

COMPENSAÇÃO DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS LASTREADA EM LIMINARES - INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO IRPJ E DA CSLL

COMPENSATION OF TAX CREDITS BACKED IN LIMINATIONS - IRPJ AND CSLL IMPACT (OR NOT)

DEMÉTRIUS NICHELE MACIEI

Pós-doutorado na Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012). Mestre em Direito Econômico e Social (2004) e Especialista em Direito Empresarial (2000), ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1994). Professor de Direito Tributário na graduação, especialização, mestrado e doutorado na Faculdade de Direito Curitiba (UNICURITIBA), Ex-professor da Faculdade Autônoma de Direito de São Paulo (2006-2007) e na graduação e especialização da Pontifícia Universidade Católica do Paraná (2000-2006/2011-2013). Ocupou os cargos de gerente e diretor jurídico de empresas de grande porte no Brasil e no exterior, nos ramos da Indústria e Auditoria Externa. Realizou Curso de Extensão em Direito Norte-Americano pela Fordham University, em Nova York/EUA (2010). Atuou como titular na Câmara Superior de Recursos Fiscais no CARF/MF (2015-2019) e do Conselho Temático de Assuntos Tributários da Federação das Indústrias do Paraná (FIEP). Atualmente participa como titular do Conselho Fiscal de Companhias listadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA), e da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR. Conselheiro Certificado pelo Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC). Advogado em SP e no PR.

SANDRA MARLETE JANKOVSKI

Mestranda em Direito Empresarial e Cidadania do Centro Universitário Curitiba – UniCuritiba (2021/2022). Pós-graduada em Direito Tributário Contemporâneo pela Faculdade de Direito Curitiba (2002). Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito Curitiba (2001). Bacharel em Ciências Contábeis pela Fundação de Estudos Sociais do Paraná – FESP (1995). É membro da Comissão de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção Paraná – OAB/PR. Professora de Pós-Graduação em Planejamento Tributário. Palestrante de Cursos e Seminários na Área Tributária.

RESUMO

A definição sobre o momento em que é incidida a tributação do IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) nos créditos tributários lastreados em decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Pública Federal e utilizados para a compensação de outros tributos não é tarefa fácil e causa muita polêmica. Ao menos cinco correntes do Direito tratam da matéria. Dessa forma, a questão que nos inquieta é a seguinte: em que medida a compensação de créditos tributários lastreada em liminares pode incidir (ou não) o IRPJ e o CSLL? Assim, o



presente trabalho discute as peculiaridades acerca da compensação, com início no direito privado e considerando como foco principal a compensação tributária federal e a incidência (ou não) dos impostos supracitados determinada judicialmente por liminar, antes do trânsito em julgado da decisão em que se discute a matéria principal. Além da legislação sobre o tema, o estudo está ancorado em pesquisas recentes acerca da compensação de créditos tributários. A metodologia utilizada é a pesquisa descritiva com abordagem qualitativa utilizando a coleta de dados em bibliografia e documentos oficiais para se chegar a termo. A contribuição deste estudo é iluminar as discussões acerca da compensação tributária no país, e os resultados mostram que o tema ainda está longe de um consenso, e assim, trazemos breves apontamentos acerca do assunto.

Palavras-chaves: liminar; compensação; IRPJ, CSLL; crédito tributário.

ABSTRACT

The definition of when the IRPJ (Corporate Income Tax) and CSLL (Social Contribution on Net Income) taxation is levied on tax credits backed by court decisions unfavorable to the Federal Public Treasury and used for offsetting of other taxes is not an easy task and causes a lot of controversy. At least five currents of law deal with the matter. Thus, the question that worries us is the following: to what extent can the offsetting of tax credits backed by injunctions affect (or not) the IRPJ and the CSLL? Thus, the present work discusses the peculiarities about the compensation, starting with private law and considering as the main focus the federal tax compensation and the incidence (or not) of the aforementioned taxes determined judicially by injunction, before the final and unappealable decision in which the main subject is discussed. In addition to legislation on the subject, the study is anchored in recent research on the offsetting of tax credits. The methodology used is descriptive research with a qualitative approach using data collection in bibliography and official documents to reach the end. The contribution of this study is to illuminate the discussions about tax compensation in the country, and the results show that the topic is still far from a consensus, and thus, we bring brief notes on the subject.

Keywords: *injunction; compensation; IRPJ; CSLL; tax credit.*

1 INTRODUÇÃO

Convencionalmente, a definição sobre o momento da incidência da tributação do IRPJ (Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido) nos créditos tributários lastreados em decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Pública Federal e utilizados para a compensação de outros tributos não é tarefa fácil.



Há, pelo menos, cinco correntes que tratam do assunto, a saber: (i) a tributação deve ocorrer no momento em que houve o trânsito em julgado da ação em favor do contribuinte, independentemente de ter sido realizada a compensação com débitos; (ii) quando o crédito for habilitado junto a Receita Federal deverá ser oferecido todo o crédito à tributação; (iii) no momento em que for realizada a compensação com os débitos, e a medida que o crédito for utilizado, deverá ser tributado; (iv) por ocasião da primeira compensação realizada, mesmo havendo créditos residuais a serem utilizados; e, (v) ainda, de forma mais arrojada, há uma corrente defende que a tributação somente deverá ocorrer por ocasião da homologação pela Secretaria da Receita Federal dos créditos compensados, o que poderá levar até 5 anos, de cada compensação, quando ocorre a homologação tácita.

Assim, o assunto vem ganhando bastante relevância, principalmente em razão dos grandes valores envolvidos nas decisões judiciais e, por muitas vezes os créditos levam meses – e até mesmo anos – para serem consumidos pelos contribuintes (e isso em razão do afoite da Receita Federal do Brasil em tributá-los).

