

A Incidência de IRPJ e CSLL sobre os Indébitos Tributários Decorrentes de Decisões Judiciais

The Incidence of IRPJ and CSLL on Undue Taxes Arising from Judicial Decisions

Carlos Augusto Daniel Neto

Doutor em Direito Tributário pela USP. Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.
Ex-Conselheiro Titular da 1ª e da 3ª Seções do CARF. Professor da pós-graduação do IBDT.
Advogado. *E-mail:* carlos.daniel@ddtax.com.br.

Resumo

O presente artigo tem por finalidade discutir o momento em que a receita decorrente de decisões judiciais que reconhecem indébitos tributários deve ser oferecida à tributação da renda. Para tanto, parte-se do entendimento exarado pela Receita Federal no Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003, no sentido de que a receita deve ser, em regra, reconhecida no surgimento da coisa julgada, para levantar óbices de quatro ordens distintas a essa posição, relacionados à (i) inexistência de definitividade do valor enquanto houver medidas judiciais em curso; (ii) inexistência de certeza com a simples expedição do precatório; (iii) inexistência de capacidade contributiva sobre mera expectativa de pagamento; e (iv) inexistência de congruência entre o entendimento da Receita Federal e as regras de contabilidade pública. *Palavras-chave:* Imposto de Renda, reconhecimento de receita, decisão judicial, capacidade contributiva, contabilidade.

Abstract

The purpose of this article is to discuss when a revenue from court decisions recognizing undue taxes should subject to income taxation. To do so, it starts with the understanding set forth by the IRS in the Interpretive Declaratory Act n. 25/2003, in the sense that the revenue must be recognized at the res judicata, to present obstacles to this position from four different orders, related to (i) the inexistence of value definitiveness as long as there are legal measures in progress; (ii) the lack of certainty arising from the simple expedition of the precatory; (iii) the lack of ability to pay over the mere expectation of payment; and (iv) the lack of congruence between the IRS understanding and the public accounting rules.

Keywords: income tax, revenue recognition, judicial decision, ability to pay, accounting.

Introdução

É um truísmo afirmar, atualmente, que o *tempo* é um elemento essencial para a compreensão da estrutura de qualquer sistema tributário, mormente em

relação à tributação da renda – mais do que simplesmente ressaltar sua relevância, é preciso avançar sobre os inúmeros problemas concretos que surgem a partir dessa relação.

Um problema central relacionado à influência do tempo sobre a tributação¹ diz respeito especificamente ao momento em que os rendimentos devem ser *reconhecidos* ou, em outras palavras, em qual exercício eles deverão compor a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a renda auferida.

Discute-se, portanto, se determinados elementos que afetam, positiva ou negativamente, o resultado auferido por uma pessoa, física ou jurídica, dentro de determinado exercício, deverão compor a base tributável nesse mesmo ano, se deverão ser diferidos para o futuro ou, até mesmo, antecipados.

Em regra, a legislação estabelece que os rendimentos das pessoas físicas estão sujeitos ao *regime de caixa*, devendo ser reconhecidos no momento em que se der o seu efetivo recebimento (art. 125, I, do RIR/2018²⁻³), enquanto os rendimentos das pessoas jurídicas se submetem ao *regime de competência*, atendendo às regras contábeis de reconhecimento de receitas e despesas, independentemente da disponibilidade financeira da riqueza nova, ressalvados os ajustes de natureza fiscal (art. 258 do RIR/2018⁴).

É comum, entretanto, que as regras tributárias estabeleçam uma inversão às regras praticadas para o reconhecimento de receitas tributáveis ou despesas dedutíveis, como o recebimento de rendimentos acumulados, pela pessoa física (art. 48 do RIR/2018), e as pessoas jurídicas optantes da apuração do *IRPJ* pelo Lucro Presumido, que optam pelo regime de caixa (art. 587, § 2º, do RIR/2018).

Pois bem, diante desse panorama, o problema que pretendemos enfrentar é bem mais restrito: discutiremos, nesse artigo, o momento em que o resultado positivo decorrente de uma decisão judicial transitada em julgado deverá ser ofe-

¹ Diversas outras questões decorrem da relação entre o tempo e a tributação, como o efeito da inflação sobre a tributação dos ganhos de capital, a utilização de alíquotas regressivas na tributação da renda de investimentos de longo prazo etc., que não serão objeto de nosso estudo.

² Regulamento do Imposto de Renda de 2018 – Decreto n. 9.580/2018.

³ “Art. 125. Para fins do recolhimento complementar do imposto sobre a renda, constitui base de cálculo a diferença entre a soma dos valores:

I – de todos rendimentos recebidos no curso do ano-calendário sujeitos à tributação na declaração de ajuste anual, inclusive o resultado positivo da atividade rural; e

II – das deduções estabelecidas no inciso II do *caput* do art. 76 ou do desconto simplificado de que trata o art. 77.”

⁴ “Art. 258. O lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento.

§ 1º A determinação do lucro real será precedida da apuração do lucro líquido de cada período de apuração em observância às disposições das leis comerciais.

§ 2º Os valores que, por competirem a outro período de apuração, forem, para efeito de determinação do lucro real, adicionados ao lucro líquido do período de apuração, ou dele excluídos, serão, na determinação do lucro real do período de apuração competente, excluídos do lucro líquido ou a ele adicionados, respectivamente.”

recido à tributação da renda, com ênfase no tratamento a ser dado nas pessoas jurídicas – cingindo a análise ao *IRPJ* e à *CSLL*, levando-se em conta a diversidade de situações que podem se suceder a esse trânsito em julgado, como a oposição de embargos à execução, a submissão à sistemática dos precatórios e a cessão do crédito a terceiros.

A relevância do tema se sobreleva atualmente em razão da gigantesca quantidade de contribuintes que ingressaram com ações judiciais, especialmente relacionadas ao precedente firmado pelo Supremo Tribunal Federal (*STF*) no RE n. 574.706/PR⁵ e as teses que foram derivadas a partir dele, que terão elevada probabilidade de geração de créditos tributários pelo êxito das demandas vis-à-vis à posição firmada pela Receita Federal do Brasil (*RFB*) no Ato Declaratório Interpretativo SRF n. 25/2003, que determina 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”.

Esse entendimento tem gerado uma série de autuações fiscais, que têm sido julgadas favoravelmente aos contribuintes no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (*CARF*), razão pela qual a análise que pretendemos empreender passa necessariamente pela compreensão da jurisprudência que vem se consolidando nesse órgão.

Passemos, pois, à análise da questão ora posta.

1. O reconhecimento de receitas e despesas na contabilidade e no direito tributário

O desenvolvimento da contabilidade, especialmente após a década de 60, foi orientado pela necessidade de permitir que seus usuários sejam capazes de avaliar a situação econômica da companhia, pautando-se pela produção de informações úteis.

Há, nesse contexto, a exigência de que a informação contábil estabeleça parâmetros seguros para a previsão de fluxos de caixa futuros⁶, e, para isso, é necessário que a informação represente de forma fidedigna (*true and fair view*) as transações e demais eventos ocorridos, relacionados à empresa. No caso brasileiro, esse escopo específico encampou a adoção, de forma inaugural, da *prevalência da essência sobre a forma* como critério para a elaboração das demonstrações financeiras, e a necessidade de segregação entre as contabilidades financeira e tributária, em razão das finalidades distintas de cada uma⁷.

⁵ Rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, j. 15.03.2017, Repercussão Geral.

⁶ MARTINS, Eliseu; e LOPES, Alessandro Broedel. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 65.

⁷ SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; e MURCIA, Fernando Dal-Ri. *Convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro. IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 20.

À luz desse fim de garantir previsibilidade sobre fluxos de caixa futuros, um dos principais elementos da contabilidade é o *regime de competência* – chegando ao ponto de Eliseu Martins afirmar que “o conteúdo informativo da contabilidade está no regime de competência”⁸ –, que determina que se reporte os efeitos das transações e outros eventos econômicos à medida que são produzidos (*accrual*), ainda que recebimentos e pagamentos em caixa ocorram em períodos distintos, como definido no item OBI7, no Pronunciamento CPC⁹ 00 – Estrutura Conceitual.

Avançando, temos que as receitas e despesas, elementos essenciais para a composição do resultado final do exercício social, são definidas pelo Pronunciamento Conceitual Básico em termos da sua capacidade de geração de benefícios e decréscimos econômicos, sob a forma de entrada ou saída de recursos ou aumento/diminuição de ativos e passivos¹⁰.

Ocorridas circunstâncias que sejam qualificadas como receitas ou despesas, o mesmo Pronunciamento aduz que o seu *reconhecimento*¹¹ deve se dar a partir da verificação de dois critérios: (i) que seja *provável* que algum benefício econômico futuro associado ao item flua para a entidade ou flua da entidade; e (ii) que o item tenha custo ou valor que possa ser mensurado com *confiabilidade*.

