez que esse artigo dispõe que “do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos” (sublinhou-se). Assim, se houver renúncia à fruição desse direito, não haverá segregação do valor relativo a essas contribuições inserido no preço de aquisição de bens ou serviços, razão por que o lucro líquido não será afetado, e, por conseguinte, tampouco a base de cálculo do IRPJ e da CSLL.*

17.1. Registre-se, por oportuno, que os arts. 247 e 250 do Decreto nº 3.000, de 26, de março de 1999 (Regulamento do Imposto sobre a Renda, de 1999, ou RIR/1999), mencionados na Solução de Consulta Disit/SRRF10 nº 214, de 2006, correspondem, com pequenas atualizações, aos arts. 258 e 261 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 (RIR/2018).

18. Portanto, a menos que exista decisão judicial transitada em julgado que disponha de forma diversa, os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não devem ser computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL.

19. Como a decisão proferida no julgamento da Ação nº XXXXXXXXXXXX nada dispõe sobre essa matéria, presume-se que os créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em questão não foram computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL, e, conseqüentemente, os montantes da respectiva repetição de indébito não se sujeitam à incidência do IRPJ e da CSLL.

***Possibilidade de incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre o direito aos dos créditos das referidas contribuições de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXX***

20. Quanto à possibilidade de tributação, pela Contribuição para o PIS/Pasep e pela Cofins, dos créditos das referidas contribuições de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXX, aplica-se o entendimento contido no art. 2º do ADI SRF nº 25, de 2003: *Não há incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição para o PIS/Pasep sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente.*

***Possibilidade de incidência do IRPJ, CSLL, Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins sobre os valores referentes à atualização dos montantes dos indébitos reconhecidos na Ação nº XXXXXXXXXXXX***

21. Conforme mencionado anteriormente, embora a consulente não tenha apresentado nenhum questionamento específico sobre a possibilidade de tributação dos valores referentes à atualização dos montantes dos indébitos reconhecidos na Ação nº XXXXXXXXXXXXX, a relevância dessa matéria faz com que ela mereça esclarecimento.

22. O art. 3º do ADI SRF nº 25, de 2003, dispõe:

*Art. 3º 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.*

23. Ocorre, entretanto, que, recentemente, o Supremo Tribunal Federal (STF) examinou essa matéria, ao julgar, em sede de repercussão geral, o Recurso Extraordinário nº 1.063.187/SC e proferir decisão transitada em julgado cujos Acórdãos possuem as seguintes ementas:

*Ementa do Acórdão do RE nº 1.063.187/SC*

***Recurso extraordinário. Repercussão geral. Direito Tributário. IRPJ e CSLL. Incidência sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário. Inconstitucionalidade.***

*1. A materialidade do imposto de renda e a da CSLL estão relacionadas com a existência de acréscimo patrimonial. Precedentes.*

*2. A palavra indenização abrange os valores relativos a danos emergentes e os concernentes a lucros cessantes. Os primeiros, que correspondem ao que efetivamente se perdeu, não incrementam o patrimônio de quem os recebe e, assim, não se amoldam ao conteúdo mínimo da materialidade do imposto de renda prevista no art. 153, III, da Constituição Federal. Os segundos, desde que caracterizado o acréscimo patrimonial, podem, em tese, ser tributados pelo imposto de renda.*

*3. Os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário visam, precipuamente, a recompor efetivas perdas (danos emergentes). A demora na restituição do indébito tributário faz com que o credor busque meios alternativos ou mesmo heterodoxos para atender a suas necessidades, os quais atraem juros, multas, outros passivos, outras despesas ou mesmo preços mais elevados.*

*4. Foi fixada a seguinte tese para o Tema nº 962 de repercussão geral: "É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário".*

*5. Recurso extraordinário não provido.*

*Ementa do Acórdão dos EMB. DECL no RE nº 1.063.187/SC*

***Embargos de declaração em recurso extraordinário. Tema nº 962. Ausência de contradição quanto ao art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88. Prestação de esclarecimento. Modulação dos efeitos da decisão.***

1. O equivocado entendimento acerca da possibilidade das tributações questionadas nos autos partia de uma determinada interpretação sobre diversos dispositivos legais, entre os quais o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713/88, não tendo, assim, a Corte incidido em contradição ao decidir sobre esse dispositivo.

