



Recuperação de Créditos Tributários por Via Judicial e sua Tributação: uma Abordagem Prática

Andreza de Souza Freitas
Universidade Federal do Ceará
andreasems@gmail.com

Jackeline Lucas Souza
Universidade Federal do Ceará
jackeline.souza@hotmail.com

Lara Beatriz Lima Coutinho
Universidade Federal do Ceará
larabcoutinho17@gmail.com

José Adean Nascimento Lima
Universidade Federal do Ceará
adeanlima@alu.ufc.br

Resumo

Este estudo teve como objetivo evidenciar os impactos financeiros decorrentes das receitas de indébitos tributários em decisões judiciais. Para isso, analisou a tributação dessas receitas por meio de um exemplo prático em uma transportadora, demonstrando a aplicação das normas fiscais vigentes e o cálculo dos tributos devidos sobre os valores recuperados judicialmente. A pesquisa utilizou abordagem qualitativa e quantitativa, com base em análise documental e revisão da legislação tributária, visando compreender como as empresas devem reconhecer e tributar esses créditos. A amostra, composta por quatro teses com levantamento concluído, totalizou R\$17.695.020,51 em créditos, sendo: a exclusão do ICMS da base do PIS/COFINS de R\$12.590.733,79 (carga de 20,99%), a exclusão da Selic da base do IRPJ/CSLL de R\$4.292.674,82 (0,88%), a dedução do PAT de R\$608.184,88 (1,28%) e a manutenção da CPRB de R\$203.427,02 (29,07%). Constatou-se que a carga tributária varia conforme a natureza do tributo, o período abrangido e a proporção entre o valor principal e a Selic. Os resultados destacam a importância do planejamento tributário para mitigar impactos financeiros e assegurar o correto cumprimento das obrigações fiscais.

Linha temática: Contabilidade Financeira e Finanças.

Palavras-Chave: indébito tributário; decisões judiciais transitadas em julgado; receitas de correção monetária.



1. Introdução

Devido à complexidade do sistema tributário brasileiro, é comum que haja diferentes interpretações da legislação tributária, o que leva os contribuintes a contestarem, administrativa e judicialmente, os valores dos tributos recolhidos aos cofres públicos. Na esfera judicial, uma decisão favorável ao contribuinte, referente ao questionamento de um tributo pago que anteriormente foi computado ou não como despesa gera uma receita ou ganho tributário, denominada **indébito tributário**. Esta receita (valor original) poderá ser compensada ou ressarcida pelo contribuinte, com os acréscimos legais correspondentes à taxa SELIC (Sistema Especial de Liquidação e Custódia).

O art. 165 do CTN (Código Tributário Nacional) assegura ao contribuinte o direito de ressarcir ou compensar os tributos pagos indevidamente. Quando há a discussão judicial desses valores, o contribuinte pode reaver os montantes pagos nos cinco anos anteriores à ação judicial até a data da decisão liminar ou final que reconhece esse direito. Com isso, torna-se possível a recuperação dos valores indevidamente recolhidos dentro desse período, por meio de decisões judiciais transitadas em julgado.

A relevância do tema se justifica pela crescente quantidade de empresas que utilizam esse instrumento jurídico como estratégia para recuperar valores expressivos pagos indevidamente, o que pode representar um impacto significativo no seu fluxo de caixa e no planejamento tributário. No entanto, apesar da recorrência dessas situações, ainda há incertezas e divergências práticas quanto à forma adequada de contabilizar e tributar essas receitas decorrentes de decisões judiciais favoráveis. Isso pode gerar riscos fiscais, como autuações e pagamentos indevidos, além de dificultar a mensuração do impacto real da recuperação desses créditos na saúde financeira das empresas. Dessa forma, torna-se fundamental aprofundar a compreensão sobre como essas receitas devem ser tratadas, especialmente em relação à sua tributação. Apesar de muitas empresas utilizarem esse mecanismo, observa-se uma dificuldade em determinar como serão tributados os valores obtidos a partir de resultados positivos dos pleitos judiciais. Em razão disto, este estudo se propõe a investigar o seguinte questionamento: **Quais os impactos financeiros decorrentes de receitas de indêbitos tributários em decisões judiciais de diversas teses?**

Para responder a essa problemática, definiu-se como objetivo geral evidenciar os impactos financeiros decorrentes das receitas de indêbitos tributários em decisões judiciais relacionadas a diversas teses tributárias. Como objetivos específicos, propõe-se: *i)* levantar teses em um escritório de advocacia oriundas de indêbitos tributários judiciais; *ii)* identificar as receitas e tributos que podem ser recuperados dos indêbitos tributários decorrentes das teses levantadas; e *iii)* calcular os tributos incidentes sobre a recuperação desta nova receita (decorrente dos indêbitos tributários), analisando a economia tributária que pode ser alcançada.

Esta pesquisa se classifica como qualitativa, bibliográfica, de natureza aplicada e configura-se como um estudo de caso múltiplo, com o objetivo de explorar e descrever como ocorre a contabilização e a tributação das receitas de indêbitos tributários.

Os créditos decorrentes dessas ações judiciais, muitas vezes, representam valores elevados, os quais impactam diretamente no fluxo de caixa da empresa e integram a base de cálculo de outros tributos. Ao optar por compensar esses valores, a empresa tem a possibilidade de utilizá-los com maior agilidade, proporcionando fôlego financeiro ao negócio. Isso ocorre porque os créditos obtidos por decisão judicial podem ser usados para abater tributos devidos mensalmente, o que, dentro de um planejamento tributário adequado, pode gerar um impacto econômico positivo relevante. Nesse contexto, os escritórios de advocacia e as consultorias tributárias assumem um papel essencial ao orientar corretamente as empresas, contribuindo



para a redução da carga tributária e evitando autuações decorrentes de erros no reconhecimento e na tributação desses valores.

Este estudo contribui para o meio acadêmico ao aprofundar a discussão sobre a tributação de receitas oriundas de indêbitos tributários, um tema que, embora recorrente na prática empresarial, ainda carece de uniformidade teórica e normativa. Para o mercado, especialmente para empresas e profissionais da área contábil e jurídica, a pesquisa oferece subsídios técnicos e práticos que auxiliam na tomada de decisões estratégicas relacionadas ao aproveitamento de créditos tributários e à correta apuração dos tributos incidentes. Já para a sociedade, a análise reforça a importância da transparência, da segurança jurídica e da boa gestão tributária, promovendo maior eficiência no uso dos recursos financeiros e incentivando a conformidade fiscal.

2. Revisão da Literatura

2.1. Do Direito ao Ressarcimento do Indébito Tributário

Indébito tributário é um termo jurídico que se refere ao pagamento indevido ou excessivo de tributos por parte do contribuinte. Ocorre quando o sujeito passivo paga mais impostos, taxas ou contribuições do que deveria, seja por erro próprio na apuração ou emissão de guias, ou do órgão arrecadador, ou, ainda, por decisão judicial, que posteriormente é revertida, levando ao surgimento de valores a recuperar (Amaro, 2006).

O princípio que norteia o direito à restituição do indébito tributário é o da vedação do enriquecimento sem causa por parte do Estado, princípio esse, pautado no Código Civil, em que no artigo nº 884, prevê a obrigação de restituir aquele que, sem causa justificável, se enriqueceu à custa de outrem. Essa restituição visa corrigir desequilíbrios patrimoniais e garantir que não haja vantagem indevida para nenhuma das partes envolvidas. Assim, quando um contribuinte paga um tributo a mais do que o devido, ele tem o direito de reaver esse valor (Carrazza, 2013).