As receitas devem ser reconhecidas, conforme a contabilidade, quando ocorrer o aumento de ativos ou a redução de passivos, enquanto as despesas implicam redução de ativos ou aumento de passivos, desde que haja certeza dessa ocorrência e ela possa ser mensurada com confiabilidade, como aduzido acima.

O teor das determinações hauridas da contabilidade se alinha com o chamado *princípio da realização*, decorrência do regime de competência, que tem seu conteúdo orientado por três princípios contábeis: (i) *princípio da continuidade*, que implica a assunção de que a empresa operará por prazo indeterminado, afetando a apuração do patrimônio, com a manutenção de uma base de avaliação coerente com essa premissa; (ii) *princípio da prudência*, que, em síntese, determina que as perdas sejam registradas o quanto antes e pelo maior valor, enquanto as receitas sejam avaliadas pelo menor valor atual; e (iii) *princípio da objetividade*, que requer

⁸ MARTINS, Eliseu; e LOPES, Alessandro Broedel. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 69.

⁹ Comitê de Pronunciamentos Contábeis.

¹⁰ “(a) receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da entrada de recursos ou do aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com a contribuição dos detentores dos instrumentos patrimoniais;

(b) despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.”

¹¹ O reconhecimento nada mais é do que a incorporação dos fatos econômicos ao balanço patrimonial ou à demonstração de resultados, a partir do atendimento dos critérios estabelecidos pelo regramento contábil.

confiabilidade às demonstrações financeiras exigindo a mensurabilidade e a certeza no reconhecimento de mutações patrimoniais¹².

Por fim, deve-se ressaltar também que a contabilidade reconhece um princípio da confrontação entre receitas e despesas (*matching principle*) como pressuposto do regime de competência¹³, de modo que haja o reconhecimento simultâneo de receitas e despesas que resultem direta ou conjuntamente dos mesmos eventos. Por exemplo: na venda de um bem a empresa deve creditar o Estoque e debitar o Caixa, ao passo que deve reconhecer em Conta de Resultado a despesa correspondente ao custo desse ativo alienado e a receita relativa ao preço percebido, devendo esse reconhecimento se dar simultaneamente, no mesmo exercício.

Em outras palavras, o reconhecimento da receita auferida por uma empresa deve se dar simultaneamente ao reconhecimento da despesa incorrida para que a entidade faça jus a esse benefício econômico, estabelecendo uma relação de causa e efeito entre eles¹⁴. Assim, promove-se a aproximação entre os elementos que afetam o resultado contábil e o fluxo de caixa decorrente das receitas e despesas, garantindo sua previsibilidade.

No âmbito jurídico, o art. 177 da Lei n. 6.404/1976 (Lei das S/A)¹⁵ estabelece a observância dos princípios de contabilidade geralmente aceitos e do regime de competência, para o registro de mutações patrimoniais, ao passo que o art. 187, § 1º, da mesma lei estabelece que o resultado do exercício considerará os rendimentos *ganhos* no período, ainda que não tenha havido sua realização em moeda, enquanto todos os gastos, encargos e perdas, pagos ou incorridos, serão reconhecidos se correspondentes aos rendimentos do exercício¹⁶.

Portanto, pelo menos sob a perspectiva do Direito Contábil, pode-se afirmar que a legislação encampa os princípios e critérios estabelecidos pela Contabilidade, para o reconhecimento de receitas. Isso não permite inferir, entretanto, que se possam transladar essas considerações imediatamente para a seara tributária.

Sói reconhecer que os sistemas contábil e jurídico-tributário possuem um relevante grau de diálogo, mas não se confundem – sobretudo por possuírem fi-

¹² POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 232-240.

¹³ Art. 9º da Resolução CFC n. 1.111/2007.

¹⁴ HENDRIKSEN, Eldon S.; e VAN BREDA, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999, p. 237.

¹⁵ “Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.”

¹⁶ “§ 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.”

nalidades absolutamente distintas: a Contabilidade tem uma função prioritariamente informativa, ao passo que a tributação está voltada, em um contexto constitucional, à distribuição da carga tributária de acordo com a capacidade contributiva de cada um (art. 145, § 1º, da CF/1988).

Além disso, esse diálogo é sempre condicionado. Em outras palavras, os parâmetros contábeis não podem ser utilizados indiscriminadamente para a determinação da base de cálculo do IRPJ/CSLL, pois devem se pautar pelo disposto na legislação tributária, cabendo a esta apenas fazer eventuais reenvios normativos às regras, critérios e métodos próprios da Contabilidade.

Desse modo, para que se possa prosseguir com a definição do momento em que as receitas devem ser reconhecidas para fins tributários, há que se investigar também o art. 43 do CTN¹⁷, que estabelece como fato gerador do IR a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica sobre (i) renda; e (ii) proventos de qualquer natureza, compreendidos como quaisquer acréscimos patrimoniais não previstos no inciso I.

Portanto, a realização da renda, para fins tributários, se confunde com o momento da aquisição de disponibilidade sobre essa riqueza, estabelecendo o marco a partir do qual ela pode ser tributada, qual seja, a efetividade do acréscimo patrimonial ou da aquisição de produto do capital, do trabalho ou de ambos¹⁸.

Desse modo, a disponibilidade da renda para fins de IR – independentemente de se manifestar econômica ou juridicamente¹⁹ – corresponde à capacidade do contribuinte de usar livremente, dar aplicação ou despende de moeda ou o seu valor em direitos patrimoniais, o que se dá com o ingresso dessa riqueza no

¹⁷ “Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

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

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

¹⁸ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 372-374. Nessa linha, Brandão Machado pontua que a tributação da renda reconhece universalmente o princípio da realização, que se caracteriza pela certeza do contribuinte de dar como separado do seu patrimônio e o bem ou direito cuja alienação irá assegurar o ganho adquirido (MACHADO, Brandão. Imposto de Renda: ganhos de capital. Promessa de venda de ações. Decreto-lei nº 1.510, de 1976. *Revista Direito Tributário Atual* v. 11-12. São Paulo: Resenha Tributária e IBDT, 1992, p. 3201).

¹⁹ A despeito da relevância da definição das expressões “disponibilidade econômica” e “disponibilidade jurídica”, o tema não será abordado aqui com maior vagar. Basta consignarmos que concordamos com Schoueri, no sentido de que o legislador utilizou a expressão para abranger qualquer espécie de disponibilidade de riqueza, utilizando os termos “jurídica” e “econômica” como complementares (SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Q.; e LOPES, Alessandro B. (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 250-251).

patrimônio *sem qualquer condição ou óbice*. Não se pode confundir aquisição do direito à renda e a aquisição da *disponibilidade sobre ela*, pois entre um e o outro, falta um evento de *realização da renda*, como há muito alertara Bulhões Pedreira²⁰.

Essa realização da renda, explica o mesmo autor, pressupõe a ocorrência de quatro requisitos, quais sejam: (i) a sua conversão em direitos que acresçam ao patrimônio da pessoa jurídica; (ii) que essa conversão se processe mediante troca no mercado; (iii) que a pessoa jurídica já tenha cumprido as obrigações que para ela nascem dessa troca; e (iv) que os direitos recebidos na troca tenham valor mensurável e liquidez²¹.

Nesse sentido, ressaltando a definitividade e a certeza necessárias ao reconhecimento do ganho, pontifica Ricardo Mariz de Oliveira, *verbis*:

“[...] não há lugar no patrimônio para supostos créditos que, na sua essência, representam meras expectativas de direitos, direitos subordinados à condição suspensiva, meras potencialidades econômicas e jurídicas ainda não confirmadas em definitivo, porque dependentes de fato futuro e incerto quanto à sua existência ou ao seu conteúdo.

Por isso, apenas com a definitiva e completa existência do fato que dá nascimento ao direito, há a aquisição deste, com a sua incorporação incondicionada ao patrimônio do seu titular e a obrigação de lançar o respectivo valor a crédito da receita.”²²

Essa exigência *restrita* para o reconhecimento do acréscimo patrimonial decorre tanto do chamado *princípio da prudência*, que impõe uma não paridade de tratamento entre lucros e prejuízos e uma aplicação assimétrica do conceito de realização para os ganhos e perdas (não transportando, portanto, o princípio contábil da imparidade para as hostes tributárias)²³, como do próprio *princípio da capacidade contributiva*, para garantir que o imposto seja exigido apenas quando houver disponibilidade de riqueza que puder ser utilizada de forma livre pelo contribuinte, inclusive para o pagamento do tributo devido²⁴.

Concordamos, pois, com o que aduz Polizelli, ao afirmar que nos casos em que o regime jurídico de realização não esteja detalhadamente explicitado na lei,

²⁰ PEDREIRA, José Luís Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 120.