Desse modo, um lado, o contribuinte busca postergar o pagamento dos tributos e, de outro, o Fisco quer recebê-los imediatamente sobre todo o valor envolvido no processo judicial – já após o trânsito em julgado. Um exemplo disso foi a notícia de que o STF decidiria que o Fisco poderia cobrar multa de 50% sobre compensações indevidas. Na ocasião, alguns operadores do Direito protestaram. De acordo com o IBET (2021) trata-se, segundo advogados, de dupla punição ao contribuinte – e acaba inibindo compensações. A multa de 20%, dizem, já seria uma penalidade suficiente. “A multa de 50% pela simples não homologação da compensação, sem que se identifique uma conduta maliciosa do contribuinte, afronta diretamente os princípios da proporcionalidade, razoabilidade e do não confisco”, diz Donovan Mazza Lessa, sócio do escritório Maneira Advogados (IBET, 2021).

O assunto ganha maior relevância ainda quando se trata de compensação antecipada judicialmente; são as decisões judiciais concedidas em mandados de segurança que autorizam a compensação antes do trânsito em julgado onde se discute o assunto principal.

Em algumas situações são concedidas liminares, anterior ao passado em julgado da matéria discutida, para fins de compensação do valor discutido, entendendo o magistrado que a finalidade exclusiva da norma esculpida no art. 170-A, do CTN (“é vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial”), foi a de apenas evitar que houvesse efeitos práticos à decisões judiciais de caráter transitório e/ou precário e nesse caso, o caráter precário é a ausência de certeza.

Isso normalmente ocorre porque há precedente vinculante no Superior Tribunal de Justiça (STJ) ou no Supremo Tribunal Federal (STF) sobre a matéria discutida favorável ao contribuinte, julgado sob o regime dos recursos representativos de controvérsia e sob esse aspecto possui liquidez e certeza, ainda que a ação em que se discute a essência e direito ao crédito não tenha passado em julgado.

Daí se insurge a questão acerca da tributação do IRPJ e da CSLL sobre os créditos compensados, uma vez que a ação principal não transitou em julgado aliás, o questionamento abrange não só o valor principal, mas também a parcela decorrente de sua atualização (SELIC – que é a taxa básica de juros da economia e utilizada para atualização de tributos federais).

Em nosso trabalho sobre o estado da arte do tema proposto, identificamos diversos estudos que colocam o assunto em perspectiva. A busca foi feita no Portal da Capes, no Banco de Teses e Dissertações da Capes, no Dedalus (USP) e no Google Acadêmico. Em todas as plataformas foi digitado o termo “compensação de créditos tributários” num período que abrange os últimos 5 anos (2018 – 2021) e os resultados foram estes: Portal de Periódicos Capes (106 trabalhos¹), Catálogo de Teses e Dissertações da Capes (384911 menções²), Repositório USP (06 menções³) e Google Acadêmico (13700 resultados⁴). Dos trabalhos encontrados, destacamos os de Balthazar, Pinheiro e Basso (2020) em que os autores refletem acerca dos programas de

¹ Cf. em: <https://www-periodicos-capes-gov-br.ez1.periodicos.capes.gov.br/index.php/buscaador-primo.html>. Acesso em: 15 jan. 2022.

² Cf. em: <https://catalogodeteses.capes.gov.br/catalogo-teses/#/>. Acesso em: 15 jan. 2022.

³ Dos 06 trabalhos encontrados, apenas 01 deles é referente aos últimos 5 anos. Cf. em: <https://repositorio.usp.br/result.php?search%5B%5D=compensa%C3%A7%C3%A3o+de+cr%C3%A9ditos+tribut%C3%A1rios>. Acesso em: 15 jan. 2022.

⁴ Cf. em: https://scholar.google.com.br/scholar?q=compensa%C3%A7%C3%A3o+de+cr%C3%A9ditos+tribut%C3%A1rios&hl=pt-BR&as_sdt=0%2C5&as_ylo=2018&as_yhi=2021. Acesso em: 15 jan. 2022.



transação tributária desenvolvidos no Brasil, à luz do controle de proporcionalidade; de Duque (2019) que estuda a cobrança do crédito tributário através do procedimento de execução fiscal, apontando as vicissitudes do sistema de resolução de conflitos e destacando aprimoramentos necessários a uma cobrança justa, célere e efetiva; e também o estudo de Del Fiorentino (2009) sobre as não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI, ao ICMS, ao PIS e à COFINS; e, por fim o de Cellas e Cubas Júnior (2018) que aborda a prescrição no Direito Tributário em relação ao princípio da reserva legal como balizador do prazo para não homologação de compensação.

Assim, no presente trabalho, a questão que nos inquieta é a seguinte: em que medida a compensação de créditos tributários lastreada em liminares pode incidir (ou não) o IRPJ e o CSLL? Para responder a isso, e como objetivo geral deste texto, discutimos as peculiaridades acerca da compensação, com início no direito privado e considerando como foco principal a compensação tributária federal. Como objetivo específico, analisamos as regras contidas no Código Tributário Nacional, na legislação federal e outras normas complementares expedidas no âmbito da Receita Federal do Brasil sobre o assunto à luz da legislação e entendimentos sobre o tema.

A metodologia utilizada é a pesquisa descritiva (MEZZAROBBA & MONTEIRO, 2014) com a técnica de abordagem qualitativa (GIL, 2002), ancorados nos procedimentos técnicos de coleta e análise bibliográfica e documental sobre a proposta temática.