No ordenamento jurídico brasileiro, devido a sua grande complexidade, é comum surgirem teses tributárias alegando irregularidades nas formas de cálculo e recolhimento de valores ao fisco, bem como a inconstitucionalidade de cobranças. Um exemplo de uma tese que causou um grande impacto negativo arrecadatário, foi o caso da ‘Exclusão do ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) da base de cálculo do PIS/PASEP (Programa de Integração Social) e da COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social)’, conhecida como ‘tese do século’. O objeto desta tese, basicamente era de estabelecer que o ICMS não se caracterizava como receita, era apenas repassado aos cofres públicos estaduais, assim não seria base de cálculo para as contribuições PIS e COFINS. A Fundamentação desta tese encontra-se nas Leis nº 10.637 de 30 de dezembro de 2002 e nº 10.833 de 29 de dezembro de 2003 que estabeleceram que as contribuições do PIS e da COFINS no regime não-cumulativo incidem sobre o total das receitas auferidas pelas empresas. Adicionalmente, o conceito de receita, conforme o CPC (Comitê de Pronunciamentos Contábeis), no pronunciamento nº 30, não engloba todos os valores recebidos pela empresa de forma indistinta. Para que um valor seja considerado receita, é necessário que ele ingresse de forma definitiva no patrimônio da empresa, resultando em acréscimo patrimonial. Como o ICMS, apenas, transita na conta da empresa e se destinam a terceiros, não podem ser considerados receita, pois não integram o patrimônio da empresa.

A autoridade fiscal, entretanto, interpretava o conceito de receita de forma distorcida, incluindo os valores do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. O ICMS incide sobre a circulação de mercadorias e é destacado nas notas fiscais, mas é recolhido posteriormente ao Fisco, sem pertencer à empresa, não devendo ser considerado como receita para fins de



tributação do PIS e da COFINS. A inclusão do ICMS na base de cálculo destas contribuições extrapola o conceito de receita estabelecido na alínea ‘b’ do inciso I do art. 195 da Constituição Federal de 1988, uma vez que o ICMS é uma receita exclusiva do Estado. A referida tese foi julgada pelo Supremo Tribunal Federal, em 2017, sob o Recurso Extraordinário nº 574.706, definindo que de fato o ICMS não compõe a base de cálculo do PIS e da COFINS, as empresas que tinham entrado com a ação para garantir o direito à restituição desses valores, obtiveram êxito e conseguiram recuperar recursos financeiros.

Neste estudo, também será tratada uma tese que possui relevância para a sociedade e para a empresa analisada, que é a ‘Exclusão do Crédito presumido de ICMS da base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda de Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido)’. Dessa forma, a empresa que apura esses tributos pelo regime do lucro real e utiliza o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, previsto no Convênio CONFAZ (Conselho Nacional de Política Fazendária) nº 106 de 13 de dezembro de 1996, enfrenta a exigência da autoridade fiscal de considerar tais créditos na apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa exigência resulta em uma majoração indevida e inconstitucional da base de cálculo dos tributos, pois anula os efeitos do incentivo fiscal outorgado pelo Estado, violando o princípio do pacto federativo. A inclusão dos créditos presumidos fere a lógica do benefício, que visa à redução da carga tributária estadual, com isso, as empresas buscam através de processos judiciais o direito de reconhecer a inexistência de relação jurídica que a obrigue a recolher IRPJ e CSLL sobre os créditos presumidos de ICMS, além da restituição dos valores pagos indevidamente.

Outra tese que será abordada é baseada no PAT (Programa de Alimentação do Trabalhador), instituído pela Lei nº 6.321, de 06 de abril de 1976, com o objetivo de melhorar a nutrição dos trabalhadores. A legislação incentiva os empregadores a aderirem ao programa, permitindo a dedução em dobro das despesas comprovadamente realizadas com o PAT do lucro tributável, limitado a 4% do imposto devido. No entanto, sucessivos decretos (Decretos nº 78.676 de 8 de novembro de 1976, nº 05 de 14 de janeiro de 1991, nº 3.000 de 26 de março de 1999 e nº 9.580 de 22 de novembro 2018) restringiram esse benefício ao alterarem a base de cálculo, determinando que a dedução seja feita sobre o imposto de renda devido, e não sobre o lucro tributável, como previsto na lei. Essas alterações são consideradas inconstitucionais, pois violam os princípios da legalidade, separação dos poderes e hierarquia das normas (art. 150, I, art. 2º e art. 84, IV da CF/88), além de desrespeitarem as leis instituidoras do PAT, justificando a necessidade de ação judicial na busca pelo direito previsto legalmente.

Ademais, será discorrido também sobre a tese “Manutenção da CPRB”, cujo objeto do processo era assegurar o direito de recolher a CPRB (Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta) no exercício de 2017 conforme a Lei nº 13.161 de 31 de agosto de 2015. A Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta foi instituída como regime obrigatório no contexto da desoneração da folha de pagamentos pela Lei nº 12.546 de 14 de dezembro de 2011, sendo posteriormente modificada pela Lei nº 13.161/2015, que tornou sua adesão facultativa a partir de 2016 e estabeleceu que a opção pela CPRB deveria ser feita em janeiro e seria irreatável para todo o ano-calendário. No entanto, a Medida Provisória nº 774 de 30 de março de 2017 alterou a Lei nº 12.546/2011 e excluiu abruptamente algumas atividades econômicas do regime de desoneração e obrigando o recolhimento da contribuição previdenciária sobre a folha de salários a partir de 1º de julho de 2017. Com a ação a empresa conseguiu garantir a manutenção da CPRB durante o ano de 2017 e reaver o recolhimento indevido de julho de 2017.

Outro aspecto importante sobre indébitos tributários, foi o surgimento da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que possibilitou aos contribuintes, em acordo ao seu art. 74, a utilização dos valores dos indébitos tributários para compensar novos débitos tributários, tornando assim, mais rápida a utilização dos valores, que antes eram realizados por meio de precatório (Brasil, 1996). Até o surgimento desta Lei, as empresas realizavam o ressarcimento



dos valores, pagos indevidamente, por meio de precatórios (basicamente títulos emitidos pelo poder público, pagos por ordem cronológica dos requerentes), demorando bastante para que o pagamento fosse concluído (Brasil, 1988).

Assim, fica evidente que a Lei nº 9.430/1996, trouxe inovação quanto ao tratamento dos indébitos tributários, pois com a possibilidade de compensação, o contribuinte poderia utilizar os valores pagos indevidamente, quase que imediatamente após o trânsito em julgado. No entanto, para realizar o procedimento de compensação é necessário seguir os procedimentos legais estabelecidos pela Instrução Normativa da RFB (Receita Federal do Brasil), nº 2055, de 06 de dezembro de 2021, a qual estabelece como pré-requisito a habilitação deste crédito perante a Receita Federal, por meio de processo administrativo, para fins de compensação dos valores. Após o procedimento de habilitação ser analisado e deferido pela RFB, o contribuinte pode dar início à compensação administrativamente.

Apesar da grande relevância financeira trazida pelos processos judiciais, existem diversas hipóteses em que os pagamentos são realizados indevidamente e que é possível apenas realizar a recuperação de maneira administrativa, isso ocorre tanto para erros de preenchimento quanto para teses judiciais julgadas pelo STF (Supremo Tribunal Federal), como o caso da exclusão do ICMS do PIS/COFINS que já se encontra pacificado, e as empresas continuam realizando a tributação de forma equivocada. Embora existam diversas maneiras de reaver os valores pagos indevidamente esse trabalho é focado nas temáticas que geram direito ao ressarcimento obtido através de processos judiciais.

2.2. Reconhecimento Fiscal das Receitas de Indébitos Tributários

O valor do tributo recolhido devidamente ou indevidamente aos cofres públicos, conforme a sistemática do lucro real, pode ser deduzido da base de cálculo dos tributos sobre a renda, uma vez que são contabilizados como despesas dedutíveis inerentes à atividade. Quando a empresa tem a possibilidade de reaver os valores pagos indevidamente, esses valores não representam uma nova receita, apenas uma reposição do patrimônio que outrora foi reduzido indevidamente. No entanto, será registrado um ativo em contrapartida à uma receita.