²¹ PEDREIRA, José Luís Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 279.

²² OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 137-138.

²³ DERZI, Misabel A. M. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 261.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Q.; e LOPES, Alexsandro B. (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 252.

a exemplo das hipóteses em análise neste trabalho, a sua concretização decorrerá do grau de prudência adotado, de forma a não extrapolar os limites da capacidade econômica da empresa de realizar seus ativos e fazer frente às suas obrigações²⁵. Ou seja, certas circunstâncias concretas podem justificar um afastamento dos parâmetros gerais e usuais de realização, como a troca no mercado ou a ocorrência de um ganho, com vistas a realizar de forma mais ampla o princípio da prudência, ou mesmo o da objetividade, em razão de certeza e mensurabilidade precárias.

Exemplo típico dessa situação é o reconhecimento de receitas financeiras decorrentes de juros moratórios sobre duplicatas a receber, as quais o contribuinte não tem certeza alguma do recebimento – em regra, esses juros deveriam ser reconhecidos ao longo do tempo, mas havendo dúvida quanto ao efetivo adimplemento do título, o princípio da prudência impõe que a realização seja postergada para o efetivo recebimento²⁶.

Pois bem, feitas essas considerações preliminares, há que se avançar para a exposição do entendimento atual da RFB acerca do reconhecimento de receitas decorrentes de indêbitos tributários reconhecidos judicialmente, para elucidar o momento em que o órgão fiscalizatório entende ocorrida a sua realização.

2. O entendimento da RFB acerca do reconhecimento de receita decorrente de decisão judicial

A primeira manifestação formal da RFB acerca do tema se deu por meio do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) SRF n. 25/2003, que estabeleceu um pressuposto básico para que haja receita a ser oferecida à tributação (por meio da composição do lucro do exercício), após a decisão judicial: *que, nos períodos anteriores, os valores tenham sido computados como despesas dedutíveis do lucro real e da base de cálculo da CSLL*.

Esse requisito é bastante óbvio, visto que caso o tributo indevidamente pago não tivesse sido computado como despesa dedutível no exercício em que o fato gerador ocorreu, economicamente o que teria havido seria simplesmente uma antecipação do IRPJ e da CSLL devidos após a decisão judicial que reconheceu o indêbito.

Além disso, o ADI SRF n. 25/2003 estabelece que não há incidência das contribuições para o PIS e a COFINS sobre os valores do indêbito, visto, também, que

²⁵ POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 237.

²⁶ Nesse sentido, aduz Bulhões Pedreira: “Nas instituições financeiras, os juros e descontos são receitas de serviços que constituem o objeto da pessoa jurídica. Por isso, salvo quando há dúvidas fundadas sobre o recebimento do crédito, consideram-se ganhos ‘a medida em que decorre o tempo’.” (PEDREIRA, José Luís Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1, p. 473). Na mesma linha, v. Acórdão n. 107-07.458, do Primeiro Conselho de Contribuintes.

essa receita já fora tributada no passado, no exercício em que o tributo foi pago indevidamente, e que os juros incidentes sobre esse indébito estão sujeitos ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à COFINS, matéria esta que se encontra pendente de julgamento no Supremo Tribunal Federal (STF), nos REs n. 855.091 (IRPF) e n. 1.063.187 (IRPJ e CSLL)²⁷.

Sobre a realização da renda, a RFB pontua, corretamente, que nos casos de reconhecimento pelo *regime de caixa* (e.g. pessoas físicas, empresas do lucro presumido e SIMPLES nacional²⁸), o indébito e os juros deverão ser oferecidos à tributação no exercício em que se der o recebimento.

Quanto aos casos de reconhecimento de receita pelo *regime de competência*, estabelece como regra geral que o indébito deva ser tributado no exercício do *trânsito em julgado da sentença que defina o valor a ser restituído*. Caso a sentença não defina esse valor, o reconhecimento deverá se dar: (i) na data do trânsito em julgado da sentença que julgar os embargos à execução, fundamentados no excesso de execução; ou (ii) na data da expedição do precatório²⁹, quando a Fazenda Pública deixar de oferecer embargos à execução.

No mesmo ano, a Solução de Divergência COSIT n. 19/2003 aprofundou os fundamentos do entendimento exarado, invocando o art. 187, § 1º, da Lei n. 6.404/1976, citado *supra*, para aduzir ser indiferente ao reconhecimento de receitas, no regime de competência, a realização financeira dela, para fins de determinação do aspecto temporal dos tributos sobre a renda.

Aduz, sobre o art. 43 do CTN, que a disponibilidade econômica corresponde ao rendimento financeiramente realizado (confundindo esse conceito, em nosso entender, com o de disponibilidade financeira), enquanto a disponibilidade jurídica corresponderia ao rendimento adquirido, “em que o contribuinte tem o título jurídico que lhe permite obter a realização em dinheiro tão logo o crédito se torne exigível”, frisando, ao fim, que basta qualquer uma delas para que nasça o dever de pagar o IRPJ e a CSLL sobre o valor do indébito.

Pontua, também, que a sentença condenatória *transitada em julgado* corresponde a um título líquido, certo e exigível do indébito reconhecido, correspondendo ao marco temporal de aquisição da disponibilidade jurídica sobre riqueza que passa a compor o patrimônio do contribuinte, argumentando que, a partir do trânsito em julgado, o art. 74 da Lei n. 9.430/1996 autoriza a compensação desses créditos reconhecidos judicialmente.

²⁷ A despeito da relevância desse tema, não abordaremos o mesmo aqui, por razões de delimitação temática.

²⁸ Para as empresas no lucro presumido, o entendimento pelo reconhecimento da receita apenas com o recebimento foi reafirmado recentemente pela Solução de Consulta COSIT n. 217/2018.

²⁹ A expedição do precatório se dá após a não apresentação de defesa da executada ou a rejeição de suas arguições, por meio do presidente do Tribunal competente, conforme art. 535, § 3º, I, do CPC/2015 e art. 100 da CF/1988.

Nos casos em que haja sentença ilíquida, a simples liquidação pelo contador judicial não atrairia o reconhecimento da receita, pois em não havendo o reconhecimento espontâneo do valor devido pelo Estado, a liquidez e a certeza deverão decorrer de ato judicial, que ocorrerá no julgamento dos embargos à execução ou na expedição do precatório, adotando assim os parâmetros do ADI SRF n. 25/2003.

Portanto, a RFB adota como marco temporal para o reconhecimento da receita a ocorrência de ato judicial que estabeleça a liquidez do título, (i) seja na sentença transitada em julgado; (ii) seja na decisão que julgou os embargos à execução ou determinou a expedição do precatório.

Estabelecida a posição do Fisco, cumpre agora apresentar algumas reflexões críticas a seu respeito, buscando contextualizar os entendimentos que serão espousados com a jurisprudência atual do CARF.

3. Críticas ao argumento fiscal e análise da jurisprudência do CARF

Pois bem, a posição adotada pela RFB se escora em algumas premissas de correção duvidosa, como a de que o título se tornou líquido e certo com o trânsito em julgado da decisão judicial. Entretanto, esse entendimento deve ser ponderado com outras questões relevantes, até mesmo para que não se adote, para o princípio da realização, uma visão formalista, desconsiderando a realidade jurídica e econômica em que se insere o pagamento desse indébito tributário – lembre-se, pois, que o *princípio da essência sobre a forma* é um dos pilares da contabilidade.

Desse modo, a aplicação do regime de competência, tal qual proposto pelo Fisco, deve se sujeitar a alguns temperamentos, por razões de quatro ordens: (i) razões relacionadas à possibilidade de esse título ser modificado por circunstâncias futuras (*ausência de definitividade*); (ii) vicissitudes concretas da própria sistemática de pagamento de precatórios no Brasil (*ausência de certeza*); (iii) o esvaziamento do conteúdo econômico do fato gerador (*ausência de capacidade contributiva*); e (iv) incongruência com as regras de contabilidade pública (*ausência de congruência*).

Essas razões serão abordadas a seguir, de forma apartada e sucessiva.

3.1. Ausência de definitividade

Apesar da ocorrência do trânsito em julgado da sentença que reconhece o indébito tributário, constituindo o título executivo judicial, nos termos do art. 515, VI, do CPC/2015, não se pode afirmar que a aquisição de direito novo correspondente a um acréscimo patrimonial para o contribuinte foi *definitivamente* adquirida, é dizer, sem a existência de qualquer condicionante ou restrição, como é exigido para o reconhecimento de receita, à luz dos princípios da contabilidade geralmente aceitos.