2. No acórdão embargado, o Tribunal Pleno fixou a seguinte tese para o Tema nº 962: "É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário". Presta-se o esclarecimento de que a decisão embargada se aplica apenas nas hipóteses em que há o acréscimo de juros moratórios mediante a taxa Selic em questão na repetição de indébito tributário (inclusive na realizada por meio de compensação), seja na esfera administrativa, seja na esfera judicial.

3. Modulação dos efeitos da decisão embargada, estabelecendo-se que ela produza efeitos ex nunc a partir de 30/9/21 (data da publicação da ata de julgamento do mérito), ficando ressalvados: a) as ações ajuizadas até 17/9/21 (data do início do julgamento do mérito); b) os fatos geradores anteriores à 30/9/21 em relação aos quais não tenha havido o pagamento do IRPJ ou da CSLL a que se refere a tese de repercussão geral.

4. Embargos de declaração parcialmente acolhidos.

24. Como, nos termos dos arts. 19, inciso VI, 'a', e 19-A da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Receita Federal está vinculada a decisões judiciais proferidas nessas circunstâncias, o art. 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003, deve ser interpretado à luz do entendimento proferido no referido julgamento.

25. O alcance da decisão proferida pelo STF no julgamento do RE 1.063.187/SC foi examinado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) no Parecer SEI nº 11.469/2022/ME, que, em síntese, esclarece (sem destaques no original):

[...]

55. Feitas as considerações acima, extraem-se as seguintes conclusões:

a) a tese firmada no julgamento do Tema nº 962 é a seguinte: "É inconstitucional a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário";

b) no julgamento recursal, a Corte esclareceu que os pedidos de repetição administrativa e de compensação, na esfera judicial e administrativa, também são regulados pelo Tema nº 962, sendo inconstitucional tributar os juros de mora equivalentes à Selic em tais pleitos pelo IRPJ e pela CSLL, desde que observados os marcos temporais de modulação;

c) considerando a indivisibilidade da Selic, a tese em comento também impede a tributação da correção monetária embutida na Selic pelas mesmas exações;

d) a Corte afastou a alegação de que o acórdão embargado ostenta contradição, mantendo a interpretação conforme à Constituição Federal do art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988;

e) como o art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988, versa exclusivamente sobre IRPF, é de se concluir que o precedente também se aplica a esse tributo, impossibilitando que a Selic seja incluída em sua base de cálculo, nos pedidos de repetição de indébito tributário (inclusive a realizada por meio de compensação), na via judicial ou administrativa, desde que observados os marcos temporais da modulação;

f) inviabilidade de estender a ratio do Tema nº 962 às discussões envolvendo a incidência do IR e de CSLL sobre os juros de mora devidos no contexto do levantamento do depósito judicial ou extrajudicial e dos contratos privados;

g) viabilidade de ampliar os fundamentos determinantes do RE nº 1.063.187/SC para alcançar os pedidos de ressarcimento de créditos escriturais acrescidos de Selic, quando configurada a mora administrativa, desde que observados os marcos temporais de modulação;

h) na prática, o julgado somente regulará os fatos geradores ocorridos a partir de 30/09/2021, incluindo o dia 30/09/21;

i) as ações judiciais ajuizadas até 17/09/2021, incluindo o dia 17/09/2021, ainda que preventivas, foram ressalvadas da modulação temporal, sendo a elas aplicáveis o entendimento firmado no Tema nº 962, desde que atendidos os prazos prescricionais. Nesses casos, a carreira encontra-se dispensada de atuar, a teor do art. 19, VI, "a", da Lei nº 10.522, de 2002, com base no aludido precedente, orientando-se a reconhecer a procedência do pedido, não impugnar o cumprimento de sentença e pugnar pela não condenação de honorários advocatícios com fulcro no art. 19, § 1º, da Lei nº 10.522, de 2002;