O Pronunciamento Contábil nº 30 conceitua receita como “o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários” (CPC, 2012). Portanto, a receita, sob a perspectiva contábil, representa a entrada de recursos econômicos que aumentam o patrimônio líquido da entidade, podendo ser originada de diversas fontes e devendo ser reconhecida e mensurada de acordo com os princípios contábeis e as normas tributárias aplicáveis. A inclusão do crédito reconhecido judicialmente como receita nos registros contábeis é relevante para este estudo devido ao fato de que as autoridades fiscais dependem da contabilidade como uma fonte de dados e informações para fiscalizar as empresas. Assim, se uma organização registrar o valor do crédito tributário em seus relatórios contábeis, é provável que as autoridades fiscais levantem questões sobre a falta de tributação desses valores, podendo resultar em penalidades à empresa.

Após obterem decisões favoráveis, as empresas podem optar por receber seu direito por meio de precatório ou compensação. Dependendo do método escolhido, as empresas têm momentos distintos para realizar a tributação dessa receita – o art. 5º do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 25, de 24 de dezembro de 2003, afirma que, pelo regime de competência, os créditos devem ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL quando a sentença se tornar definitiva, nos casos em que estabeleça o valor a ser restituído. No entanto, quando a sentença não define esse valor, reconhecendo apenas o direito à restituição dos créditos, de acordo com o §1º do art. 5º deste Ato, estabelece os momentos em que a tributação deve ocorrer no trânsito em julgado da sentença que decide os embargos à execução, baseados no excesso de execução, ou na expedição do precatório, se a Fazenda Pública não oferecer embargos à execução. A



interpretação do dispositivo mostra que a Receita Federal determinou a incidência dos tributos sobre a renda e o resultado quando houver certeza e liquidez quanto ao montante do indébito, seja por decisão judicial ou pela expedição do precatório. Portanto, é evidente que as situações em que a recuperação não ocorre por meio de restituição, mas sim de compensação, não são abrangidas por esse ato das autoridades fiscais. No entanto, é razoável concluir que os critérios de certeza e liquidez do montante a ser pago também devem ser aplicados nessa circunstância. A Receita Federal tem um posicionamento consolidado através de soluções de consulta, como exemplo a COSIT (Coordenação Geral de Tributação), nº 183 de 7 de dezembro de 2021, em que é exposto claramente, que casos em que o aproveitamento dos créditos ocorra por meio de compensação direta, é considerado líquido e certo na transmissão da declaração de compensação (DCOMP), devendo ser oferecido à tributação de IRPJ e CSLL.

Por meio do Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 25/2003, (arts. 1º e 2º), a receita federal esclarece sua posição quanto à tributação dos valores restituídos de tributos pagos indevidamente, incluídos na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. O dispositivo legal determina que os valores restituídos, que tenham sido considerados como despesas dedutíveis na base de cálculo desses tributos, serão tributados pelo IRPJ e pela CSLL, assim é logicamente viável entender que em casos em que os valores não foram deduzidos, não devem ser tributados. Esses mesmos valores não estarão sujeitos ao PIS e à COFINS, pois o Ato declaratório expressa isso claramente, sem maiores justificativas. Essa tributação de IRPJ e CSLL é justificada na manutenção do equilíbrio tributário, uma vez que os tributos pagos indevidamente foram subtraídos como despesas dedutíveis da base de cálculo dos tributos sobre a renda. As despesas dedutíveis são definidas pela Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964, em seu art. 47, como não operacionais (dedutíveis) as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora essas despesas precisam ser necessárias, usuais e normais às atividades da empresa e devidamente comprovadas, registradas na contabilidade, vinculadas à geração ou à manutenção da fonte de receita (Pêgas, 2017).

Detalhando melhor essa determinação, a Receita Federal emitiu a solução de consulta (COSIT) 308 de 15 de dezembro de 2023, que explica que o momento da tributação, caso a empresa não possua na escrituração contábil as estimativas de valores que serão recuperados, é o momento do envio da primeira declaração de compensação, quando você informa ao fisco o valor total do crédito. Além disso, essa COSIT fala da tributação da atualização desse indébito tributário, que ocorre por meio da taxa SELIC, que é a taxa de juros associada à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, sendo utilizada para atualização de recolhimentos de tributos federais quando do recolhimento com atraso ou para compensação de tributos federais quando compensados, devidamente atualizados – de acordo com o art. 13 da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

Com base no § 4º do art. 39 da Lei nº 9.250 de 26 de dezembro de 1995, desde 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição deve incluir juros equivalentes à taxa SELIC, acumulada mensalmente, calculados desde a data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior à compensação ou restituição e acrescidos de 1% no mês em que a compensação ou restituição for efetuada, reconhecidos judicialmente para compensação ou repetição, mesmo que depositados em juízo, incidindo desde o momento do pagamento indevido ou do depósito judicial dos valores discutidos (Brasil, 1995).

Quando o contribuinte obtém um êxito tributário, ele possui o direito a recuperar o valor do indébito principal e o valor da SELIC incidente sobre esse indébito. A partir disso poderia inferir-se que o tratamento tributário seria similar para ambos os valores, no entanto, os valores da SELIC possuem uma classificação contábil diferente, além disso, no direito brasileiro, os juros são classificados em duas categorias com naturezas jurídicas diferentes: juros remuneratórios e juros moratórios. Esses fatores levam a uma discussão sobre como devem ser tributados esses valores.



Os juros remuneratórios resultam de um empréstimo consentido de dinheiro a um terceiro, incidindo sobre o valor do capital desde o momento de sua entrega, configurando, portanto, uma contrapartida pelo uso do dinheiro alheio. Os juros moratórios, por outro lado, decorrem da penalidade pelo não cumprimento de uma obrigação pecuniária a termo, sendo devidos a partir do momento em que o capital deveria ter sido entregue ao seu titular, constituindo, assim, uma indenização pelo descumprimento da obrigação.

Dessa forma, fica claro que os juros aplicados sobre o valor a ser devolvido ao contribuinte, devido ao pagamento de tributo considerado inconstitucional ou pago em excesso, não se trata de remuneração por um empréstimo voluntário de capital feito espontaneamente pelo contribuinte, mas sim de uma verdadeira indenização, uma compensação pelo dano causado pelo Estado. Assim, a função dos juros de mora, calculados pela Taxa SELIC, é precisamente restabelecer o patrimônio desapropriado na reposição do que foi recolhido indevidamente. Fica demonstrado, portanto, que a taxa SELIC, determinada pela Lei n.º 9.250/95, em seu art. 39, § 4º, possui caráter indenizatório, pretendendo recompor o patrimônio do contribuinte, privado compulsoriamente de seu capital pelo Fisco.

Em desacordo a isso, a Receita Federal do Brasil se posiciona determinando a tributação da receita decorrente da atualização dos débitos tributários por meio do ADI n.º 25/2003, pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, seguindo os mesmos conceitos do débito principal para o momento da tributação. No entanto, a decisão do STF durante o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 1.063.187, em regime de repercussão geral, onde foi estabelecida a tese do Tema n.º 962, não incide IRPJ/CSLL sobre os juros de mora equivalentes à taxa Selic recebidos em ações de repetição de débito tributário, desde que sejam observados os marcos temporais definidos na modulação dos efeitos do acórdão. Permanecendo, assim, a SELIC incidente sobre débito tributário sendo tributado apenas pelo PIS/COFINS, como uma receita financeira.