O próprio art. 116, I, do CTN³⁰, ao mencionar as hipóteses de incidência baseadas em situações de fato, deixa claras as circunstâncias materiais necessárias para que o acréscimo patrimonial seja reconhecido como adquirido e disponível, culminando na ocorrência do fato gerador.

A ausência de definitividade, nos casos em tela, se dá pela possibilidade de diversos instrumentos processuais gerarem efeitos capazes de afetar o conteúdo do título executivo em questão. São eles, por exemplo, (i) a ausência de liquidação do julgado, demandando uma atuação da contadoria judicial para apuração dos valores; (ii) a oposição de embargos à execução, contestando eventual excesso de execução ou outros vícios no título ou no procedimento; (iii) a interposição de ação rescisória, voltada à anulação do julgado.

Ora, se não se tem ainda certeza acerca do valor do crédito (tampouco se haverá crédito a utilizar) que se tem perante a União, não há que se falar em disponibilidade, justamente pela ausência de definitividade sobre o valor do acréscimo patrimonial, e muito menos há que se cogitar da capacidade de pagar os tributos sobre a renda. Mesmo que não se exija a ocorrência do ingresso financeiro, para que se cogite de disponibilidade, é preciso que haja pelo menos um *direito incontestável* a ele³¹, como o vencimento de crédito que não esteja mais sujeito a qualquer espécie de alteração.

Existindo a possibilidade de *evento futuro* (liquidação ou julgamento dos embargos ou da ação rescisória, por exemplo) afetar o fluxo positivo de benefícios econômicos esperados pelo contribuinte, há que se reconhecer a esse crédito a natureza de *receita variável*, como definido pelo Parecer Normativo CST n. 11/1976³², restando o seu reconhecimento postergado para o momento em que toda a incerteza seja eliminada, e se possa efetivamente reconhecer a disponibilidade sobre o direito.

Como pontuado pelo conselheiro Luiz Tadeu Matosinho, no voto proferido no Acórdão CARF n. 1301-001.739³³, se a União ainda busca discutir em juízo o valor devido em face do processo de execução do indébito tributário, não há lógica em se reconhecer que essa renda seja disponível ao contribuinte, para fins de

³⁰ “Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I – tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios”

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; e SILVEIRA, R. M. da. *Direito tributário – princípio da realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em Homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 24.

³² “4.1. As receitas variáveis que dependem de evento futuro, por sua natureza aleatória, deverão ser contabilizadas no período-base de sua disponibilidade jurídica. Outra maneira de se proceder não seria viável, tendo em vista a impossibilidade de, previamente, serem determinados ou fixados seus valores e por não se encontrarem juridicamente disponíveis em tal momento.”

³³ Rel. Cons. Luiz Tadeu Matosinho, j. 27.11.2014.

tributação nos termos do art. 43 do CTN – inclusive gerando o mesmo efeito sobre o reconhecimento das demais mutações patrimoniais atreladas a esse indébito indefinido, como as variações monetárias ativas e os juros incorridos sobre o referido valor, que também só deverão ser reconhecidos quando houver, efetivamente, disponibilidade do crédito.

É mister atentarmos, enquanto houver contestação judicial do valor do indébito ou da sua própria existência, para a *precariedade* do direito creditório. Isso impede que o mesmo seja reconhecido como *ativo* do contribuinte³⁴, por não haver probabilidade ainda da fluência de benefícios econômicos, enquanto existir condição futura que o submeta, e tampouco pode ser mensurado com confiabilidade, em razão da possibilidade de êxito da União em suas demandas.

Desse modo, contabilmente o título judicial contestado pela União ou pendente de liquidação se adequa muito melhor à figura do *ativo contingente*, definido pelo Pronunciamento CPC 25 (Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes) como *um ativo possível que resulta de eventos passados e cuja existência será confirmada apenas pela ocorrência ou não de um ou mais eventos futuros incertos não totalmente sob controle da entidade*, o qual não deve ser reconhecido contabilmente pelo contribuinte, por força do princípio da prudência que, como visto acima, informa o próprio princípio da realização.

Em outros acórdãos, a exemplo do Acórdão CARF n. 1301-003.282³⁵, os relatores se referem a uma *relativização ou ajustamento do regime de competência*, para que o reconhecimento de receita se dê após o julgamento dos embargos à execução opostos pela União, em atendimento ao princípio da capacidade contributiva.

Com a devida vênia, discordo da premissa de “ajuste” ou “relativização”, pois o reconhecimento da receita está condicionado pelo princípio da realização, que não oferece critérios fechados e estanques, mas dá diretrizes que deverão ser compatibilizadas com as circunstâncias concretas, nas hipóteses em que a lei não tenha estabelecido especificamente o momento de realização. *Não se trata de relativização, pois, mas sim de verdadeira e adequada aplicação do princípio da realização no caso concreto.*

Por fim, merece um breve comentário o Acórdão CARF n. 1401-001.898³⁶, no qual sua relatora aduziu que o reconhecimento da receita deveria se dar, efetivamente, no trânsito em julgado da sentença que reconheceu o indébito, independentemente da oposição de embargos à execução (em uma posição mais restritiva do que aquela propugnada pela RFB no ADI SRF n. 25/2003). Argumentou em seu voto que os embargos à execução não têm por finalidade o título, *mas a*

³⁴ O Pronunciamento CPC 00 – Estrutura Conceitual, determina: “Um ativo deve ser reconhecido no balanço patrimonial quando for provável que benefícios econômicos futuros dele provenientes fluirão para a entidade e seu custo ou valor puder ser mensurado com confiabilidade.”

³⁵ Rel. Cons. Nelso Kichel, j. 14.08.2018.

³⁶ Rel. Cons. Livia Germano, j. 20.06.2017.

execução, em razão da possibilidade de o processo de cumprimento de sentença ser extinto sem prejuízo do título jurídico (*e.g.* prescrição), desse modo, independentemente do resultado do julgamento dos embargos, o título jurídico persistiria líquido e certo.

Entendo que o referido argumento não prospera, por uma razão bastante singela: tanto a contabilidade quanto a tributação estão preocupadas com os efeitos econômicos dos embargos à execução sobre o patrimônio do contribuinte, pouco importando se as mutações patrimoniais decorreram da alteração do título (o que materialmente ocorre, nos casos de embargos fundados em excesso de execução) ou da extinção do processo de execução.

Independentemente de um estudo mais aprofundado sobre a natureza jurídica desse instrumento processual, é inequívoco que os embargos podem ter como consequência, ao final, a manutenção integral do valor a ser recebido, a sua redução, ou mesmo a sua extinção plena, de modo que o fluxo do benefício econômico para o patrimônio do contribuinte poderá sofrer variações, o que justifica exatamente que o reconhecimento da receita fique postergado para o momento em que não exista mais risco dessas alterações, com a definitividade do *quantum* devido. Desse modo, andou bem a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) ao reverter o referido julgado, por meio do Acórdão CARF n. 9101-003.646³⁷.

Em suma, enquanto o valor do ganho não for *definitivo*, isto é, enquanto o seu *quantum* estiver sujeito a evento futuro e incerto, não há como se reconhecer a respectiva receita, tampouco argumentar que o ganho atenda aos requisitos do princípio da realização.

3.2. Ausência de certeza

Como foi dito anteriormente, além da mensurabilidade e da definitividade do valor da mutação patrimonial, o princípio da prudência exige que o ingresso seja *certo* para que o mesmo seja reconhecido, isto é, o recebimento não deve depender de nenhuma circunstância alheia à vontade do contribuinte – implicando, a partir daí, verdadeira disponibilidade jurídica sobre os valores.

Nesse ponto, é preciso ressaltar uma insofismável questão concreta, que deve ser levada em conta na verificação da existência de certeza acerca do recebimento do indébito em questão: a satisfação de créditos contra o Estado se dá por meio da sistemática de *precatórios*, nos termos do art. 100 da CF/1988³⁸.

A própria etimologia do termo advoga contra a ideia de que a expedição do precatório corresponde à existência de direito creditório. “Precatório” é uma ex-

³⁷ Rel. Cons. Flávio Franco Corrêa, j. 03.06.2018.

³⁸ “Art. 100. Os pagamentos devidos pelas Fazendas Públicas Federal, Estaduais, Distrital e Municipais, em virtude de sentença judiciária, far-se-ão exclusivamente na ordem cronológica de apresentação dos precatórios e à conta dos créditos respectivos, proibida a designação de casos ou de pessoas nas dotações orçamentárias e nos créditos adicionais abertos para este fim.”

pressão derivada do latim *precatio*, que significa “súplica” ou “pedido”, e de *deprecare*, que significa “requisitar”: trata-se, portanto, de um *pedido* do Tribunal para o Estado, uma requisição direcionada ao ente devedor, para que ele inclua em seu orçamento a despesa correspondente à decisão judicial. Trata-se de medida estabelecida, sobretudo, em função da impenhorabilidade dos bens públicos e da necessidade de que as despesas de entes públicos venham previstas em suas leis orçamentárias.