j) por sua vez, as ações propostas a partir do dia 18/09/2021 não foram ressalvadas da modulação temporal, não tendo esses contribuintes direito à repetição do indébito dos fatos geradores ocorridos antes de 30/09/2021;

k) os pedidos administrativos de restituição e/ou de compensação de indébito tributário protocolados antes de 30/09/2021, não foram ressalvados da modulação. Por este motivo, a tese fixada no Tema nº 962 não lhes é aplicável, sendo legítima a atuação da RFB no sentido de manter a tributação da Selic, para os pedidos protocolados até o dia 29/09/2021, incluindo o dia 29/09/2021;

l) por fim, para os fatos geradores ocorridos antes de 30/09/2021, nos quais o contribuinte não tenha pago os tributos referentes ao IRPJ, IRPF e à CSLL sobre a Selic devida na repetição e/ou compensação de indébito tributário foram ressalvados da modulação, sendo inconstitucional, agora, por força do Tema nº 962, qualquer cobrança nesse sentido. Em tais casos, a PGFN e a RFB não devem engendrar qualquer providência judicial e/ou administrativa no sentido de cobrar esses valores.

26. O exame das conclusões transcritas no item anterior revela que os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição do indébito tributário objeto da Ação nº XXXXXXXXXXXXX, que foi ajuizada antes de 17/09/2021 e transitou em julgado depois de 30/09/2021 não se sujeitam à tributação do IRPJ e da CSLL.

27. Por outro lado, como a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário reconhecido em decisão judicial transitada em julgado não foi objeto do julgamento do RE nº 1.063.187/SC, verifica-se que o entendimento proferido no referido Recurso Extraordinário não se aplica às mencionadas contribuições.

27.1 Essa afirmativa é corroborada pela constatação de que o entendimento de que *os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário não correspondem a acréscimos patrimonial* afeta a apuração da renda/lucro (bases de cálculo do IRPJ e da CSLL), mas não afeta a apuração da receita bruta da pessoa jurídica (base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins).

27.2 Consequentemente, os valores atinentes à taxa Selic recebidos em razão de repetição de indébito tributário não são abrangidos pela decisão proferida no julgamento do RE nº 1.063.187/SC e encontram-se sujeitos à incidência das referidas contribuições, nos termos do art. 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 25, de 2003.

27.3 Tal conclusão pode ser corroborada pela decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), sob o rito dos recursos repetitivos (tema 1.237), que foi proferida em 20/06/2024 (publicada no Diário da Justiça Eletrônico em 25/06/2024), posteriormente ao julgamento do RE nº 1.063.187/SC (02/05/2022). O STJ, nesta decisão, fixou a seguinte tese:

*Os valores de juros, calculados pela taxa SELIC ou outros índices, recebidos em face de repetição de indébito tributário, na devolução de depósitos judiciais ou nos pagamentos efetuados decorrentes de obrigações contratuais em atraso, por se caracterizarem como Receita Bruta Operacional, estão na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS cumulativas e, por integrarem o conceito amplo de Receita Bruta, na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS não cumulativas.*

### **Determinação do momento de ocorrência dos fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**

28. Inicialmente, cumpre observar que a Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, (citada pela consulente) trata de situação jurídica distinta da situação jurídica descrita na presente consulta.

28.1 Com efeito, aquela solução de consulta examina situação referente ao reconhecimento do *“direito de excluir o valor do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS desde o ajuizamento da ação mandamental”*, na qual os indébitos em questão haviam sido computados

como despesas dedutíveis nas apurações do lucro real e da base de cálculo da CSLL, enquanto, na presente consulta, os indébitos não tiveram esse tratamento.

29. Outra distinção relevante entre o entendimento exposto na Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, e o entendimento aplicável à segunda indagação da consulente na presente consulta é que aquele ato foi editado em data anterior ao julgamento do RE nº 1.063.187/SC, enquanto este ato está vinculado à decisão judicial proferida no referido julgamento.

30. Apesar disso, essas circunstâncias não impedem que os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, sejam parcialmente aplicados no exame do segundo questionamento da presente consulta, bastando, para tanto, que os mencionados fundamentos sejam interpretados em consonância com o entendimento exposto no RE nº 1.063.187/SC.