Acreditamos que, desta forma, nosso estudo possa iluminar as discussões sobre os impostos no Brasil, visando sempre a equidade na cobrança à pessoa física e à jurídica.

Dessa forma, este artigo está distribuído em quatro seções, incluindo esta introdução e as considerações finais. Em *Compensação Tributária (Código Tributário Nacional, Legislação Federal e Outras Normas)*, analisamos as leis federais acerca da tributação no Brasil, com o objetivo de compreender melhor o assunto e assim, discutir na seção subsequente o tema principal deste estudo; e com *Incidência (ou não) do IRPJ e da CSLL sobre o principal e atualização monetária* discutimos os aspectos, peculiaridades e consequências da compensação em relação aos tributos incidentes no âmbito do IRPJ e CSLL.

2 COMPENSAÇÃO TRIBUTÁRIA (CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, LEGISLAÇÃO FEDERAL E OUTRAS NORMAS)

O conceito de compensação é trazido pelo artigo 368 do Código Civil Brasileiro, que define como sendo uma das formas de extinção das obrigações em geral. Segundo o dispositivo, se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem. Ainda, nos termos do artigo 369, do mesmo diploma, a compensação somente se efetua entre dívidas líquidas, vencidas e de coisas fungíveis.

No âmbito tributário, esse instituto foi acolhido como forma extintiva do crédito tributário, no artigo 156, II, do Código Tributário Nacional – CTN, porém, com certas particularidades, de forma diferenciada da norma privada, como se extrai da redação atribuída aos artigos 170 e 170-A:

Art. 170. A lei pode, nas condições e sob as garantias que estipular, ou cuja estipulação em cada caso atribuir à autoridade administrativa, autorizar a compensação de créditos tributários com créditos líquidos e certos, vencidos ou vincendos, do sujeito passivo contra a Fazenda Pública.

Parágrafo único. Sendo vincendo o crédito do sujeito passivo, a lei determinará, para os efeitos deste artigo, a apuração do seu montante, não podendo, porém, cominar redução maior que a correspondente ao juro de 1% (um por cento) ao mês pelo tempo a decorrer entre a data da compensação e a do vencimento.

Art. 170-A. É vedada a compensação mediante o aproveitamento de tributo, objeto de contestação judicial pelo sujeito passivo, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

Constata-se pelo contorno delineado no artigo 170 que é permitida a compensação de créditos tributários com créditos de qualquer natureza do sujeito passivo com a Fazenda Pública, podendo ser de qualquer espécie, bastando que pertença à mesma Fazenda Pública e obedeça aos requisitos legais. Podendo ser, até mesmo, vencidos ou vincendos. Esse dispositivo encontra-se em consonância com a Constituição Federal/88, não só porque o CTN foi recepcionado com *status* de Lei Complementar, como também porque não fez nenhuma restrição à compensação tributária.

Vale lembrar que as matérias reservadas à Lei Complementar de âmbito tributário estão arroladas no artigo 146 da Constituição Federal, e ali não se encontra nenhuma

menção à compensação, podendo, assim, ser tratada em lei ordinária. De tal modo, sendo o direito à compensação autorizado mediante lei ordinária, sem maiores restrições, é prerrogativa do legislador autorizá-la com certos critérios, condições e forma.

Via de regra, somente pode ser realizada em decorrência de recolhimentos indevidos ou a maior, créditos acumulados (na forma legalmente prevista) e de decisões transitadas em julgado, consoante expressa previsão nos artigos 170 e 170-A do CTN. A exigência do trânsito em julgado se fundamenta na inexistência de certeza relativa ao crédito que ainda é objeto de discussão judicial.

Na prática, todavia, e não raras vezes, o juiz pode antecipar o direito à compensação pela concessão de medidas transitórias (liminares, cautelares, antecipatórias etc.), contudo, a compensação somente se tornará definitiva com o trânsito em julgado.

Nessas situações o legislador ordinário possibilita que o contribuinte simplesmente declare a compensação de créditos seus com tributos que tenha a pagar, extinguindo o respectivo crédito tributário sob condição resolutória de sua ulterior homologação.

Já no caso de compensação, antes do passado em julgado, o efeito atribuído aos créditos é o suspensivo do artigo 151, IV e V⁵ do CTN e não o extintivo da compensação do artigo 156, II⁶.

2.1 COMPENSAÇÃO COM BASE EM DECISÕES TRANSITÓRIAS⁷

Mesmo diante da vedação contida no artigo 170-A do CTN, especialmente quando há grande probabilidade de a matéria discutida ter desfecho favorável ao contribuinte, são proferidas algumas decisões judiciais permitindo a compensação tributária antes do trânsito em julgado.

⁵ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...) IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança; V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

⁶ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) II - a compensação.

⁷ Ainda que na decisão que concedeu a liminar conste que a medida não é transitória esta denominação é adotada, tanto pela RFB como pela PGFN no Parecer Normativo PGFN/CAT n° 2093. Em razão disso, a adotaremos para fins da presente análise.

Esses pronunciamentos jurisdicionais são de eficácia imediata, ainda que “condicionada” ao futuro desenrolar do processo, como são, por exemplo, as liminares em ações cautelares e em Mandados de Segurança, as antecipações de tutela em ações ordinárias e os acórdãos de Tribunais Regionais Federais contra os quais apenas estejam pendentes recursos sem efeito suspensivo (recurso especial e recurso extraordinário).

Há uma ação principal, onde se discute o mérito, e por meio de liminar concedida em Mandado de Segurança, ou outra medida correlata, confere-se ao contribuinte a possibilidade de compensar os tributos anteriormente recolhidos e discutidos na ação principal, antes de seu trânsito em julgado.