Desse modo, encerrada a discussão no âmbito da execução, estabelece o art. 100, § 5º, da CF/1988 ser obrigatória a inclusão, no orçamento das entidades de direito público, de verba necessária ao pagamento de seus débitos, oriundos de sentenças transitadas em julgado, constantes de precatórios apresentados até 1º de julho, fazendo-se o pagamento até o final do exercício seguinte, com atualização monetária.

Entretanto, o que se verifica, na prática, é uma habitual e institucionalizada inadimplência dos precatórios por parte dos entes públicos, com responsáveis nos três poderes na República: (i) no *Legislativo*, por meio de sucessivas tentativas de introdução de dispositivos na Constituição, com a finalidade de estender os prazos de pagamento; (ii) no *Executivo*, com a recente introdução do art. 22 na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB), pela Lei n. 13.655/2018, que estabeleceu uma salvaguarda ao gestor público que descumprir a requisição de pagamento em diversas situações, mormente quanto suscitada a grave crise fiscal³⁹, afastando o receio de ações de improbidade administrativa; e (iii) no *Judiciário*, em razão dos precedentes do STF que restringem a possibilidade do sequestro de verbas públicas apenas para os casos de inobservância da ordem cronológica para pagamento (e.g. ADI n. 1.662/SP⁴⁰), e que estabelecem que o vencimento do prazo legal para pagamento não é razão suficiente para o sequestro dos valores (e.g. Rcl n. 2.425⁴¹).

Frise-se, novamente, que a submissão da execução contra a Fazenda Pública à sistemática de precatórios *não* é uma opção do exequente, mas uma determinação do sistema constitucional, com vistas à proteção desse peculiar executado. Não se pode dizer que há, para o contribuinte, uma certeza quanto ao ingresso do

³⁹ “Art. 22. Na interpretação de normas sobre gestão pública, serão considerados os obstáculos e as dificuldades reais do gestor e as exigências das políticas públicas a seu cargo, sem prejuízo dos direitos dos administrados.

§ 1º Em decisão sobre regularidade de conduta ou validade de ato, contrato, ajuste, processo ou norma administrativa, serão consideradas as circunstâncias práticas que houverem imposto, limitado ou condicionado a ação do agente.

§ 2º Na aplicação de sanções, serão consideradas a natureza e a gravidade da infração cometida, os danos que dela provierem para a administração pública, as circunstâncias agravantes ou atenuantes e os antecedentes do agente.”

⁴⁰ Rel. Min. Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, j. 30.08.2001.

⁴¹ Rel. Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, j. 06.03.2013.

acréscimo patrimonial, justamente por conta dessas diversas circunstâncias que podem afetar o seu recebimento futuro.

Por se tratar de uma requisição do Tribunal, muitas vezes ignorada pelos entes federados, o que se tem é uma verdadeira *expectativa de direito*, que fica sujeita a duas contingências bastante claras – a inclusão dos valores no orçamento do exercício seguinte e o efetivo cumprimento pelo gestor das normas orçamentárias – que fogem ao controle do contribuinte e afetam, portanto, o reconhecimento da receita e a disponibilidade econômica ou jurídica dessa renda⁴².

Essa questão não pode ser ignorada, sobretudo quando se pretende mensurar, e tributar, um acréscimo que efetivamente ingresse no patrimônio do contribuinte. A própria contabilidade erigiu como seu pilar o *princípio da essência sobre a forma* justamente para que não se considere como ingressos ocorridos valores que apenas *formalmente* podem ser dados como certos.

Nesse ponto, rendo merecidas loas ao Conselheiro Roberto Silva, no voto proferido no Acórdão CARF n. 1301-002.122, ao expressar de maneira precisa as peculiaridades dessa questão e a razão de ela ser extremamente relevante para uma aplicação correta do princípio da realização, nos seguintes termos, *verbis*:

“Embora o precatório contenha um valor definido, que é o montante requisitado pelo Poder Judiciário ao Poder Executivo, *tal valor não representa necessariamente aquilo que vai ser pago, nem tampouco a data da requisição judicial permite que se diga (nem sequer de forma aproximada) quando o pagamento irá acontecer. A habitual impuntualidade do Poder Público no pagamento de precatórios faz com que reinem incerteza e indefinição sobre quando o pagamento será feito e sobre a quantia a ser paga. Não é por acaso que a cessão de direito de crédito relativo a precatório, no geral, se faz com descontos brutais, que muitas vezes ultrapassam a 80% do valor de face. Para constatá-lo, basta uma simples consulta à internet.*

Esse é um dado da realidade para o qual não se pode fechar os olhos, salvo se existisse lei ou ato regulamentar determinando expressa e inequivocamente que a tributação da receita se fizesse na data de expedição dos precatórios.” (Destques nossos)

O trecho é longo, mas merece ser citado, por evidenciar uma preocupação na aplicação do princípio da realização que ultrapassa uma consideração formal

⁴² Nesse mesmo sentido se manifestou o CARF no Acórdão n. 1202-001.088 (Redator designado Cons. Orlando Bueno, j. 11.02.2014), ao discutir o dever de escriturar o precatório a ser recebido e tributá-lo, aduziu: “O voto condutor da decisão de primeira instância é bem claro ao asseverar que se está diante de uma expectativa de direito, ou seja, sequer se configurou uma disponibilidade jurídica, menos ainda a econômica, nos termos conceituais e legais do fato gerador do imposto sobre a renda, nos termos do art. 43 do CTN. [...] Assim, em que pese a correta e bem feita abordagem sobre o regime de competência, como se trata de mera expectativa de direito, o tratamento de receita, sob tal regime, ainda não se completou a sua existência válida e juridicamente para produzir legais efeitos fiscais, como disponibilidade jurídica.” Na mesma linha, *v.* Acórdão CARF n. 1201-00.178, Rel. Cons. Guilherme Mendes, j. 30.09.2009.

e o rompante de buscar um critério preestabelecido, em prol do exame do caso concreto e identificação, de forma mais adequada, do momento em que efetivamente se dá a disponibilidade sobre a riqueza nova.

Não nos convence o argumento utilizado pelo STJ em alguns julgados, a exemplo do RMS n. 42.409/RJ⁴³, de que o precatório veicula um direito cuja aquisição da disponibilidade econômica e jurídica já se operou com o trânsito em julgado da sentença a favor de um determinado beneficiário, e que “não por outro motivo que esse beneficiário pode realizar a cessão do crédito”.

Ora, invocar a possibilidade de cessão do precatório milita contra o argumento suscitado pela Colenda Corte, pois tanto não se tem disponibilidade sobre os valores, que foi preciso que a EC n. 30/2000 introduzisse o art. 78 à ADCT, na CF/1988⁴⁴, para que se autorizassem expressamente essas operações, e que o art. 5º da EC n. 62/2009⁴⁵ convalidasse todas as cessões realizadas antes da promulgação dessa emenda constitucional, incluindo também os §§ 13 e 14 ao art. 100 da CF/1988⁴⁶, estabelecendo definitivamente essa possibilidade.

A possibilidade de cessão do precatório não é ínsita ao instituto, justamente pela ausência de disponibilidade do beneficiário sobre os valores, mas decorre de expressas e minuciosas determinações constitucionais, que lhe atribuem essa característica.

Isso traz à baila relevante questão acerca da possibilidade de ocorrência de outros *eventos críticos*⁴⁷ que, além do pagamento do precatório, poderiam ser con-

⁴³ Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 06.10.2015.

⁴⁴ “Art. 78. Ressalvados os créditos definidos em lei como de pequeno valor, os de natureza alimentícia, os de que trata o art. 33 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e suas complementações e os que já tiverem os seus respectivos recursos liberados ou depositados em juízo, os precatórios pendentes na data de promulgação desta Emenda e os que decorram de ações iniciais ajuizadas até 31 de dezembro de 1999 serão liquidados pelo seu valor real, em moeda corrente, acrescido de juros legais, em prestações anuais, iguais e sucessivas, no prazo máximo de dez anos, permitida a cessão dos créditos.”

⁴⁵ “Art. 5º Ficam convalidadas todas as cessões de precatórios efetuadas antes da promulgação desta Emenda Constitucional, independentemente da concordância da entidade devedora.”

⁴⁶ “Art. 100 [...]

§ 13. O credor poderá ceder, total ou parcialmente, seus créditos em precatórios a terceiros, independentemente da concordância do devedor, não se aplicando ao cessionário o disposto nos §§ 2º e 3º.

§ 14. A cessão de precatórios somente produzirá efeitos após comunicação, por meio de petição protocolizada, ao tribunal de origem e à entidade devedora.”