30.1 Sendo assim, os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, aplicam-se, *mutatis mutandis*, à determinação do momento de ocorrência dos fatos geradores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre valores relativos à atualização pela Selic de repetição de indébito, na hipótese de ocorrência, concomitante, das seguintes circunstâncias: (i) a decisão judicial que julga a ação de repetição de indébito não define o valor a ser restituído; (ii) a Fazenda Pública não apresenta embargos à execução; e (iii) não há expedição de precatório.

31. A Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, cuja ementa foi publicada no DOU de 15 de dezembro de 2021, e cujo inteiro teor encontra-se disponível no site da Receita Federal na internet, esclarece (destaques do original):

[...]

16. *Segundo relata a 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).*

17. *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.)

18. Segundo ensina 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” (grifou-se).

19. O regime de competência, consabidamente, é consentâneo com a aquisição da **disponibilidade jurídica de renda**, fato gerador do Imposto sobre a Renda, nos termos do art. 43 do Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966) – o que implica igualmente a ocorrência do fato gerador da CSLL (auferimento de lucro, espécie de renda), de conformidade com o art. 195, inciso I, alínea “c”, da Constituição Federal e com os arts. 1º e 2º da Lei nº 7.689, de 1988.

20. O art. 5º do ADI SRF nº 25, de 2003, mencionado pela consulente, ao dispor, no seu caput, que “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”, expressa o entendimento de que a receita correspondente ao indébito tributário reconhecido na via judicial deve ser computada na apuração do IRPJ e da CSLL no momento em que ela estiver juridicamente disponível.

21. Havendo, portanto, os elementos caracterizadores do direito que se agrega ao patrimônio do contribuinte e sua respectiva mensurabilidade, a receita deve ser reconhecida para fins de composição da renda. Dito de outra forma, nas sentenças transitadas em julgado em que já é definido o valor a ser restituído, a receita deve ser reconhecida no momento do trânsito em julgado.

22. Observe-se, no entanto, que não se aplica à situação em análise o disposto no § 1º do art. 5º do ADI SRF nº 25, de 2003. Isso porque, no presente caso, segundo relata a consulente, em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos e a satisfação do direito creditório decorrente da ação judicial transitada em julgado se dará na via da compensação administrativa e não na via judicial, pela expedição de precatório ou de Requisição de Pequeno Valor (RPV).

23. Em várias oportunidades esta Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) esclareceu que ocorre a aquisição da disponibilidade jurídica de renda

quando não haja condição ou evento para que ela se realize. A título de exemplo, podem-se citar os Pareceres Normativos CST nº 11, de 28 de janeiro de 1976, e nº 27, de 19 de dezembro de 1984; o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 8, de 2 de setembro de 2014; a Solução de Divergência Cosit nº 26, de 31 de outubro de 2013, e as Soluções de Consulta Cosit nº 161, de 24 de junho de 2014, e nº 153, de 2 de março de 2017.

24. Assim, sempre que houver o direito a uma prestação ou contraprestação quantificável, é no momento em que surge esse direito para o contribuinte que se reconhece a receita decorrente do direito que se agrega ao seu patrimônio. É desnecessária para esse reconhecimento a efetiva satisfação da prestação ou da contraprestação, visto que antes desse momento já estava presente a disponibilidade jurídica.

25. No presente caso o direito certo quanto a sua existência incorpora-se juridicamente ao patrimônio da pessoa jurídica no momento do trânsito em julgado da sentença judicial que o reconheceu. No entanto, destaca-se que, por se estar diante de compensação de débitos com créditos decorrentes de decisão judicial – a qual não definiu o valor a ser restituído –, mediante procedimento de compensação definido no art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e na Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 17 de julho de 2017, a liquidez dos créditos, prescrita no art. 170 do CTN, é atestada pelo próprio contribuinte, em momento posterior, por ocasião da apresentação da primeira Declaração de Compensação, oportunidade em que ocorre a necessária identificação do montante do crédito, “sob condição **resolutória** de sua ulterior homologação”, nos termos do § 2º do art. 74 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

26. A esse respeito, importa transcrever trecho da Solução de Consulta Interna Cosit nº 16, de 18 de julho de 2012 (destacou-se):

**24. Como se trata de Declaração de Compensação, inverte-se o ônus da prova, cabendo ao contribuinte comprovar seu direito líquido e certo.** Dentro do prazo para homologação determinado no art. 74, § 5º, da Lei nº 9.430, de 1996, não há que se falar em decadência do direito de se aferir o pleito de compensação, que exige o cumprimento dos requisitos de liquidez e certeza do crédito informado.

