

Editor: Fernando Aurelio Zilveti  
Editor-assistente: Michell Przepiorka

ISSN 1415-8124

---

---

# REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

---

---

**RDTA**

**48**

2º Quadrimestre 2021

***Current Issues of Tax Law Review***

*N. 48 – 2021 / 2<sup>nd</sup> Quarter*



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

# Tributação dos Depósitos Judiciais Realizados por Pessoas Jurídicas: Obrigatoriedade de Retenção, Tributação dos Juros, Dedutibilidade das Despesas e Outras Questões Tributárias Relevantes ao Depositante

## *Taxation of Judicial Deposits Made by Legal Entities: Mandatory Withholding, Taxation of Interests, Deductibility of Expenses and Other Relevant Tax Issues to the Depositor*

Maria Carolina Maldonado Mendonça Kraljevic

Mestre em Direito Constitucional e Processual Tributário pela PUC-SP. Pós-graduada em Direito Tributário Internacional pelo IBDT. Bacharel em Ciências Contábeis pela Trévisan Escola de Negócios. Bacharel em Direito pelo Mackenzie. Conselheira Suplente do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo (biênio 2020-2022).

Advogada em São Paulo. *E-mail*: mmk@almlaw.com.br.

Recebido em: 19-11-2020  
Aprovado em: 07-06-2021

### *Resumo*

Os depósitos judiciais geram diversos efeitos tributários cuja inobservância pode expor o depositante a contingências fiscais. Isso ocorre, por exemplo, quando a quantia depositada representa um acréscimo patrimonial para o beneficiário, hipótese em que, em regra, haverá a obrigatoriedade de o depositante reter e recolher o imposto de renda no momento em que o rendimento se torna disponível para o beneficiário. Além disso, os valores depositados são ativos do depositante, cujos juros correlatos devem por ele ser tributados. O momento de reconhecimento da receita de juros, entretanto, depende do regime de tributação do depositante. Por fim, os valores depositados em juízo, em geral, são classificados como passivos contingentes ou provisões, somente tornando-se despesa dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL quando o respectivo montante é liberado definitivamente para a outra parte. A inexistência quanto ao período de apuração do reconhecimento da receita de juros ou da dedutibilidade da despesa depositada, quando ensejar a postergação no pagamento do imposto ou a redução indevida do lucro real, impõe ao depositante a responsabilidade pela diferença de imposto com os consecutivos legais.

*Palavras-chave*: direito tributário, depósito judicial, imposto de renda, imposto retido na fonte, juros, receita, despesa, dedutibilidade.

### Abstract

Judicial deposits generate several tax effects, which, if not duly complied, may expose the depositor to tax contingencies. This occurs, for example, when the deposited amount represents an equity increase for the beneficiary, which, in theory, compels the depositor to withhold and collect the related income tax as the income becomes available to the beneficiary. In addition, the deposited amounts are assets of the depositor, thus, the related interest must be taxed by him. The moment of recognition of the interest income, however, depends on the depositor's tax regime. Lastly, the deposited amounts, in general, are classified as contingent liabilities or provisions, becoming a deductible expense in the calculation of income tax and social contribution, when applicable, as the amount is definitively released to the beneficiary. The inaccuracy as to the period of recognition of interest income or deductibility of the deposited expense, when it generates the postponement of tax payment or the undue reduction of real profit, imposes on the depositor the responsibility for the related tax difference, plus interests and penalties.

*Keywords:* tax law, judicial deposit, income tax, withholding tax, interest, income, expense, deductibility.

## 1. Introdução

O depósito, do latim, *depositus*, é definido tanto como a ação de depositar, como o próprio objeto depositado ou o local onde coisas são guardadas<sup>1</sup>. O depósito judicial, por sua vez, é o instrumento comumente utilizado em diversos ramos do direito para, de forma facultativa ou mandatária, garantir a satisfação de uma obrigação financeira.

No âmbito tributário, o depósito do montante integral do débito é medida que suspende a exigibilidade do crédito tributário, nos termos do art. 151, II, do Código Tributário Nacional (CTN). Mesmo em discussões na esfera administrativa, em que a reclamação ou recurso, por si só, suspende o crédito tributário, por vezes, o depósito é facultado aos contribuintes de forma a afastar a aplicação dos acréscimos de mora e de atualização monetária<sup>2-3</sup>. O depósito judicial também é uma das formas de garantia do débito fiscal executado a possibilitar a oposição

<sup>1</sup> MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=dep%C3%B3sito>. Acesso em: 20 jan. 2021.