2.3. Estudos Anteriores sobre Débitos Tributários

Pereira e Nocetti (2021) analisaram o auferimento e oferecimento à tributação das receitas decorrentes de débitos tributários. A pesquisa de abordagem bibliográfica em jurisprudências, doutrinas e legislações, decorrente de débitos tributários recebidos por meio de precatórios e compensações financeiras, com aplicação à tributação do IRPJ e da CSLL. Os resultados apontaram que os débitos devem ser reconhecidos no envio das declarações de compensação ou no pagamento dos precatórios, baseando-se no conceito de disponibilidade de renda, fato gerador do imposto de renda e algumas decisões.

Tornelli (2020) investigou o momento em que se torna disponível a renda proveniente de débito tributário reconhecido por decisão judicial definitiva em ação individual movida por um contribuinte. O estudo bibliográfico da legislação brasileira e de jurisprudências foi utilizado para analisar os regimes de caixa e competência, buscando apontar tanto em precatórios, como em valores de pequeno montante (RPV), para fins de compensações financeiras. Os resultados apontaram que a recuperação de tributos pagos indevidamente, por meio de precatório ou RPV, a disponibilidade ocorre, no regime de caixa, com o pagamento efetivo, enquanto no regime de competência, se dá no momento do empenho do valor a ser desembolsado pelo Estado, sendo este o evento crítico que melhor se ajusta aos critérios de realização da renda. Na recuperação de tributos pagos indevidamente por meio de compensação, não há consenso quanto ao evento que caracteriza a disponibilidade da renda: nas diferentes manifestações até agora, defendeu-se que a disponibilidade ocorre com o trânsito em julgado da decisão judicial, na habilitação dos créditos, na transmissão da PERDCOMP ou na homologação das compensações.

Daniel Neto (2019) investigou quando a receita proveniente de decisões judiciais, decorrente de débitos tributários, deve ser submetida à tributação da renda. Através de uma pesquisa bibliográfica, analisou a legislação tributária da Receita Federal do Brasil (RFB), por



meio do Ato Declaratório nº 25/2003, o qual estabelece que a receita deve ser reconhecida quando há trânsito em julgado da decisão judicial. No entanto, foram levantadas quatro objeções distintas a esta posição (falta de definitividade do valor enquanto há medidas judiciais pendentes, falta de certeza apenas com a expedição do precatório, falta de capacidade contributiva baseada apenas em expectativa de pagamento e falta de congruência entre o entendimento da RFB e as regras de contabilidade) comparando-as às decisões do CARF que tratam sobre o tema. Os resultados apontaram que o reconhecimento de receitas decorrentes do indébito tributário e sua tributação ocorrem em três momentos específicos: quando há a cessão do precatório a terceiros, no valor recebido pelo título; na transmissão da declaração de compensação, que é a utilização do valor reconhecido judicialmente para eliminar um passivo tributário perante a RFB e no momento do empenho da despesa, quando o ente público assume a obrigação de realizar o pagamento ao contribuinte.

Coelho Filho (2021) avaliou o momento da tributação do IRPJ e da CSLL decorrente da receita proveniente do reconhecimento de créditos relacionados a tributos federais, conforme decisão judicial definitiva. Foi realizada uma pesquisa bibliográfica da legislação aplicável e teve como objeto de estudo casos múltiplos para verificar como as empresas estão realizando o registro e tributação dos débitos. Os resultados foram demonstrados à luz do fisco e à luz do contribuinte, onde o fisco afirma que receita deve ser tributada quando há o trânsito em julgado da demanda tributária pelo regime de competência e para o contribuinte os fatos geradores do IRPJ e da CSLL ocorrem, somente, quando o crédito pode ser efetivamente compensado, ou seja, quando existem débitos passíveis de compensação disponíveis. Nos casos analisados verificou-se que as empresas adotam diferentes posturas, algumas seguindo à risca as determinações da RFB, outras tributando apenas a parte efetivamente usada do crédito.

Bueno (2021) verificou como as empresas contabilizam o reconhecimento tributário das receitas resultantes de decisões judiciais sobre a exclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a fim de investigar se os créditos são reconhecidos como ativos contingentes. A pesquisa qualitativa, descritiva e documental, nos dados de empresas do Ibovespa envolvidas em disputas judiciais relacionadas ao tema. Os resultados apontaram que 20% das empresas reconheceram créditos como ativos contingentes, repercutindo no aumento do pagamento de IRPJ e CSLL pelas empresas. Além disso, observou-se que mesmo as empresas que não reconheceram ativos contingentes trataram o tema com cautela justificando em notas explicativas o porquê do não reconhecimento desses valores.

Montagna (2020) analisou a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre valores recuperados pelos contribuintes decorrentes de débitos tributários, avaliando a controvérsia sobre a não incidência desses tributos sobre os juros compensatórios calculados com base na taxa SELIC. Os resultados evidenciaram argumentos de que os juros não representam acréscimo patrimonial, mas uma compensação pelo atraso na devolução dos valores. Além disso, a autora também defende que a parte principal do indébito só deve ser tributada após decorrido cinco anos da transmissão da DCOMP, que é o prazo que ela demora para ser homologada.

3. Materiais e Métodos

3.1. Tipologia da Pesquisa

Esta pesquisa é qualitativa, bibliográfica, documental e configura-se como um estudo de caso múltiplo. Quanto à abordagem qualitativa, investiga como as empresas e os órgãos tributários interpretam e tratam da tributação das receitas provenientes de débitos tributários, no contexto jurídico e contábil. Segundo Marconi e Lakatos (2017, p. 83), a pesquisa qualitativa “procura descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de determinadas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos em grupos sociais”.



O método de coleta de dados envolveu pesquisa bibliográfica e documental, com base em livros, legislação e fundamentos jurídicos sobre a temática estudada. Como afirmam as autoras, “a pesquisa bibliográfica e documental constitui-se em levantamento de material já elaborado, principalmente por autores consagrados, e documentos que não receberam ainda tratamento analítico” (Marconi & Lakatos, 2017, p. 44).

Em termos de análise de dados, adotou-se uma abordagem descritiva, a qual permite compreender, com profundidade, as implicações fiscais relacionadas à recuperação de tributos. Conforme Gil (2019, p. 29), a pesquisa descritiva “tem como objetivo primordial a descrição das características de determinada população ou fenômeno ou, então, o estabelecimento de relações entre variáveis”. Assim, o presente estudo descreve os impactos da recuperação de tributos sobre a base de cálculo de impostos como o IRPJ, a CSLL, o PIS e a COFINS, identificando como a inclusão ou exclusão dessas receitas pode alterar significativamente a carga tributária das empresas. Por meio dessa abordagem, evidencia-se como estratégias de recuperação de créditos, aliadas a um planejamento tributário eficiente, podem resultar em benefícios financeiros relevantes para as empresas.

A estratégia metodológica utilizada também incluiu um estudo de caso, o qual permitiu a análise de diferentes teses tributárias, demonstrando as nuances de interpretação e aplicação da legislação. Segundo Yin (2015, p. 39), “o estudo de caso é uma investigação empírica que investiga um fenômeno contemporâneo dentro de seu contexto da vida real, especialmente quando os limites entre o fenômeno e o contexto não estão claramente definidos”. No presente trabalho, foi selecionada uma empresa do setor de transporte, envolvida em diversos processos de recuperação de débitos tributários, o que possibilitou uma análise detalhada de diferentes cenários e interpretações jurídicas. A escolha pelo estudo de caso fortalece a validade externa dos resultados, na medida em que possibilita a comparação entre diferentes situações, conforme reforça Yin (2015, p. 56): “Estudos de caso múltiplos são considerados mais robustos, pois permitem comparar padrões e estabelecer generalizações analíticas mais sólidas”.

Por fim, este estudo se destaca pela adoção de um arcabouço metodológico robusto, que combina análise documental e bibliográfica com a estratégia de estudo de caso, proporcionando uma visão prática das implicações fiscais da recuperação de débitos tributários e oferecendo contribuições relevantes tanto para o meio acadêmico quanto para profissionais da contabilidade e do direito tributário.