[...]

30. O procedimento de homologação da compensação é iniciado pelo próprio contribuinte, que tem o ônus de provar que possui o respectivo direito creditório, e por isso deve manter a documentação pertinente até que encerrados os processos que tratam da utilização daquele crédito, consoante o disposto no art. 264 do Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, in verbis:

27. Quanto à exigência de prévia habilitação dos créditos (art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017), para fins de compensação tributária, em nada interfere no marco temporal da incidência do IRPJ e da CSLL sobre os valores relativos a créditos decorrentes de ação judicial transitada em julgado. Deveras, a imposição de formalidade para o exercício de um direito não diz respeito à incorporação desse mesmo direito ao patrimônio do seu titular, sobretudo quando consubstancie **ato vinculado** o reconhecimento de que a formalidade foi cumprida.

28. Cumpre informar que a habilitação prévia de créditos decorrentes de ação judicial tem por objetivo analisar os requisitos preliminares acerca da existência do crédito, de forma a evitar fraudes e abusos e garantindo, de modo preliminar, a viabilidade jurídica do crédito oponível à Fazenda Pública. Assim, o seu deferimento **não implica** reconhecimento do direito creditório (seja em relação ao seu valor ou à sua certeza de utilização) – art. 101, parágrafo único, da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017. O efeito temporal que produz o procedimento de habilitação dos créditos é o de suspender, no âmbito administrativo, o prazo prescricional para apresentação de Declarações de Compensação, segundo o disposto no Parecer Normativo Cosit nº 11, de 19 de dezembro de 2014.

29. Detalhando o art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, a habilitação, para efeito de compensação, de créditos reconhecidos em sentença judicial transitada em julgado como um **ato vinculado**, a ser praticado pela RFB, sempre que o sujeito passivo atenda aos requisitos estabelecidos no citado artigo. Não se trata de condição para que o direito creditório se incorpore ao patrimônio do sujeito passivo, porque não há evento futuro e incerto a cogitar.

30. A habilitação é evento certo, é um direito de todos quantos se enquadrem nas condições do art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017, por isso mesmo, reconhecido mediante **ato vinculado** pela RFB. Significa dizer, a habilitação é direito subjetivo de todos quantos sejam titulares de créditos próprios reconhecidos como passíveis de compensação tributária em sentença judicial transitada em julgado, cabendo ao fisco, unicamente, reconhecer que foram atendidas as condições listadas no antes referido art. 100 da Instrução Normativa RFB nº 1.717, de 2017.

31. Conclui-se, assim, que, na hipótese de compensação de indébito tributário decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o indébito tributário e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data são oferecidos à tributação do IRPJ e da CSLL. Isso porque é nesse momento em que o contribuinte exterioriza o montante do crédito a que tem direito decorrente dessa sentença. Tem-se, então, um direito certo – elemento que decorre do trânsito em julgado da decisão – e quantificável – elemento que decorre do montante integral a que tem direito, declarado na primeira Declaração de Compensação.

32. Com base no acima exposto, e tendo em conta o disposto no art. 17, caput, do Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, no art. 9º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e nos arts. 51, 158 e 739 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a receita decorrente dos juros de mora devidos sobre o indébito igualmente deve compor as bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep no período de apuração em que ocorrer o reconhecimento do indébito principal que lhe dá origem. A partir desse momento, os juros incorridos em cada mês devem ser reconhecidos pelo regime de competência como receita tributável do respectivo mês.