⁴⁷ O evento crítico, como definido no Statement of Principles for Financial Reporting, corresponde ao ponto do ciclo operacional no qual haverá evidência suficiente de que o ganho existe e que possa ser determinada uma mensuração confiável desse ganho. No original: “The critical event in that cycle is the point at which there will be sufficient evidence that the gain exists and that a reliable measure of the gain can be determined.” (ASB. *An introduction to the statement of principles for financial reporting*. Disponível no sítio virtual: <<https://www.frc.org.uk/getattachment/9266f3b-1-aeel-4a3f-8a70-68b54be23bb5/Introductory-note-Statement-of-Principles-1999.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2019)

siderados como suficientes a satisfazer o critério de realização da renda, implicando o dever de reconhecimento da receita e tributação do valor.

O enfoque no evento crítico, explica Polizelli, tem a vantagem de evidenciar o ganho apenas no momento em que seja possível concluir, com maior segurança, que todas as condições geradoras do acréscimo patrimonial estão presentes, tornando-se efetivamente disponível ao contribuinte, sobretudo pela eliminação de qualquer risco do negócio, que pudesse impedir o ingresso do benefício econômico⁴⁸.

Em outras palavras, é possível que a ocorrência de eventos como a compensação tributária ou a cessão do precatório antecipe a realização do direito, que aconteceria posteriormente com o pagamento, pois, a partir desse momento, se tem plena certeza e definitividade do ganho obtido pelo contribuinte, viabilizando a sua tributação.

Na hipótese de cessão do precatório para terceiros, usualmente com pesados deságios (o que evidencia ainda mais a natureza de “expectativa de direitos”, e não de plena disponibilidade), não haverá ganho de capital tributável, pois a cessão se dará por um valor menor que o valor de face do título. Nessa hipótese, o cedente deverá reconhecer, *no período da cessão*, a receita correspondente ao valor recebido pelo título, oferecendo-o à tributação, pois a partir daí há plena certeza e disponibilidade desses ganhos, transferindo-se o risco do recebimento do precatório para o cessionário.

Por outro lado, eventual deságio *não* deve ser reconhecido como perda, tendo em vista que o indébito já afetou negativamente o resultado do exercício de ocorrência do fato gerador – rememore-se aqui que o reconhecimento do tributo indevidamente pago como despesa dedutível, na apuração do IRPJ e da CSLL, é condição *sine qua non* do seu reconhecimento posterior como receita tributável, como pontuamos ao analisar o ADI SRF n. 25/2003 – sob pena de se deduzir em duplicidade esse montante.

Outra possibilidade de ocorrência de evento crítico, que antecipa a realização do ganho, é a *compensação do precatório com crédito tributário*.

Entretanto, há uma divergência, nesse ponto, acerca do momento em que se deve reconhecer a receita, pois a declaração de compensação somente poderá ser recebida pela RFB após a habilitação prévia do crédito pela Delegacia da RFB, nos termos do art. 100 da IN SRF n. 1.717/2017⁴⁹. Nesse sentido, há autores que se manifestam no sentido de que uma vez habilitado o crédito, já haveria certeza e

⁴⁸ POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 249.

⁴⁹ “Art. 100. Na hipótese de crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, a declaração de compensação será recepcionada pela RFB somente depois de prévia habilitação do crédito pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF) ou pela Delegacia Especial da RFB com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo.”

liquidez e, portanto, deveria o valor do crédito ser considerado como realizado, independentemente da transmissão do Per/Dcomp⁵⁰.

Com a devida vênia, esse entendimento não deve prosperar. O pedido de habilitação não se presta a verificar o conteúdo do crédito, mas apenas aspectos formais da sua constituição, elencados no art. 101 da IN SRF n. 1.717/2017⁵¹, tanto que o parágrafo único desse mesmo artigo é categórico em afirmar que “o deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório ou homologação da compensação”. Em outras palavras, a análise do crédito, com a consolidação de sua certeza e liquidez, se dará apenas após a transmissão do Per/Dcomp, mediante análise da autoridade competente, momento em que deverá se dar o reconhecimento dessa receita.

Em suma, deve-se reconhecer que a mera expedição do precatório não se confunde com a disponibilidade sobre o respectivo valor, pois a requisição de pagamento corresponde a uma *expectativa de direito*, não havendo *certeza* quanto ao momento ou montante do seu recebimento. Essa expectativa, entretanto, pode ser objeto de cessão ou compensação em razão de autorização constitucional para tanto – caso um desses eventos críticos se verifique concretamente, há que se reconhecer a receita no exercício da sua realização, caso contrário, apenas no *empenho do precatório*.

Ademais, é equivocada a posição de que o reconhecimento da receita deverá se dar apenas com a derradeira *homologação* da compensação⁵², pois desconsidera que o art. 74, § 2º, da Lei n. 9.430/1996 estabelece categoricamente que *a compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário, sob condição resolutória de sua ulterior homologação*. Tendo a transmissão do pedido de com-

⁵⁰ Nesse sentido, v. SANTOS, Rafael Alves dos; e JUNQUEIRA, Rodolfo. O momento da contabilização e da tributação de ganhos de ações judiciais. Disponível no sítio virtual: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-momento-da-contabilizacao-e-da-tributacao-de-ganhos-de-acoes-judiciais-19082019>>. Acesso em: 05 set. 2019. Aduzem os referidos autores: “entendemos que somente a partir da manifestação da RFB quanto à habilitação do crédito é que os contribuintes estarão obrigados a reconhecer contabilmente os créditos decorrentes de decisão judicial transitada em julgado, com a consequente contabilização da receita que integrará o lucro líquido para fins de determinação das bases de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois é nesse momento em que o direito creditório da pessoa jurídica passa a ser líquido, certo e exigível”.

⁵¹ “Art. 101. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que: I – o sujeito passivo figura no polo ativo da ação; II – a ação refere-se a tributo administrado pela RFB; III – a decisão judicial transitou em julgado; IV – o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e V – na hipótese em que o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou a apresentação de declaração pessoal de inexecução do título judicial na Justiça Federal e de certidão judicial que a ateste;”

⁵² Nesse sentido, foi noticiada recentemente decisão judicial de primeira instância, no sítio virtual <<https://valor.globo.com/legislacao/noticia/2019/10/09/justica-adia-tributacao-sobre-compensacao-fiscal.ghtml>>. Acesso em: 20 out. 2019.

penção efeito extintivo imediato, com seu respectivo impacto patrimonial, ainda que sujeito a condição resolutória, deve-se reconhecer imediatamente ocorrido o fato gerador do IR, na esteira do que dispõe o art. 117, II, do CTN⁵³.

3.3. Ausência de capacidade contributiva

Deixando em segundo plano, por um momento, as considerações de natureza contábil, há que se lembrar que a tentativa de se tributar uma renda que não ingressou no patrimônio do contribuinte de forma definitiva vai de encontro ao *princípio da capacidade contributiva*, definido por Ataliba e Giardino como a real possibilidade de diminuir patrimonialmente o contribuinte, sem lhe destruir ou impedir que persista produzindo riquezas sujeitas à tributação⁵⁴.

Como pontuado por Francesco Moschetti, o princípio da capacidade contributiva impõe que os tributos atinjam situações em que haja uma disponibilidade econômica *real* do contribuinte, verdadeiras manifestações de força econômica. Em outras palavras, ele implica uma valoração sobre a idoneidade do sujeito para contribuir, com parte de sua pujança econômica, com o orçamento do Estado, sempre à luz das normas constitucionais⁵⁵.

Além disso, ao se pretender tributar riqueza que não se tornou definitiva ou disponível, não se estará tributando propriamente a *renda* – como definida no art. 43 do CTN –, mas sim o *patrimônio* do contribuinte, que precisará ser sacrificado para a satisfação do interesse fiscal, inclusive com a possibilidade de, no futuro, esse ganho se mostrar falso ou menor do que o esperado.

É preciso rememorar o que foi dito no início deste trabalho: a Contabilidade e o Direito Tributário possuem finalidades absolutamente distintas e, apesar do seu intenso diálogo, se orientam por princípios distintos: a Contabilidade com uma função prioritariamente informativa, enquanto a tributação está voltada à distribuição da carga tributária de acordo com critérios de igualdade estabelecidos pela Constituição Federal.

Essa divergência de escopos pode gerar, em certas situações, assimetrias entre o conceito contábil e jurídico de receita bruta⁵⁶, as quais são expressamente

⁵³ “Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I – sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II – sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

⁵⁴ ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. Imposto de Renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário* n. 38, out./dez. 1986, p.143.

⁵⁵ MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Sérgio (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 312-313; 326.