3.4. População, Amostra e Coleta de Dados

Para delimitar a amostra populacional desse estudo, é importante esclarecer que existem dois métodos para o aproveitamento de créditos oriundos de ações judiciais, conforme detalhado na Figura 1:

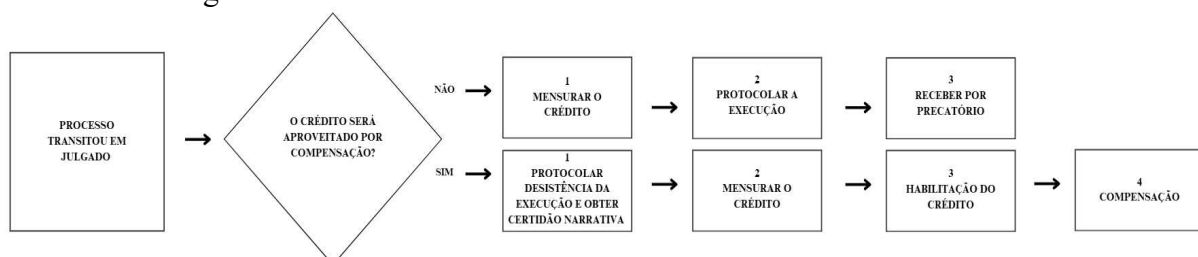


Figura 1. Fases do aproveitamento de crédito

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Como visto na Figura 1, as empresas podem optar por recuperar os valores pagos indevidamente por meio de precatórios. Para isso, é necessário levantar os valores pagos indevidamente e dar continuidade ao processo judicial até a expedição do precatório. Apenas



após esse trâmite, que geralmente demora pelo menos dois anos, a empresa poderá se beneficiar dos valores, os quais deverão ser oferecidos à tributação.

Devido ao longo período de espera para a cobrança por precatórios, a maioria das empresas prefere receber os créditos por meio da compensação tributária, utilizando os valores apurados para reduzir os tributos devidos futuramente. Nesse caso, a empresa desiste da execução do precatório, solicita uma certidão de inteiro teor do processo contendo a informação de desistência e, em seguida, realiza o levantamento dos valores para dar entrada no pedido de habilitação de crédito. Esses créditos deverão ser declarados e tributados na competência correspondente ao envio da primeira declaração de compensação.

Deste modo, os dados analisados neste estudo foram obtidos em um escritório de advocacia especializado em processos de recuperação de indébitos tributários, envolvendo ações judiciais com status de "trânsito em julgado". A população analisada abrange tanto ações ainda em trâmite para aproveitamento do crédito quanto aquelas recentemente concluídas. No total, foram identificadas 155 ações distribuídas entre 78 empresas distintas. Essas ações representam um conjunto de processos voltados à recuperação de valores pagos indevidamente, com diferentes métodos de aproveitamento do crédito. Ao examinar as ações, constatou-se que 14 (9,03%) delas utilizam o método de aproveitamento via precatório para ressarcimento dos valores, enquanto as outras 141 (90,97%) fazem uso do método de compensação. O método de compensação é amplamente mais representativo na população estudada, o que reflete uma preferência por essa abordagem devido à maior celeridade em relação ao precatório. O precatório, por sua vez, exige etapas mais longas e, em geral, proporciona o ressarcimento em prazos extensos, o que explica sua menor adesão.

Considerando essa disparidade e a relevância do método de compensação, o estudo definiu como foco a análise de uma empresa que realiza exclusivamente o aproveitamento de créditos por meio desta metodologia. Para garantir maior consistência nos dados e possibilitar a análise da tributação dos indébitos, foi estabelecido o critério de incluir apenas teses que já tenham concluído a fase de levantamento dos créditos, restringindo a amostra à 82 ações. O levantamento de créditos é uma etapa fundamental, pois é a partir dele que os valores se tornam efetivamente disponíveis para compensação e sujeitos às regras tributárias aplicáveis. Esse critério, permitiu a delimitação de uma amostra que contempla ações já em estágio avançado no processo de recuperação de indébitos. Após a aplicação desse critério, foi selecionada uma empresa que se enquadra nos requisitos estabelecidos (que utiliza o método de aproveitamento por compensação e que já está com o crédito levantado). A empresa escolhida possui um total de sete ações judiciais relacionadas à recuperação de créditos tributários. No entanto, ao observar as etapas dos processos, verificou-se que apenas quatro dessas ações estão dentro do intervalo de fases que será considerado para análise neste estudo. Essa delimitação foi necessária para assegurar que todas as ações analisadas estejam em condições de proporcionar dados relevantes ao estudo de caso (Tabela 1).

Tabela 1

Teses tributárias investigadas na empresa objeto de estudo

Objeto da Ação	Fase Processo	Tributo Recuperado	Valor Recuperado	
			R\$	%
Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS	Concluídos	PIS/COFINS	12.590.733,79	70,15
Exclusão do crédito presumido de ICMS na BC do IRPJ e da CSLL	Concluídos	IRPJ/CSLL	4.292.674,82	24,26
Dedução do PAT sobre o lucro tributável e não sobre IRPJ devido	Concluídos	IRPJ/CSLL	608.184,88	3,44
Manutenção da CPRB	Concluídos	IRPJ/CSLL	203.427,02	1,15
Valor total recuperado	-	-	17.695.020,51	100



Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Os tributos envolvidos abrangem as esferas estadual e federal. No entanto, a análise se concentrará no impacto das recuperações tributárias sobre os tributos federais no período em que ocorre a disponibilidade da renda. Foram detalhados os tributos recuperados em cada tese, de acordo com os critérios aplicáveis (Tabela 2).

Tabela 2

Tributação dos indêbitos tributários (valor principal e juros)

Tipo de Tributo	PIS	COFINS	IRPJ	CSLL	Total
Valor principal indêbitos tributários	-	-	25%	9%	34%
Valor juros indêbitos tributários	0,65%	4%	-	-	4,65%

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Com base nessas informações, serão analisados quatro tipos de ações, considerando dois pares de tributos (PIS/COFINS e IRPJ/CSLL) e duas bases de cálculo (valor principal e juros) resultando em oito análises, avaliando os impactos tributários associados a cada tese.

4. Resultados

4.1. Caracterização do Objeto de Estudo

A empresa objeto deste estudo é uma transportadora com mais 42 anos de experiência no mercado de transporte de cargas, consolidando-se como uma referência em seu segmento direcionada ao transporte de combustíveis. Para garantir a eficiência de suas operações, a empresa conta com uma estrutura composta por 12 filiais localizadas em diferentes estados das regiões brasileiras Norte, Nordeste e Centro-Oeste.

Com um faturamento e lucratividade médio anual de R\$110 milhões e R\$8,3 milhões, respectivamente, a transportadora analisada opera sob o regime de lucro real, realizando o recolhimento de estimativas mensais de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro (CSLL). A empresa é contribuinte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), o que a qualifica para o benefício fiscal de crédito presumido de ICMS, estabelecido pelo convênio 116/1996 – incentivo é voltado para o setor de transporte de cargas.

4.2. Análise dos Quatro Tipos de Indêbitos Tributários

A análise concentra-se na avaliação dos efeitos econômicos de quatro ações judiciais favoráveis à empresa, que resultaram em êxito financeiro de recuperação de créditos tributários. As teses jurídicas em questão são: *i)* Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS; *ii)* Exclusão do crédito presumido de ICMS na BC do IRPJ e da CSLL; *iii)* Dedução do PAT sobre o lucro tributável e não sobre IRPJ devido; e *iv)* Manutenção da CPRB.