No mandado de segurança, em que é concedida a liminar, não se discute (ou discutiu) o mérito quanto à origem e direito do crédito tributário, a ordem emanada desta medida limita-se à determinação de compensação considerando o imposto apurado como crédito com outros tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB). Logo, não é satisfativa – possui apenas o condão de suspender a exigibilidade do tributo que será compensado nos termos do artigo 151, V, e não de legitimar a compensação na forma do artigo 156, II do CTN.

A eventual revogação da liminar devolve a situação ao estado anterior à sua concessão. O beneficiado da decisão judicial transitória assume os riscos de sua cassação posterior. Ou seja, para os fins aqui colimados, nunca existiu o direito à compensação.

Nesse diapasão, sendo cassada ou revogada a liminar, no decorrer do processo judicial, o contribuinte terá até trinta dias para pagar o tributo que estava com a exigibilidade suspensa acrescidos de juros de mora calculados à taxa SELIC, sob pena de passar a incidir a multa de mora e de ser devida a multa de lançamento, se não ocorrer o referido pagamento, conforme o artigo 63 da Lei nº 9.430/96.

Independentemente de tudo isso, a compensação tributária determinada em decisões judiciais em tais situações é de observância obrigatória da Receita Federal do Brasil (RFB), dado o caráter mandatário nela contido. Ademais, o descumprimento constitui ofensa ao princípio da harmonia e independência entre os Poderes da União previsto no artigo. 2º da Constituição Federal/88.

Até mesmo a Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), por intermédio da Solução de Consulta Interna nº 10 de 11 de março de 2005, se pronunciou sobre o assunto orientando a implementação de decisões transitórias que determinam a compensação, antes do trânsito em julgado, nos seguintes termos:

Conforme bem assevera a Disit da SRRF06, não cabe à SRF e a seus servidores descumprir Registros Nº 5946/2010 e Nº 94/2011; Nº 1907/2011 e Nº 9998/2010. 71 uma decisão judicial proferida por autoridade ou órgão competente da Justiça Federal, ainda que sob a alegação de que referida decisão contraria disposição literal de lei. A recusa do Poder Executivo ao cumprimento de decisões em vigor proferidas pelo Poder Judiciário, ainda que provisórias, constitui ofensa ao princípio da harmonia e independência entre os Poderes da União previsto no art. 2º da Constituição Federal de 1988. Num Estado Democrático de Direito tal qual a República Federativa do Brasil, eventual ‘correção de erros’ praticados pelas autoridades e órgãos do Poder Judiciário no exercício de sua função jurisdicional deve ser buscada pelo Poder Executivo pelos meios previstos em lei, jamais mediante a recusa no cumprimento da decisão judicial. Há que se salientar, ademais, que o Brasil, a par do controle concentrado, adotou o critério difuso (ou jurisdição constitucional difusa) de controle de constitucionalidade das leis, segundo o qual todos os juízes podem negar a aplicação da lei ao caso concreto por considerá-la incompatível com a Constituição Federal, daí a possibilidade de a autoridade ou órgão competente da Justiça Federal negar a aplicação do disposto no art. 170-A do CTN à compensação pleiteada pelo sujeito passivo. Por tudo isso e em consonância com o entendimento esposado pela Disit da SRRF06, as unidades da SRF devem admitir a compensação de crédito reconhecido por decisão judicial vigente, ainda que não transitada em julgado, quando referida decisão, além de ter reconhecido o crédito do sujeito passivo para com a União relativo a tributo ou contribuição administrados pela SRF, também reconheceu o direito à utilização do referido crédito, antes do trânsito em julgado da referida decisão, na compensação de débitos relativos aos tributos e contribuições administrados pelo órgão. A compensação, no entanto, é realizada sob condição resolutiva e deve ser revista se a decisão final da Justiça for diferente da decisão provisória.” (destacou-se).

Desse modo, não há como a RFB escusar-se à efetivação das decisões quando estas forem expressas e inequívocas ao determinar/autorizar que a compensação se faça antes do trânsito em julgado ou que a ela não se aplique o art. 170-A do CTN.

Do mesmo modo, a Norma COSAR 239/2000, Nota Técnica Nº 007/2007 e Pareceres 1499/2005 e 1140/2007 da PGFN, esclarecem que a RFB deve, diante de uma decisão que determinou, de forma expressa, a compensação de crédito tributário, antes do trânsito em julgado da demanda, mesmo após a superveniência da Lei Complementar

nº 104/2001 efetuar, em respeito à decisão judicial, a suspensão temporária da exigibilidade do crédito.

Portanto, pelo exposto, não resta qualquer dúvida quanto à possibilidade de a empresa realizar a compensação nos termos estabelecidos na liminar concedida em Mandado de Segurança, ainda que recebida pela RFB com o efeito suspensivo.

2.1.2 Compensação na esfera federal

Na esfera federal a Lei nº 8.383/91 (em seu artigo 66) estabelece que nos casos de pagamento indevido (ou a mais) de tributos, contribuições federais, inclusive previdenciárias e receitas patrimoniais, mesmo quando resultante de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, o contribuinte poderá efetuar a compensação desse valor no recolhimento de importância correspondente a período subsequente. A Lei prevê no parágrafo 1º que só poderá ser efetuada entre tributos, contribuições e receitas da mesma espécie, o que trouxe à tona a discussão sobre o significado da expressão “tributos, contribuições e receitas da mesma espécie”, se seriam somente compensáveis impostos com impostos, taxas com taxas, contribuição social com contribuição social etc.