⁵⁶ Por todos, v. DANIEL NETO, Carlos Augusto; e BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 41. São Paulo: IBDT, 2019, p. 152-153.

admitidas pela própria Contabilidade, como se depreende do item 112A do Pronunciamento CPC 47 – Receita de Contrato com Cliente⁵⁷, ao reconhecer que a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno para a receita bruta para fins fiscais, em razão das diferenças que podem surgir da aplicação de distintos critérios dos dois ramos. Nessa esteira, a IN SRF n. 1.771/2017 também reconhece expressamente, em seu item 2, que a aplicação dos métodos e critérios contábeis dispostos no Pronunciamento CPC n. 47 pode gerar divergências em relação à legislação tributária, estabelecendo a forma de registrar eventuais ajustes.

Se o valor do título judicial ainda não é definitivo, a tributação desse montante no momento do trânsito em julgado ofenderá ao princípio da capacidade contributiva, pois, como pontuou o conselheiro Roberto Silva Júnior, no Acórdão CARF n. 1301-002.122⁵⁸, “a tributação irá recair sobre parcela da qual não se tem disponibilidade jurídica, nem econômica”.

Nessa mesma linha, a CSRF reconheceu, ao proferir o Acórdão n. 9101-003.646⁵⁹, que enquanto a riqueza permanece nas mãos do Poder Público, no caso, do próprio ente tributante, a capacidade para adimplir a obrigação ainda não se revelou ao contribuinte, de modo que exigir-lhe o pagamento do tributo no trânsito em julgado implica ofensa ao princípio da capacidade contributiva e em tributação com efeito confiscatório.

Não se pode confundir, como bem assentado pelo Conselheiro Fernando Brasil, no Acórdão CARF n. 1402-001.705⁶⁰, o critério contábil de reconhecimento de receitas e a materialidade dos tributos sobre a renda (que exigem disponibilidade econômica ou jurídica sobre a renda). O legislador pode optar pelo regime contábil de caixa ou de competência, para definir o momento em que receitas e despesas devem ser escrituradas, mas a incidência do IRPJ e da CSLL estarão sempre atreladas à existência de disponibilidade⁶¹.

Essa separação entre o regime contábil de reconhecimento das receitas e o princípio da capacidade contributiva não deveria causar espécie a ninguém, haja vista que o legislador, em diversas situações nas quais há a exigência de registro nas demonstrações financeiras sem que haja uma concomitante aquisição de ca-

⁵⁷ “112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle 24 CPC_47_Rev_13 interno, como, por exemplo, ‘Receita Bruta Tributável’, para fins fiscais e outros. A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis.”

⁵⁸ Rel. Cons. Roberto Silva Júnior, j. 13.09.2016. Decisão semelhante, do mesmo relator, no Acórdão CARF n. 1301-003.282, j. 14.08.2018.

⁵⁹ Rel. Cons. Flávio Corrêa, j. 03.07.2018.

⁶⁰ Rel. Cons. Fernando Brasil, j. 03.06.2014.

⁶¹ Nesse sentido também é a lição de Natanael Martins (Restrições à dedução de provisões e despesas (a propósito do art. 13 da Lei 9.249/95. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de Renda – alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 156).

pacidade contributiva, opta por estabelecer, de forma taxativa, o diferimento da tributação para momento posterior⁶², a exemplo da avaliação de ativos ou passivos com base no valor justo, conforme o art. 388 do RIR/2018⁶³, e da venda de bens do ativo não circulante, para recebimento do preço após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, nos termos do art. 503 do RIR/2018⁶⁴.

Mais do que isso, o legislador, cômico das habituais impontualidades do Estado no adimplemento de suas obrigações, estabeleceu, no art. 480 do RIR/2018⁶⁵, que nos contratos de empreitada ou fornecimento com pessoas jurídicas de direito público, a tributação do lucro seria diferida para o momento do seu efetivo recebimento, quando haveria plena *certeza e definitividade*, bem como *disponibilidade* desse ganho. O mesmo tratamento, inclusive, foi replicado pelo art. 7º da Lei n. 9.718/1999⁶⁶ para a tributação dessa receita pelas contribuições para o PIS e a COFINS.

O próprio Poder Judiciário já reconheceu, em algumas oportunidades, que carece de capacidade contributiva o vencedor de demanda judicial, cujo precatório se encontra pendente de julgamento há vários anos, como se verifica nesse acórdão do TRF-4:

“As bases econômicas tributadas devem ser analisadas sob a perspectiva da capacidade contributiva que dá sustentação ao poder impositivo do Estado, de forma que impende interpretar e aplicar a legislação, quando da tributação da receita, da renda ou do lucro, tendo em conta tal princípio constitucional. 2. Sendo notória as dificuldades do ente federado em proceder ao cumprimento de seu cronograma de pagamento dos precatórios resultantes de sentenças condenatórias da Jus-

⁶² Nesse sentido, aponta com precisão Nilton Latorraca: “Procurando adaptar as demonstrações financeiras à capacidade contributiva da pessoa jurídica, o legislador determinou que alguns acréscimos patrimoniais não serão considerados no cômputo do lucro real do período-base em que integrarem as demonstrações financeiras.” (LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: Imposto de Renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1988, p. 112)

⁶³ “Art. 388. O ganho decorrente de avaliação de ativo ou passivo com base no valor justo não será computado para fins de determinação do lucro real desde que o aumento no valor do ativo ou a redução no valor do passivo seja evidenciado contabilmente em subconta vinculada ao ativo ou ao passivo.”

⁶⁴ “Art. 503. Nas vendas de bens do ativo não circulante classificados como investimentos, imobilizado ou intangível, para recebimento do preço, no todo ou em parte, após o término do ano-calendário seguinte ao da contratação, o contribuinte poderá, para fins de determinar o lucro real, reconhecer o lucro na proporção da parcela do preço recebida em cada período de apuração.”

⁶⁵ “Art. 480. Na hipótese de empreitada ou fornecimento contratado, nas condições estabelecidas no art. 478 ou no art. 479, com pessoa jurídica de direito público, ou empresa sob seu controle, empresa pública, sociedade de economia mista ou sua subsidiária, o contribuinte poderá diferir a tributação do lucro até sua realização, observadas as seguintes normas.”

⁶⁶ “Art. 7º No caso de construção por empreitada ou de fornecimento a preço predeterminado de bens ou serviços, contratados por pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, o pagamento das contribuições de que trata o art. 2º desta Lei poderá ser diferido, pelo contratado, até a data do recebimento do preço.”

tiça Estadual, *faz-se mister reconhecer a ausência de capacidade contributiva do vencedor de demanda judicial, cujo requisitório encontra-se pendente de pagamento a mais de 10 (dez) anos, a qual constitui pressuposto para a incidência do IRPJ e da CSLL.*” (TRF4, AC n. 2006.71.00.032049-9, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, DE 11.02.2009 – destaques nossos)

Portanto, ainda que se admitisse *ad argumentandum tantum* que, no trânsito em julgado da sentença que reconheceu o indébito tributário, haveria que se reconhecer contabilmente o ganho, a sua tributação estaria impedida pela ausência de efetiva disponibilidade econômica ou jurídica, evidenciada pela completa ausência de capacidade contributiva para o pagamento dos tributos sobre a renda.

3.4. Inexistência de congruência

A última razão que pretendemos trazer aqui diz respeito à necessidade de congruência entre as regras de contabilidade pública, mormente aquelas que tratam do reconhecimento de despesas para o Estado, e o momento de reconhecimento de receita pelo contribuinte.

Nesse ponto, José Antônio Minatel foi assertivo no Acórdão n. 108-05.636⁶⁷, do 1º Conselho de Contribuintes, ao afirmar que “se é certo que não há direito que não se contraponha a uma obrigação, e vice-versa, também não se pode falar em receita de uma parte que ainda não corresponda a custo, despesa ou encargo da outra”. Ora, se o simples registro na contabilidade do contribuinte de “Tributo a Recuperar” não gera quaisquer efeitos sobre o ente público, pois não corresponde ao nascimento de uma obrigação de desembolso, não há como se reconhecer qualquer disponibilidade sobre esse ganho.

O argumento ganha força quando compulsamos a Lei n. 4.320/1964, que traz as normas gerais de Direito Financeiro e dispõe sobre orçamento e contabilidade pública, e verificamos que seu art. 35, II, estabelece que somente pertencem ao exercício financeiro as despesas nele legalmente *empenhadas* – frisando-se que o empenho da despesa, nos termos do art. 58 da mesma lei, é “o ato emanado de autoridade competente que cria para o Estado obrigação de pagamento pendente ou não de implemento de condição”.

Ora, enquanto não houver o empenho da despesa correspondente ao precatório, *não nasceu para o Estado a obrigação de pagamento*, nos exatos termos da lei. Como se pode cogitar a existência de receita para o contribuinte, quando o Estado não possui a obrigação de pagamento enquanto não houver o empenho da despesa? Não faz o menor sentido econômico e jurídico.