4.2.1. Exclusão do ICMS da Base de Cálculo do PIS e da COFINS

O fundamento desta tese é tratado no mercado tributário como ‘tese do século’, nome este que evidencia a amplitude e dimensão desse indêbitos tributários. A Tabela 3 mostra o quanto de indêbitos tributários a empresa pagou, no período de 2005 a 2019 (15 anos), crédito extemporâneo consolidado em 2023, e usufruiu, por meio de restituição e/ou compensação, de 06/2023 a 06/2024. Nesta tese, a empresa conseguiu quitar os débitos de PIS e COFINS e IRRF durante pouco mais de um ano, conforme evidenciado na Tabela 3.

Tabela 3

Exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS/COFINS

Período de consumo	Valor consumido
06/2023	600.065,74
07/2023	1.667.664,74
08/2023	1.744.740,61
09/2023	1.393.695,47



10/2023	660.353,97
11/2023	943.144,67
12/2023	1.114.283,71
01/2024	849.769,55
02/2024	849.769,55
03/2024	849.769,55
04/2024	849.769,55
05/2024	849.769,54
06/2024	215.611,32
07/2024	2.325,82
Total	12.590.733,79

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Durante os meses em que a empresa utilizou o crédito desta ação pôde compensar integralmente os débitos de PIS, COFINS, IRRF, CSRF e em alguns meses do INSS, diminuindo seus fluxos de saída de caixa, por uma compensação média de R\$900.000,00/mês. Note que a partir de 2024 os valores compensados, tornaram-se iguais, isso ocorreu porque o governo federal editou a MP nº1202 de 28 de dezembro de 2023, aprovada pela Lei nº 14.873 de 28 de maio de 2024, limitando a utilização dos créditos acima de R\$10 milhões em no mínimo, 12 meses e não podendo as compensações mensais serem menores que 1/60 avos do valor total do crédito atualizado informado na primeira declaração de compensação. Para que os créditos não fossem consumidos antes dos 12 meses, foi necessário estabelecer esse um limite mensal para ser usado.

4.2.2. Exclusão do Crédito Presumido de ICMS da Base de Cálculo do IRPJ e da CSLL

A segunda ação, gerou o segundo maior valor de crédito das teses analisadas, essa tese fundamenta que os valores do crédito presumido de ICMS (benefício fiscal das transportadoras) não devem compor a base de cálculo do IRPJ (Imposto de Renda Pessoa Jurídica) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido). O crédito desta ação compreende os recolhimentos indevidos realizados de 2020 a 2023, e seu benefício econômico foi consumido de abril a agosto de 2024 (Tabela 4).

Tabela 4

Exclusão do crédito presumido da base de cálculo do IRPJ/CSLL

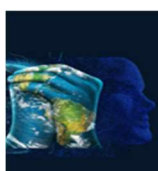
Período de consumo	Valor consumido (R\$)
04/2024	1.138.538,19
05/2024	1.182.758,39
06/2024	714.784,59
07/2024	1.092.293,96
08/2024	164.299,69
Total	4.292.674,82

Fonte: Elaborado pelos autores (2025).

Esta tese II foi usada no mesmo período que a tese I, pois, após a limitação da utilização de créditos de ações superiores a 10 milhões, não era possível compensar todos os tributos devidos pela empresa com os créditos de apenas uma ação. Além do benefício econômico dos períodos anteriores, o trânsito em julgado que garante o direito a não tributação da receita proveniente do crédito presumido futuramente, pois é importante ressaltar que em 2024 as receitas de subvenções, exceto o crédito presumido, passaram a ser tributadas pelo IRPJ e CSLL, em decorrência da Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023.

4.2.3. Dedução do PAT sobre o lucro tributável e não sobre o IRPJ devido

Esta tese III se baseia na dedução referente ao Programa de Alimentação do Trabalhador (PAT) sobre o lucro tributável, e não sobre o Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) devido



e possui uma abrangência mais restrita, uma vez que a empresa precisa estar devidamente cadastrada no PAT para usufruir do benefício. Além disso, a dedução é aplicável, exclusivamente, ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ), não gerando valores de CSLL a recuperar. Desta forma, a empresa teve o direito de reaver os valores pagos a maior no período de 2017 a 2022, visto que, a partir de 2023, passou a realizar a apuração de acordo com a Lei nº 6.321/76. O crédito no valor total de R\$ 608.184,88, foi integralmente utilizado na compensação da COFINS da competência de setembro de 2024.

4.2.4. Manutenção da CPRB

O crédito desta tese IV é o de menor em representatividade nas recuperações desta transportadora, ele foi mensurado em setembro de 2021 e faz referência a um único mês, julho de 2017, em que a empresa pagou a contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento e não sobre a receita bruta, gerando um crédito a recuperar de R\$203.427,02, esse crédito foi consumido no pagamento de parte das contribuições previdenciárias de agosto de 2021.

4.2.5. Tributação dos Indébitos Tributários

O estudo da receita de indébito tributário permite a compreensão dos impactos fiscais das diferentes teses aplicáveis às empresas. A recuperação de valores recolhidos aos cofres públicos pode representar uma fonte de receita para as organizações, influenciando sua liquidez e planejamento estratégico. Neste contexto, a presente análise avaliará as teses da empresa objeto de estudo e o retorno financeiro efetivo, considerando todos os tributos incidentes sobre os valores recuperados. A comparação entre quatro diferentes teses e a carga tributária correspondente evidencia o ganho real à empresa.

Tabela 5

Tributação das teses de I a IV

Descritivo	Tese I		Tese II		Tese III		Tese IV	
	R\$	%	R\$	%	R\$	%	R\$	%
1. Receita de indébito tributário	R\$ 12.590.733,79	100,00%	R\$ 4.292.674,82	100,00%	R\$ 608.184,88	100,00%	R\$ 203.427,02	100,00%
Principal	R\$ 7.008.077,04	55,66%	R\$ 3.480.209,95	81,07%	R\$ 441.162,57	72,54%	R\$ 169.240,45	83,19%
Juros	R\$ 5.582.656,75	44,34%	R\$ 812.464,87	18,93%	R\$ 167.022,30	27,46%	R\$ 34.186,57	16,81%
2. (-) Carga tributária	R\$ 2.642.339,73	20,99%	R\$ 37.779,62	0,88%	R\$ 7.766,54	1,28%	R\$ 59.131,43	29,07%
IRPJ (25%)	R\$ 1.752.019,26	13,92%	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	R\$ 42.310,11	20,80%
CSLL (9%)	R\$ 630.726,93	5,01%	R\$ -	0,00%	R\$ -	0,00%	R\$ 15.231,64	7,49%
COFINS (4%)	R\$ 223.306,27	1,77%	R\$ 32.498,59	0,76%	R\$ 6.680,89	1,10%	R\$ 1.367,46	0,67%
PIS (0,65%)	R\$ 36.287,27	0,29%	R\$ 5.281,02	0,12%	R\$ 1.085,64	0,18%	R\$ 222,21	0,11%
3. (=) Lucro disponível (1 - 2)	R\$ 9.948.394,06	79,01%	R\$ 4.254.895,20	99,12%	R\$ 600.418,34	98,72%	R\$ 144.295,59	70,93%

Fonte: Elaborada pelos autores (2025).

A planilha apresenta dados referentes à receita de indébito tributário, segmentada em quatro teses distintas, as quais tem seus valores representados em reais (R\$) e incluem tanto valores absolutos, quanto percentuais (%). A partir dos dados da Tabela 5, é possível identificar a composição da receita, dentro da receita total, dois componentes principais: valor principal e valor dos juros. O valor principal representa a maior parte da receita em todas as teses, com variação percentual entre 55,66% (tese I) e 83,19% (tese IV). Os Juros, por sua vez, possuem valores proporcionais menores, ficando entre 16,81% e 44,34%, essa distinção é importante para a análise, pois a tributação do principal e dos juros é feita de maneira diferente, sobre o principal será tributado apenas IRPJ e CSLL, já sobre os juros a tributação será feita pelo PIS/COFINS, com as alíquotas de receita financeira 0,65% e 4%.