Assim, restou ultrapassada a discussão, com a edição da Lei nº 9.250/95, que se definiu pelo critério de tributos com a mesma destinação constitucional. Não se pode, porém, confundir essas compensações com aquela prevista no CTN, isto porque o artigo 170 permanece íntegro, vigente e aplicável a todas as situações que com ele se identifiquem, sendo imprescindível apenas que o contribuinte comprove a liquidez e a certeza de seu crédito, para se contrapor ao crédito tributário que lhe está sendo exigido.

A Lei nº 9.430/96, estabelece em seu artigo 74, que o sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo ao 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 esse Órgão, com parcelas vencidas (em atraso) ou parcelas vincendas (futuras).

A compensação, em regra, é efetuada mediante a entrega, pelo sujeito passivo, de declaração na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados e extingue-se o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação (§ 1º, 2º, art. 74).

No sistema normativo em vigor, a compensação pode ser dividida, segundo o critério da iniciativa, em dois grupos:

- i) de ofício ou sob iniciativa da administração – prevista no art. 170, do CTN e permitida pelo artigo 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986; artigo 73, da Lei nº 9.430, de 1996; e, §§ 9º e 10 do art. 100 da CF, regulamentados pelos artigos 30 a 44 da Lei nº 12.431, de 2011;
- ii) de iniciativa do contribuinte ou “compensação no regime de lançamento por homologação” – prevista nos artigos 170 e 170-A do CTN e autorizada pelo art. 74, da Lei nº 9.430, de 1996.

Que pode ser subdividida em dois modos de processamento: a auto compensação ou compensação “extra estatal” e a compensação decorrente de sentença judicial transitada em julgado.

As compensações de iniciativa do contribuinte têm como principal efeito a extinção imediata dos créditos tributários, sob condição resolutória de ulterior homologação, oferecidos em contrapartida ao crédito do contribuinte contra o Estado (indébito), apurado pelo próprio contribuinte ou certificado em sentença judicial.

A consequência, por sua vez, da compensação não homologada, para ambas as modalidades, é a cobrança do crédito tributário correspondente, já que a oferta da compensação pelo contribuinte à administração implica confissão de dívida e constituição do crédito tributário (§ 6º do art. 74 da Lei Nº 9.430, de 1996).

A operacionalização da compensação de tributos e contribuições federais encontra-se disciplinada na Instrução Normativa nº 2.055/2021 que estabelece normas sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil, nos seguintes termos:

Art. 64. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV.

§ 2º A compensação de que trata o caput será efetuada mediante a apresentação da declaração de compensação, ainda que:

I - o débito e o crédito objetos da compensação se refiram a um mesmo tributo; ou

II - o crédito para com a Fazenda Nacional tenha sido apurado por pessoa jurídica de direito público.

§ 3º Consideram-se débitos próprios, para fins do disposto no caput, os débitos por obrigação própria e os decorrentes de responsabilidade tributária apurados por todos os estabelecimentos da pessoa jurídica. (Grifou-se).

Pela análise do dispositivo extrai-se que é admissível somente a compensação de créditos decorrentes de decisão judicial após o trânsito em julgado, o que permite concluir que da forma pela qual está estruturado o programa eletrônico PER/DECOMP⁸, atualmente não há possibilidade fática de o contribuinte pedir e operacionalizar compensação por meio do programa quando o direito ao crédito tenha sido deferido por meio de decisão judicial transitória. A princípio, se realizada a compensação por meio dos procedimentos previstos na Instrução Normativa nº 2.055/2021, seria considerada não declarada ou homologada, conforme o caso, com base nos artigos 75, IV, 84, §1º, 101 e 103, III:

Art. 75. É vedada e será considerada não declarada a compensação de crédito que:

(...)

IV - seja decorrente de decisão judicial não transitada em julgado;

(...)

Art. 84. O crédito relativo às contribuições previdenciárias previstas nas alíneas "a" a "d" do inciso I do art. 2º apurado pelo sujeito passivo, passível de restituição ou de reembolso, inclusive o crédito relativo à Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB), poderá utilizá-lo na compensação de contribuições previdenciárias correspondentes a períodos subsequentes, observado o disposto no art. 89.

§ 1º É vedada a compensação do crédito a que se refere o caput, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial

(...)

Art. 101. É vedada a compensação do crédito do sujeito passivo para com a Fazenda Nacional, objeto de discussão judicial, antes do trânsito em julgado da respectiva decisão judicial.

(...)

⁸ Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) é um *software* da Receita Federal que facilita as transações de restituição, ressarcimento e compensação de tributos. Cf. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/restituicao-ressarcimento-reembolso-e-compensacao/perdcomp>. Acesso em: 18 jan. 2022.

Art. 103. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que:

(...)

III - a decisão judicial transitou em julgado; (destacou-se).

Apesar de tais disposições legais, a compensação tributária determinada judicialmente, antes do trânsito em julgado, é impositiva à RFB, mesmo diante da inexistência de previsão legal e/ou ato normativo que a discipline.

Dentro desse cenário, uma vez que a própria RFB não prevê a possibilidade de compensação de créditos e se viu sem mecanismos para dar cumprimento a essas decisões judiciais, provocou consulta, por intermédio da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), junto à Procuradoria da Fazenda Nacional que, por meio do Parecer PGFN- CAT nº 2093/2011, realizou um estudo, abordando entre outros, a matéria em comento.

Ali esclareceu-se que não é possível se reconhecer a legitimidade da norma individual e concreta de compensação produzida pelo contribuinte através de decisão judicial liminar, impõe-se, doutra parte e desde que presentes os requisitos legais, eventual suspensão da exigibilidade do crédito tributário envolvido no procedimento compensatório. (incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional) e quando do posterior trânsito em julgado, deverá ser promovido “*o encontro de contas dentro do limite do decisório*”.