Veja-se também que o ente público não só não tem qualquer obrigação de pagar o precatório imediatamente após a sua expedição, como também fica *proi-*

⁶⁷ Julgado em 17.03.1999.

bido de realizar qualquer despesa sem o prévio empenho, na forma do art. 60 da Lei n. 4.320/1964⁶⁸.

Portanto, só se pode considerar existente a receita para o contribuinte à medida que a obrigação de pagamento for surgindo para o ente devedor, isto é, somente no exercício financeiro em que as despesas forem empenhadas e pagas.

Essa conclusão não constitui inovação em relação ao princípio da competência, mas uma adaptação dele à circunstância de relações obrigacionais envolvendo o Estado, que trazem um plexo próprio de regras jurídicas que devem, necessariamente, impactar o reconhecimento contábil da receita do contribuinte e, por melhores razões, o nascimento do dever de pagar os tributos sobre a renda decorrentes desses ganhos⁶⁹.

Portanto, verificado que o ente público não possui obrigação de pagar o vencedor da demanda judicial até o exercício em que houver o empenho da despesa, ao contrário, sendo terminantemente proibido de fazê-lo pela lei, há, por um lado, que se corroborar o que foi dito anteriormente, no sentido da expedição do precatório implicar simples *expectativa de direito* e, por outro lado, admitir a absoluta ilogicidade em se reconhecer a receita do contribuinte (e tributá-la!) sem que haja o nascimento da obrigação para o Estado de efetuar o desembolso⁷⁰.

Conclusões

Ao longo do trabalho, demonstramos que o reconhecimento contábil de uma receita exige que a mesma seja definitiva, mensurável e que haja certeza acerca do seu recebimento, ao passo que a tributação desse mesmo ganho pelo IRPJ e CSLL exige que, além de todos esses atributos postos acima, que haja disponibilidade econômica ou jurídica sobre ele.

Procuramos demonstrar também que o princípio da realização não consiste em uma fórmula pronta, mas deve ser aplicado levando-se em consideração os princípios que lhe dão suporte (prudência, objetividade e continuidade) e as circunstâncias concretas, para determinar o momento em que o ganho deve ser efetivamente reconhecido.

Munidos dessas premissas, buscamos enfrentar o tema do reconhecimento de receita decorrente de decisões judiciais transitadas em julgado que declararam indébitos tributários, problema que certamente irá eclodir de forma intensa com o encerramento próximo da discussão acerca da exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS, bem como das demais teses derivadas do entendimento exarado pelo STF.

⁶⁸ “Art. 60. É vedada a realização de despesa sem prévio empenho.”

⁶⁹ Nesse sentido, *v. Acórdão CARF n. 1402-001.705*.

⁷⁰ Ressalvadas, claro, as situações em que eventos críticos ocorrem e antecipem a realização da renda, como visto anteriormente.

A partir da exposição do entendimento consolidado pela RFB, mormente no ADI SRF n. 25/2003, criticamos a possibilidade de reconhecimento da receita com o trânsito em julgado da sentença, em razão de razões de quatro ordens distintas, sumarizadas assim:

- i) Inexistência de definitividade* enquanto o valor do ganho não for consolidado, ou seja, enquanto o seu montante estiver sujeito a eventos futuros e incertos, não atendendo aos requisitos do princípio da realização, especialmente nos casos em que há pendência de medidas judiciais que podem, de alguma forma, afetar o benefício econômico do contribuinte.
- ii) Inexistência de certeza* com a mera expedição do precatório, pois a requisição de pagamento corresponde a uma *expectativa de direito*. Essa expectativa, entretanto, pode ser objeto de cessão ou compensação, eventos críticos que têm o condão de operar a realização da renda.
- iii) Inexistência de capacidade contributiva* para arcar com o tributo incidente sobre a mera expectativa de recebimento, antes de efetivamente recebido o crédito ou utilizado para cessão a terceiros ou para a baixa de passivos fiscais, por meio de compensação.
- iv) Inexistência de congruência* com o regime de despesas públicas, visto que a obrigação somente nasce para o Estado com o *empenho da despesa*, sendo vedado o pagamento antes disso, razão pela qual deve haver um emparelhamento entre o reconhecimento da receita pelo contribuinte e o nascimento da obrigação para o ente devedor.

Diante disso, a conclusão a que chegamos é a de que o reconhecimento de receitas decorrentes do indébito tributário e sua respectiva tributação só poderão ocorrer em três momentos: *(i)* na cessão do precatório a terceiros, pelo valor recebido pelo título; *(ii)* na transmissão do Per/Dcomp, hipótese em que há a eliminação de um passivo tributário utilizando-se do valor reconhecido judicialmente e habilitado perante a RFB; ou *(iii)* no exercício do empenho da despesa, momento em que nasce a obrigação do ente público de realizar o desembolso em favor do contribuinte, e apenas no valor que for efetivamente empenhado, nos casos em que o pagamento se dará de forma parcelada.

Por fim, o levantamento das decisões mais recentes sobre a matéria, no âmbito do CARF, permite verificar que é amplamente majoritário, inclusive com manifestações recentes da CSRF, o entendimento de que não haverá o fato gerador do IRPJ e da CSLL enquanto houver qualquer contestação ou dúvida acerca do seu conteúdo, ou enquanto não haja certeza do seu recebimento. Na mesma linha, em relação aos precatórios expedidos, o CARF também tem se manifestado de forma crítica em relação ao art. 5º, § 1º, II, do ADI SRF n. 25/2003, no sentido de que a mera expedição do precatório não é suficiente para que o contribuinte reconheça a sua receita, oferecendo-a à tributação.

Referências bibliográficas

- ASB. *An introduction to the statement of principles for financial reporting*. Disponível no sítio virtual: <<https://www.frc.org.uk/getattachment/9266f3b1-ae1-4a3f-8a70-68b54be23bb5/Introductory-note-Statement-of-Principles-1999.pdf>>. Acesso em: 05 set. 2019.
- ATALIBA, Geraldo; e GIARDINO, Cléber. Imposto de Renda – capacidade contributiva – aparência de riqueza – riqueza fictícia – “renda” escritural – intributabilidade de correções monetárias. *Revista de Direito Tributário* n. 38, out./dez. 1986.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; e BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual* v. 41. São Paulo: IBDT, 2019.
- DERZI, Misabel A. M. Princípio de cautela ou não paridade de tratamento entre o lucro e o prejuízo. In: CARVALHO, Maria A. M. (coord.). *Estudos de direito tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- HENDRIKSEN, Eldon S.; e VAN BREDÁ, Michael F. *Teoria da contabilidade*. São Paulo: Atlas, 1999.
- LATORRACA, Nilton. *Direito tributário: Imposto de Renda das empresas*. 11. ed. São Paulo: Atlas, 1988.
- MACHADO, Brandão. Imposto de Renda: ganhos de capital. Promessa de venda de ações. Decreto-lei nº 1.510, de 1976. *Revista Direito Tributário Atual* v. 11-12. São Paulo: Dialética e IBDT, 1992.
- MARTINS, Eliseu; e LOPES, Alexsandro Broedel. *Teoria da contabilidade: uma nova abordagem*. São Paulo: Atlas, 2014.
- MARTINS, Natanael. Restrições à dedução de provisões e despesas (a propósito do art. 13 da Lei 9.249/95). In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Imposto de Renda – alterações fundamentais*. São Paulo: Dialética, 1996.
- MOSCHETTI, Francesco. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Sérgio (coord.). *Princípios e limites da tributação 2*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.
- PEDREIRA, José Luís Bulhões. *Imposto sobre a Renda – pessoas jurídicas*. Rio de Janeiro: Justec, 1979. v. 1.
- POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda – reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.
- SALOTTI, Bruno Meirelles; CARVALHO, Nelson; e MURCIA, Fernando Dal-Ri. Convergência da contabilidade brasileira às normas internacionais de contabilidade (IFRS): retrospectiva histórica e desafios para o futuro. *IFRS no Brasil: temas avançados abordados por meio de casos reais*. São Paulo: Atlas, 2015.

- SANTOS, Rafael Alves dos; e JUNQUEIRA, Rodolfo. O momento da contabilização e da tributação de ganhos de ações judiciais. Disponível no sítio virtual: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-momento-da-contabilizacao-e-da-tributacao-de-ganhos-de-acoes-judiciais-19082019>>. Acesso em: 05 set. 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, F. A.; FAJERSZTAJN, B.; e SILVEIRA, R. M. da. *Direito tributário – princípio da realização no Imposto sobre a Renda. Estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- _____. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUERA, Roberto Q.; e LOPES, Alexsandro B. (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.