A carga tributária incidente sobre a receita também é analisada Tabela 5, com destaque para o IRPJ (25%) que não aparece em todas as teses, mas possui a maior alíquota, com um impacto de R\$1.752.019,26, representando um percentual de 13,92% do total recuperado na tese I, já na tese IV seu impacto é ainda maior chegando a 20,80% do total da receita oriunda da recuperação. A CSLL (9%) também aparece apenas nas teses I e IV, pois essas teses recuperam tributos que, anteriormente, foram dedutíveis da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, a carga tributária compromete entre 5,01% do valor recuperado na tese I e 7,49% do valor recuperado na tese IV, já nas teses II e III, não há impacto dos tributos incidentes sobre a renda.

O COFINS (4%) e o PIS (0,65%) estão presentes em todas as teses, embora com variação nos valores absolutos e percentuais. O impacto do COFINS varia entre 0,67% (tese IV) e 1,77% (tese I), enquanto o PIS possui impacto ainda menor, oscilando entre 0,11% e 0,29%, isso sugere que as diferentes teses possuem tratamentos fiscais distintos e/ou bases de cálculo diversas, pois dependendo do período do crédito e da data em que a recuperação foi realizada a Selic pode chegar a ser maior que o indébito principal, aumentando assim a base do PIS/COFINS, como na tese VI é apenas uma competência que foi atualizada entre 2017 e 2021 a receita financeira é bem menor em relação as demais que abrangem vários anos de levantamento, por isso em relação à tributação sobre as receitas financeiras essa tese tem os menores valores. Mesmo com os valores de PIS/COFINS mais baixos, em se tratando da carga tributária total, a tese que tem em maior tributação é na tese IV (29,07%), seguida pela tese I, isso se deve ao fato de ambas serem tributadas pelo IRPJ e pela CSLL e a tese VI ter uma receita menor para diluição dos impactos tributários, por outro lado, as teses II e III tem uma carga tributária extremamente baixa, não chegando nem a 2% do total recuperado.

O lucro disponível é obtido após a dedução da carga tributária das receitas geradas por cada tese, as teses apresentam variação nos percentuais de lucro disponível em relação à receita de indébito tributário, a tese I possui 79,01% de lucro disponível, a tese II 99,12%, a tese III apresenta 98,72% e a tese IV se destaca pelo menor percentual de lucro disponível, com 70,93%, possivelmente devido à maior carga tributária incidente.

Em conjunto, essas ações resultaram na recuperação tributária total de R\$17.695.020,51, a tese com maior impacto financeiro foi a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS, que representou 70,15% do total recuperado, gerando uma receita de R\$12.590.733,79, os quais geraram tributos incidentes de acordo com as alíquotas evidenciadas na Tabela 5. Ao realizar uma análise comparativa, verifica-se que o montante recuperado representa aproximadamente 16,09% do faturamento médio anual da empresa, evidenciando a relevância econômica desta recuperação em relação à sua operação total. Adicionalmente, ao comparar o valor recuperado com a lucratividade média anual, observa-se que este supera o lucro anual em 113,19%. Em outras palavras, o montante recuperado equivale a mais do que o dobro da média do lucro líquido anual da transportadora, destacando a magnitude do impacto financeiro desta ação judicial. Esses resultados reafirmam a importância de estratégias tributárias proativas e bem fundamentadas no contexto empresarial.

A análise dos resultados deste estudo revela uma aproximação parcial com as perspectivas discutidas na literatura especializada, ainda, que existam divergências relevantes quanto ao momento e à forma de tributação dos créditos oriundos de débitos tributários. Alguns autores, como Pereira e Nocetti (2021) e Coelho Filho (2021), defendem que a tributação desses créditos deve ocorrer de forma gradual, acompanhando a efetiva utilização dos valores para extinção de passivos tributários. Essa abordagem diluída, segundo os autores, atenua o impacto financeiro para os contribuintes, permitindo uma gestão mais equilibrada da liquidez empresarial ao evitar a concentração de encargos tributários em um único momento. Em contrapartida, o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil (RFB) e seguido pela empresa analisada neste estudo impõe que a tributação ocorra de forma integral no momento do envio da primeira PER/DCOMP, pois se entende que neste momento a empresa possui a



disponibilidade da renda para uso. Esta interpretação implica um impacto financeiro imediato sobre o fluxo de caixa, divergindo das propostas de diluição sugeridas na literatura.

No que diz respeito à disponibilidade da renda, autores como Tornelli (2021) e Daniel Neto (2021) questionam a adequação do entendimento da RFB, especialmente, nos casos que envolvem precatórios ou a simples habilitação do crédito. Para esses autores, não há disponibilidade econômica ou jurídica da renda nesses momentos, e, portanto, a tributação seria precipitada. Daniel Neto (2021), em especial, argumenta que apenas quando há um passivo a ser extinto com o crédito é que se configura a disponibilidade. Apesar dessas ponderações, o presente estudo adota as diretrizes da RFB, uma vez que a empresa observada realiza a tributação conforme a orientação do órgão fiscalizador, considerando o envio da primeira PER/DCOMP como o marco para reconhecimento da receita.

Esse alinhamento às diretrizes da Receita Federal também se reflete na forma como as empresas contabilizam os valores recuperados. Bueno (2021), ao analisar o comportamento das companhias listadas na B3, observou que tais valores, quando, ainda, não considerados certos ou exigíveis, são usualmente classificados como ativos contingentes e registrados em notas explicativas, sendo reconhecidos contabilmente, apenas, quando há uma expectativa suficientemente robusta de recebimento. No entanto, mesmo nestes casos, é comum que as empresas adotem, para fins fiscais, o entendimento da RFB no momento do reconhecimento da receita, prática igualmente verificada na empresa objeto deste estudo.

No tocante à receita decorrente da atualização monetária pela SELIC incidente sobre os indébitos, Montagna (2021) ressalta que o posicionamento da RFB é pacífico, ou seja, esses valores devem ser reconhecidos no momento da entrega da primeira PER/DCOMP e submetidos à tributação, apenas, pelo PIS e pela COFINS. A empresa analisada segue esse entendimento de forma consistente, o que reforça seu alinhamento ao posicionamento fiscal predominante, mesmo diante das controvérsias jurídicas que ainda envolvem o tema.

5. Conclusão

A presente pesquisa teve como objetivo geral evidenciar os impactos financeiros decorrentes das receitas de indébitos tributários obtidas por meio de decisões judiciais favoráveis em diversas teses. Para alcançar este objetivo, foram relacionados três objetivos específicos: *i)* levantar teses em um escritório de advocacia oriundas de indébitos tributários judiciais; *ii)* identificar as receitas e tributos que podem ser recuperados dos indébitos tributários decorrentes das teses levantadas; e *iii)* calcular os tributos incidentes sobre a recuperação desta nova receita (decorrente dos indébitos tributários) analisando a economia tributária que pode ser alcançada.

O primeiro consistiu no levantamento das teses jurídicas em um escritório de advocacia, o qual foi plenamente atingido, com a identificação de 155 ações distribuídas entre 78 empresas. Devido ao elevado número de processos e à necessidade de dados quantitativos para análise, foram estabelecidos critérios de seleção para restringir quais ações seriam efetivamente analisadas, chegando a uma empresa que possuía quatro ações distintas.

O segundo objetivo foi identificar as receitas provenientes da recuperação de créditos tributários, o qual foi alcançado por meio da análise dos levantados de crédito, da empresa que resultaram em um valor de crédito recuperável de R\$17.695.020,51, distribuído entre as quatro ações selecionadas para o estudo.