Em relação a operacionalização recomendou-se à RFB que realizasse adaptações na norma atual que disciplina os procedimentos compensatórios, permitindo a habilitação de créditos, não só decorrentes de decisão transitada em julgado, como se encontra, mas também derivados de decisões transitórias.

Para se efetivar as compensações foi instruída a utilização de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF e todo o débito compensado ficará com exigibilidade suspensa, não havendo o que se cogitar de prescrição, eis que só terá seu curso na hipótese de cassação da liminar ou após o trânsito em julgado da decisão judicial.

Admitiu-se também, a conversão de DCTF em DCOMP (Declaração de Compensação) – ou de convalidação ou conversão de DCOMP irregular (utilizada para compensação com base na legislação atual), em virtude da superveniência do trânsito

em julgado da decisão judicial antes da resposta do Fisco quanto à homologação da compensação prematuramente informada. Aplicável quando advindo de vigência ininterrupta de decisão judicial transitória até a ratificação por sentença transitada em julgado.

3 INCIDÊNCIA (OU NÃO) DO IRPJ E DA CSLL SOBRE O PRINCIPAL E ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA

A recuperação de tributos pagos indevidamente por via judicial representa um verdadeiro reajuste de lucro para as empresas. Consoante às disposições contidas no artigo 53 da Lei nº 9.430/96, 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.

Nasce daí a polêmica acerca da tributação e em que momento os valores dos créditos recuperados devem ser levados à tributação, existindo, ao menos 5 (cinco) principais correntes sobre o assunto:

- (i) no trânsito em julgado da decisão judicial – defendida pela RFB, mesmo que não realizada qualquer compensação de valores recuperados; ocorrendo o trânsito em julgado os valores devem ser oferecidos à tributação;
- (ii) na habilitação dos créditos – tese defendida pelos contribuintes e tem como fundamento principal o fato de que os créditos somente passam a ter disponibilidade quando habilitados junto à RFB, a partir daí podem ser objeto de compensação.

Embora haja fundamentos jurídicos para sustentar, na prática não traz muito resultado ao contribuinte, pois o prazo de habilitação de créditos perante a RFB está em torno de 30 (trinta dias).

(iii) quando o crédito for habilitado junto a receita federal, por ocasião da primeira compensação realizada, deverá ser oferecido todo o crédito à tributação; tese, também, defendida pela RFB em recente resposta à Solução de Consulta nº 183, COSIT- de 07/12/2021

Este novo entendimento da RFB invalida, na prática, a aplicação do item anterior, eis que mais favorável ao contribuinte.

(iv) na compensação dos créditos – o argumento basilar é que a efetiva realização dos créditos ocorre somente quando forem compensados com débitos do contribuinte.

(v) na homologação dos créditos pela RFB – substanciada no fato de que os créditos apenas serão líquidos e certos após homologados, pois é comum a RFB não concordar com os valores habilitados e compensados pelo contribuinte.

Mesmo recente essa corrente, estão sendo concedidas liminares aos contribuintes o que pode resultar em uma postergação de até 5 (cinco) anos no recolhimento dos tributos, quando se dá a homologação tácita se a expressa não ocorrer antes.

Como se observa trata-se, pois, de matéria controvertida, envolvendo não só definição do aspecto material como temporal dos tributos (exigência e momento desta exigência), tanto sobre o valor principal como sobre os juros, ou seja, a taxa SELIC. Inclusive a incidência de IRPJ e CSLL sobre a atualização dos valores (taxa SELIC) já foi objeto de repercussão geral no STF.

Posto isso, tem-se que independentemente da argumentos utilizados para sustentar qualquer uma das 5 (cinco) correntes citadas acerca do momento da tributação do IRPJ e da CSLL na compensação, a incidência dos tributos está diretamente vinculada à necessidade de uma decisão definitiva sobre a matéria a ser obtida pelo contribuinte.

A medida tão somente confere efeitos suspensivos aos débitos compensados nos termos do artigo 151, V do CTN, os quais, inclusive, podem ser exigidos na eventualidade de cassação da medida ou decisão contrária ao contribuinte na ação declaratória principal.

A própria RFB sempre ao tratar da exigência dos tributos, os vincula ao momento do trânsito em julgado da decisão; interpretando-se a *contrário sensu*, se não tiver ocorrido o trânsito em julgado, não há como sustentar a incidência dos tributos. A exemplo, é a Solução de Divergência nº 19/2005:

SOLUÇÃO DE DIVERGÊNCIA COSIT Nº 19, de 12 de novembro de 2003

Dispõe sobre a tributação de valores restituídos ao contribuinte pessoa jurídica, por força de sentença judicial em ação de repetição de indébito.

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. (Destacou-se).

Em relação à interpretação apresentada supra, convém fazer duas considerações: a primeira, é aplicada pelas autoridades administrativas de forma indistinta, até mesmo

em decisões transitadas em julgado que reconhecem o direito do contribuinte de compensar os valores dos débitos, porém, não são apurados no processo; a outra, que a incidência do IRPJ e das CSLL nos valores recuperados está condicionada ao trânsito em julgado da decisão.

Mais uma vez, destaca-se, no presente estudo, que a liminar, na forma em que é concedida, em nada acresce ao patrimônio da empresa, tão-só atribui efeitos suspensivos aos débitos compensados, sequer lhes atribui efeitos extintivos, portanto, não há como sustentar, neste momento, a incidência tributária do IRPJ e da CSLL, o que também se aplica aos juros (taxa SELIC).