33. O fato gerador da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apuradas pelo regime não cumulativo é o auferimento de receita, devendo-se considerar auferida a receita nos termos do regime aplicável ao IRPJ e à CSLL apurados pelo lucro real (regime de competência, observadas as regras excepcionais):

*Lei nº 10.637, de 2002.*

*Art. 1º A Contribuição para o PIS/Pasep, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)*

*Lei nº 10.833, de 2003.*

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (grifado)*

34. Cumpre enfatizar que, a par dos juros de mora, as variações monetárias ativas dos direitos de crédito são consideradas receitas financeiras para fins de apuração das referidas contribuições, conforme dispõe a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998:

*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. (grifado)*

35. Nesse sentido, cabe ressaltar que o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, reestabeleceu, para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas

*sujeitas ao regime de apuração não cumulativa, salvo exceções expressas que não alcançam as receitas tratadas na presente Solução de Consulta:*

*Art. 1º Ficam restabelecidas para 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e 4% (quatro por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não-cumulativa das referidas contribuições.*

*§ 1º Aplica-se o disposto no caput inclusive às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de apuração não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.*

*§ 2º Ficam mantidas em 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento) e 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), respectivamente, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS aplicáveis aos juros sobre o capital próprio.*

*§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)*

*[...]*

*Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir de 1º de julho de 2015. (grifado)*

*[...]*

32. O exame dos excertos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2001, transcritos no item anterior revela que os fundamentos do referido ato determinam que, na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que:

32.1 o indébito e os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

32.2. os juros de mora sobre ele incidentes até essa data devem ser oferecidos à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins

33. Na situação jurídica examinada na presente consulta, observa-se que:

33.1. por não ter sido computado, em períodos anteriores, como despesa dedutível na determinação do lucro real e da CSLL, o indébito em questão não se sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL; e

33.2. em decorrência da decisão judicial proferida no julgamento do RE nº 1.063.187/SC, os juros de mora incidentes sobre o indébito em questão não devem ser oferecidos à tributação do IRPJ, da CSLL.

34. Apesar dessas diferenças entre as duas soluções de consulta em questão, os fundamentos da Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2001, permanecem aplicáveis, *mutatis mutandis*, à segunda indagação da presente consulta, de modo que é correto afirmar que, na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o montante da sua atualização Selic até essa data deve ser oferecido à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

35. Por fim, registre-se que esta solução de consulta está parcialmente vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, nos termos do art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

## CONCLUSÃO

36. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que:

36.1. conforme entendimento expressamente consignado nos Embargos de Declaração da Ação nº XXXXXXXXXXXXX, o direito aos créditos da não cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins de que trata a referida ação tem a natureza jurídica de repetição de indébito;

36.2. a repetição de indébito de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX não se sujeita à tributação do IRPJ e da CSLL, uma vez que o referido indébito não foi computado, em períodos anteriores, como despesa dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da referida contribuição;

36.3. a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins não incidem sobre os valores recuperados a título de tributo pago indevidamente;

36.4. em decorrência dos efeitos da decisão judicial proferida, em sede de repercussão geral, no julgamento do RE nº 1.063.187/SC, bem como de sua modulação, a atualização pela Selic dos valores da repetição de indébitos de que trata a Ação nº XXXXXXXXXXXXX (que foi ajuizada antes de 17/09/2021 e transitou em julgado depois de 30/09/2021) não se sujeita à incidência do IRPJ e da CSLL e sujeita-se à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins; e

36.5. na hipótese de compensação de indébito decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado nas quais em nenhuma fase do processo foram definidos pelo juízo os valores a serem restituídos, é na entrega da primeira Declaração de Compensação, na qual se declara sob condição resolutória o valor integral a ser compensado, que o montante da sua atualização pela Selic até essa data deve ser oferecido à tributação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

*Assinatura digital*

ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Cotir e à Cotri.

*Assinatura digital*

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*

GUSTAVO SALTON ROTUNNO ABREU L DA ROSA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotir

*Assinatura digital*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Declaro sua vinculação parcial à Solução de Consulta Cosit nº 183, de 2021, com base no art. 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Publique-se, na forma do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora-Geral da Cosit