O terceiro objetivo consistiu na análise da tributação incidente sobre esses valores, com o intuito de compreender a economia tributária gerada. Para isso, foi necessário estudar o tratamento tributário dessas receitas à luz da legislação vigente e aplicar as respectivas normas para avaliar o impacto da tributação sobre os ganhos obtidos nas ações judiciais.



Os resultados da pesquisa demonstram que todos os objetivos propostos foram plenamente alcançados. A análise de um caso prático, envolvendo uma empresa do setor de transporte, permitiu verificar a efetividade das teses jurídicas aplicadas, evidenciando o retorno financeiro obtido. Constatou-se, ainda, que, conforme o entendimento atual da RFB, a tributação dos valores recuperados ocorre, via de regra, no momento do envio da primeira PER/DCOMP, embora parte da doutrina defenda que a renda somente se torna disponível no momento da compensação ou homologação.

Verificou-se também que, para as teses ligadas à recuperação de tributos incidentes sobre a renda, a carga tributária sobre o valor do indébito é relativamente baixa, representando menos de 2% do montante recuperado. Em contrapartida, nas teses relacionadas a tributos sobre o consumo ou folha de pagamento, a tributação pode alcançar até 30% do total. Estes dados reforçam a importância de uma análise criteriosa da natureza do tributo recuperado para avaliar corretamente os impactos financeiros.

Algumas limitações foram observadas, como a escassez de estudos práticos sobre a tributação dos indébitos. Para trabalhos futuros, sugere-se investigar a representatividade dos indébitos tributários em diferentes setores econômicos e analisar como as empresas estão registrando esses valores, avaliando o grau de conformidade com as orientações da RFB e os riscos envolvidos em possíveis descumprimentos.

Referências

- Amaro, L. (2006). **Direito tributário brasileiro** (15ª ed.). São Paulo, SP: Saraiva.
- Brasil. (2003). Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 25, de 24 de dezembro de 2003. Dispõe sobre a tributação dos rendimentos pagos a título de lucros ou dividendos. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 29 de dezembro de 2003.
- Brasil. (1998). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, 5 de outubro de 1988.
- Brasil. (1991). Decreto nº 5, de 14 de janeiro de 1991. Regulamenta a concessão de incentivos fiscais relacionados à alimentação do trabalhador. **Diário Oficial da União**, 15 de janeiro de 1991.
- Brasil. (1999). Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de março de 1999.
- Brasil. (1976). Decreto nº 78.676, de 8 de novembro de 1976. Regulamenta a Lei nº 6.321, de 6 de abril de 1976, que dispõe sobre a concessão de alimentação aos trabalhadores. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 9 de novembro de 1976.
- Brasil. (2018). Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 23 de novembro de 2018.
- Brasil. (2021). Instrução Normativa RFB nº 2055, de 6 de dezembro de 2021. Dispõe sobre o procedimento de habilitação de crédito para fins de compensação. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 7 de dezembro de 2021.
- Brasil. (2002). Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 de janeiro de 2002.



- Brasil. (2003). Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Altera a legislação tributária federal e dá outras exceções. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 30 de dezembro de 2003.
- Brasil. (2015). Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015. Altera a Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, que dispõe sobre a contribuição previdenciária sobre a receita bruta. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 1 de setembro de 2015.
- Brasil. (2023). Lei nº 14.789, de 29 de dezembro de 2023. Dispõe sobre o tratamento tributário das subvenções para investimento. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 de dezembro de 2023.
- Brasil. (2024). Lei nº 14.873, de 28 de maio de 2024. Estabelece limites para compensação de créditos tributários acima de R\$10 milhões. **Diário Oficial da União**, Brasília, 29 de maio de 2024.
- Brasil. (1964). Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964. Dispõe sobre o imposto de renda e dá outras abordagens. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 2 de dezembro de 1964.
- Brasil. (1966). Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 27 de outubro de 1966.
- Brasil. (1976). Lei nº 6.321, de 6 de abril de 1976. Dispõe sobre a concessão de alimentação aos trabalhadores. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 7 de abril de 1976.
- Brasil. (1995). Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995. Altera a legislação tributária federal e dá outras questões. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 21 jun. 1995.
- Brasil. (1995). Lei nº 9.250, de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas físicas e dá outras abordagens. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de dezembro de 1995.
- Brasil. (1996). Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, regulamenta o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 30 de dezembro de 1996.
- Brasil. (2023). Medida Provisória nº 1.202, de 28 de dezembro de 2023. Dispõe sobre a limitação da compensação de créditos tributários e outros temas fiscais. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 28 de dezembro de 2023.
- Brasil. (2017). Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017. Dispõe sobre a contribuição previdenciária sobre a receita bruta e revoga dispositivos das Leis nº 12.546, de 2011, e nº 13.161, de 2015. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 30 de março de 2017.
- Brasil. (2021). Solução de Consulta COSIT nº 183, de 7 de dezembro de 2021. Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. **Receita Federal do Brasil**
- Brasil. (2023). Solução de Consulta COSIT nº 308, de 15 de dezembro de 2023. Assunto: Tributação dos juros SELIC em repetição de indébito. **Receita Federal do Brasil**.
- Brasil. (2017). Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 574.706/PR. **Rel. Min. Cármen Lúcia, 15 mar. 2017**. Recuperado em 11 jun. 2025, de <https://www.stf.jus.br>.



- Bueno, R. (2021). **Contabilização de indébitos tributários como ativos contingentes: análise do tratamento contábil empregado por empresas de capital aberto à exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS.** (Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Ciências Contábeis) – Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, São Leopoldo). Recuperado de <https://repositorio.unisinos.br/handle/UNISINOS/10518>.
- Carrazza, R. (2013). **Curso de direito constitucional tributário** (27ª ed). São Paulo: Malheiros.
- Coelho Filho, M. A. F. (2021). **Tributação da receita decorrente do registro de créditos tributários reconhecidos em decisão judicial transitada em julgado passíveis de compensação** (Dissertação de Mestrado Profissional em Direito). Escola de Direito de São Paulo, Fundação Getulio Vargas, São Paulo, SP. Recuperado de <https://repositorio.fgv.br/items/2f7c0e63-65e2-4eb9-b074-faa6d0eb5e23>.
- Comitê De Pronunciamentos Contábeis. (2009). **Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receita.** São Paulo: CPC, 2009. Recuperado de <http://www.cpc.org.br/CPC/DocumentosEmitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=30>.
- Conselho Nacional De Política Fazendária. (1996). Convênio ICMS nº 106, de 13 de dezembro de 1996. **Diário Oficial da União**, seção 1, Brasília, DF, 17 de dezembro de 1996.
- Daniel Neto, C. A. (2019). A incidência de IRPJ e CSLL sobre os indébitos tributários decorrentes de decisões judiciais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 43, p. 459-483.
- Gil, A. (2019). **Métodos e técnicas de pesquisa social** (7ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Marconi, M., & Lakatos, E. M. (2017). **Fundamentos de metodologia científica** (8ª ed.). São Paulo: Atlas.
- Montagna, G. R. (2020). **Tributação do indébito tributário** (Trabalho de Conclusão de Curso) Faculdade de Direito, Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo. Recuperado de <https://dspace.mackenzie.br/handle/10899/31843>.
- Pereira, R. C. & Nocetti, D. A. (2021). O reconhecimento contábil e a tributação de indébitos tributários decorrentes de processos judiciais. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 48, p. 460–491.
- Pêgas, R. (2017). **Contabilidade tributária: aspectos relevantes para a apuração do lucro real.** São Paulo: Atlas.
- Tonelli, R. (2020). A tributação do indébito tributário decorrente de decisão judicial transitada em julgado pelo IRPJ e pela CSLL. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, 46, p. 368–400.
- Yin, R. K. (2015). **Estudo de caso: planejamento e métodos** (5ª ed.). Porto Alegre: Bookman.