Há de se recordar que o CTN, em seu artigo 116, II estabelece “*salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável*”. Ainda, o artigo 117, I do CTN estabelece que “*para os efeitos do inciso II do artigo 116 e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento.*”

Admitindo-se que o fato gerador do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro líquido é uma situação jurídica (aquisição de disponibilidade jurídica) e que não houve qualquer disponibilidade apenas a atribuição de efeito suspensivo aos débitos, que não é definitivo e pode até ser revertido, está afastada a incidência tributária neste momento do IRPJ e CSLL sobre o valor principal.

A exigência de tributo na situação posta implica em violar o conceito de renda e lucro (art. 153, inciso III c/c art. 195, inciso I, “c” da CF/88); o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF /88); o princípio da isonomia (art. 150, II, da CF/88); o princípio do não confisco (art. 150, IV, da CF/88); o art. 43, o art. 116, inciso II e o art. 117, inciso II do Código Tributário Nacional.

Por consequência, as entradas contábeis a título de tributos pagos e posteriormente compensados por força de decisão judicial ou administrativa transitória – enquanto estas não se tornarem definitivas em razão do trânsito em julgado do processo – não são aptas a gerar a ocorrência do fato gerador do IRPJ e CSLL e, portanto, a princípio, sobre essas entradas não há incidência desses tributos.



A mesma interpretação aplica-se em relação a atualização monetária dos valores, inclusive em ações com trânsito em julgado, posto a relevância do Tema, o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a Repercussão Geral no Recurso Extraordinário (RE) 1063187, no qual a União questiona decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) favorecendo uma fundição sediada em Blumenau (SC).

A União argumentou que a Constituição Federal não traz um conceito definido de lucro e seu conteúdo deve ser extraído da legislação infraconstitucional, a qual prevê a tributação. Segundo o recurso, a parcela dos juros de mora tem natureza de lucros cessantes, portanto tributáveis. Sendo tributável o principal, também o será a correção monetária, segundo a regra de que o acessório segue o principal.

O relator do RE, ministro Dias Toffoli, entendeu que o fato de a decisão recorrida ter declarado a inconstitucionalidade de Lei Federal (artigo 102, inciso III, alínea 'b', da Constituição Federal) é motivo suficiente para revelar a Repercussão Geral da matéria, mesmo já havendo precedentes do STF concluindo pela natureza infraconstitucional de controvérsias envolvendo a incidência do IR e da CSLL sobre os juros de mora. “*Cabe ao Supremo Tribunal Federal analisar a matéria de fundo e dar a última palavra sobre a constitucionalidade das normas federais*”, sustentou.

O mérito do RE foi fixado 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*”.

No entendimento do Ministro Dias Toffoli, relator desta ação no STF, “*se fosse aceita a ideia de que tais juros de mora legais são tributáveis pelo IRPJ e pela CSLL, essa exação acabaria incidindo não apenas sobre lucros cessantes, mas também sobre danos emergentes, parcela que não se adequa à materialidade desses tributos, por não resultar em acréscimo patrimonial*”.

Essa interpretação teve como base, para o Ministro Relator, a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL que reconhecer que “*tanto o imposto de renda quanto a contribuição social sobre o lucro não podem incidir sobre o que não constitui acréscimo patrimonial*”.

Reconheceu que, ao tratar da natureza jurídica dos juros de mora, que “a expressão ‘juros moratórios’, que é própria do Direito Civil, designa a **indenização pelo atraso no pagamento da dívida em dinheiro**” (grifos originais).

Assim sendo, uma vez que prevaleceu o entendimento de que os juros de mora na repetição do indébito tributário não correspondem à acréscimo patrimonial para fins de incidência do IRPJ e da CSLL, dada a sua natureza de danos emergentes, que recompõem o patrimônio lesado.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com base na argumentação exposta, a conclusão a que se chega é que a medida judicial liminar que determina a compensação imediata do débito do Fisco (crédito do contribuinte), não obstante a previsão contida no 170-A, do CTN, é de observância obrigatória pela RFB.

A compensação realizada com base em decisões não satisfativas, apenas atribuem efeito suspensivo aos débitos compensados, enquanto, que as realizadas em decisão transitada em julgado têm efeito extintivo do débito tributário, mesmo que ainda sujeita a posterior homologação (artigos 151, IV e 156, II do CTN).

A liminar concedida em Mandado de Segurança, que possibilita a compensação antes do trânsito em julgado, apenas determina a realização de um procedimento, qual seja, a compensação de créditos discutidos em outra ação declaratória; por ela, não há qualquer acréscimo patrimonial, o que somente se dará após o trânsito em julgado da ação em que discute o mérito, isto se favorável ao contribuinte, ao contrário, a liminar perderá todos seus efeitos.

Dessa feita, não há que se falar em tributação do IRPJ e CSLL quer em relação aos valores recuperados (principal) como da SELIC aplicada em sua atualização, uma vez que a liminar concedida em Mandado de Segurança não é definitiva, não realiza qualquer acréscimo patrimonial ao contribuinte, tampouco há disponibilidade econômica, necessários a incidência do IRPJ e da CSLL.

Na eventualidade de ser cassada a liminar que assegurou a compensação o contribuinte tem até trinta dias para pagar o tributo que estava com a exigibilidade



suspensa acrescidos de juros de mora calculados à taxa Selic, sob pena de passar a incidir a multa de mora e de ser devida a multa de lançamento, se não ocorrer o referido pagamento, conforme previsto no artigo 63 da Lei nº 9.430/96.

Finalmente, ocorrendo o trânsito em julgado não há como se escusar da tributação, cabendo ao contribuinte analisar a melhor momento de tributação conforme as correntes apresentadas.

REFERÊNCIAS

BALTHAZAR, U, PINHEIRO, H, BASSO, B. Transação tributária e extrafiscalidade: uma abordagem à luz do controle de proporcionalidade. In: Sequência – estudos jurídicos e políticos. v. 41 n. 85, 2020. Disponível em: <https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/57899>. Acesso em: 15 jan. 2022.

BRASIL. Lei nº 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Lei 8.383 de 30 de dezembro de 1991. Institui a Unidade Fiscal de Referência, altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Presidência da República**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8383.htm. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Instrução Normativa nº 2055 de 06 de dezembro de 2021. Dispõe sobre restituição, compensação, ressarcimento e reembolso, no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. **Receita Federal**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122002#:~:text=IN%20RFB%20N%C2%BA%202055%20%2D%202021&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20restitui%C3%A7%C3%A3o%20compensa%C3%A7%C3%A3o%20ressarcimento,da%20Receita%20Federal%20do%20Brasil..> Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Solução de consulta interna Cosit nº 10 de 09 de junho de 2014. Trata do Imposto sobre a Renda de Pessoa Física IRPF ganho de capital, alienação de imóveis residenciais, localizados no país. **Receita Federal**. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=75&lblTiposAtosSelecionados=SCI&ordemColuna=&ordemDirecao=&tipoConsulta=formulario&tipoAtoFacet=&siglaOrgaoFacet=&anoAtoFacet=&termoBusca=Solu%C3%A7%C3%A3o+de+Consulta+Interna+n%C2%>



BA+10%2C+de+11+de+mar%C3%A7o+se+2005+da+Coordena%C3%A7%C3%A3o-Geral+de+Tributa%C3%A7%C3%A3o+%E2%80%93+COSIT&numero_ato=&tipoData=2&dt_inicio=&dt_fim=&ano_ato=&p=1&optOrdem=Publicacao_DESC&p=1. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Solução de consulta Cosit nº 651 de 27 de dezembro de 2017. Trata do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ: base de cálculo, recuperação de tributo pago indevidamente. **Receita Federal.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=89108&visao=anotado>. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Solução de consulta Cosit nº 183 de 07 de dezembro de 2021. **Receita Federal.** Trata do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ lucro real, créditos decorrentes de decisão judicial, indébito tributário. utilização na compensação de débitos, reconhecimento da receita. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=122178>. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Solução de divergência Cosit nº 19 de 12 de novembro de 2003. Trata-se da 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. **Receita Federal.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=75280>. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Portaria PGFN nº 9917 de 14 de abril de 2020. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. **Receita Federal.** Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=108608>. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Parecer PGFN/CAT nº 2093 de 14 de outubro de 2011. Trata-se de estudo sobre repetição de indébito tributário e compensação tributária provocado por consulta da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a qual, após estudar questões jurídicas apresentadas pela Coordenação-Geral de Administração Tributária (CODAC), pelas unidades regionais da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e pela Equipe Nacional de Revisão do Manual de Controle de Crédito Tributário Sub Judice, compilou todos os entendimentos e registrou suas próprias conclusões na Nota COSIT Nº 18, de 2010, para submetê-la a exame jurídico da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN). **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional.** Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PGFN%20CAT%202093-11.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Parecer PGFN/CAT n° 1140 de 2007. Trata-se de orientação, diante de uma decisão que determinou, de forma expressa, a compensação de crédito tributário antes do trânsito em julgado da demanda, mesmo após a superveniência da LC 104/2001, promover, em respeito à decisão judicial, a suspensão temporária da exigibilidade do crédito. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/PGFN%20CAT%20093-11.pdf>. Acesso em: 15 jan. 2022.

_____. Parecer PGFN/CDA/CAT n° 1499/05. Trata-se de parecer sobre diversos aspectos inerentes ao instituto da compensação tributária buscando pacificar o entendimento acerca de alguns pontos relacionados à matéria. **Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/38397>. Acesso em: 15 jan. 2022.

CELLAS, J.R, CUBAS JÚNIOR, J.R. Prescrição no Direito Tributário: o princípio da reserva legal como balizador do prazo para não-homologação de compensação. In: **Revista Percurso**. v. 4, n. 27, 2018. Disponível em: <http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/percurso/article/view/3172>. Acesso em: 15 jan. 2022.

DEL FIORENTINO, M. **As não-cumulatividades tributárias aplicáveis ao IPI, ao ICMS, ao PIS e à COFINS**. Tese (Doutorado em Direito). Universidade de São Paulo, 2009. Disponível em: <https://repositorio.usp.br/item/001765182>. Acesso em: 15 jan. 2022.

DUQUE, F. **Vicissitudes na cobrança do crédito tributário e reflexos sobre o aprimoramento do processo executivo fiscal**. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Presbiteriana Mackenzie, 2019. Disponível em: https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=7667121. Acesso em: 15 jan. 2022.

GIL, A.C. **Como elaborar projetos de pesquisa**. 4.ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MEZZAROBA, O. & MONTEIRO, C.S. **Manual de metodologia da pesquisa no direito**. 6ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

MOMENTO da incidência do IRPJ e da CSLL sobre o crédito tributário a compensar decorrente da decisão judicial em mandado de segurança. **Migalhas**, 2021. Disponível em: <https://www.migalhas.com.br/depeso/340367/momento-da-incidencia-do-irpj-e-da-csll-sobre-o-credito-tributario>. Acesso em: 15 jan. 2022.

STF decide se o Fisco pode cobrar multa de 50% sobre compensações indevidas. **IBET**, 2021. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/stf-decide-se-fisco-pode-cobrar-multa-de-50-sobre-compensacoes-indevidas/>. Acesso em: 15 jan. 2022.