<sup>2</sup> Nesse sentido, é o art. 32 da Lei n. 13.457/2009 que dispõe sobre o processo administrativo tributário no Estado de São Paulo.

<sup>3</sup> Sobre o tema, ressalta Paulo de Barros Carvalho que o depósito como causa suspensiva da exigibilidade surge apenas na esfera judicial, tendo em vista que, no âmbito administrativo, a suspensão já é assegurada por meio da impugnação ao lançamento ou interposição de recurso aos órgãos superiores (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 413).

de embargos à execução<sup>4</sup> – embora pouco utilizada –, tendo em vista a possibilidade de o contribuinte ofertar garantias menos onerosas<sup>5</sup>.

Na esfera cível, o depósito da quantia em discussão é utilizado tanto na fase de conhecimento, quanto de execução do julgado. O depósito pode ter efeito de pagamento em consignação, fazendo cessar a incidência de juros e extinguindo a obrigação do depositante, conforme determinam os arts. 334 e seguintes do Código Civil. O depósito se presta, ainda, para a garantia do juízo, de forma a impedir, por exemplo, a prática de atos de expropriação, nos termos do art. 525, § 6º, do Código de Processo Civil.

Apesar de o depósito judicial em dinheiro ser medida corriqueira, seus efeitos tributários dependem de inúmeras variáveis, o que torna o tema complexo. Quando a quantia depositada representar um acréscimo patrimonial para o beneficiário, em regra, haverá a obrigatoriedade de a fonte pagadora reter e recolher o imposto de renda. Mas qual é o momento em que surge essa obrigação e quais as consequências de a fonte pagadora deixar de cumpri-la?

O montante depositado pode sofrer a incidência de juros, que, em tese, devem ser tributados pelo seu proprietário. Mas a quem pertencem os valores depositados e quando devem os juros ser tributados? O momento em que os juros são creditados na conta bancária depende de quem é o beneficiário do depósito judicial: nos depósitos em face da União, há previsão legal de pagamento de juros ao depositante somente ao final da demanda; enquanto naqueles que têm por beneficiário pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, em regra, os juros são creditados mensalmente.

As partes que figuram no processo afetam a tributação dos juros? Se o depósito consistir em uma despesa necessária e usual ou normal à operação do depositante, poderá ser deduzido na apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na sistemática do lucro real. No entanto, é preciso determinar, com segurança, quando essa despesa passa a ser dedutível.

Como se verá adiante, essas questões, muitas vezes negligenciadas, podem trazer consequências nefastas ao depositante que deixa de reter imposto de renda sobre os rendimentos depositados ou de tributar a receita dos juros decorrentes do depósito judicial, ou, ainda, que deduz a despesa relacionada ao depósito no período de apuração errado.

## **2. Obrigatoriedade de retenção de imposto de renda sobre depósitos judiciais**

O imposto de renda, previsto no art. 153, III, da Constituição Federal, é tributo de competência da União que tem como hipótese de incidência, nos ter-

<sup>4</sup> Art. 9º, I, da Lei n. 6.830/80.

<sup>5</sup> Como, por exemplo, a fiança bancária e o seguro garantia, previstos no art. 9º, II, da Lei n. 6.830/80.

mos do art. 43 do CTN, a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os demais acréscimos patrimoniais. O contribuinte do imposto de renda é a pessoa física ou jurídica titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza, e a base de cálculo é “o montante real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis”<sup>6</sup>.

Como explica Ricardo Mariz de Oliveira, o imposto de renda, quando retido na fonte, não perde sua identidade, sofrendo alteração apenas na técnica de arrecadação, bem como na sujeição passiva, que deixa de ser o contribuinte, para ser a fonte pagadora da renda ou do provento<sup>7</sup>. É indispensável, entretanto, para a verificação da hipótese de incidência do imposto de renda retido na fonte, que haja disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou proventos de qualquer natureza.

No que se refere especificamente aos depósitos judiciais, para se determinar a obrigatoriedade de retenção de imposto de renda, bem como a alíquota aplicável, é preciso verificar a natureza do beneficiário, se pessoa física ou jurídica, e a origem do valor depositado<sup>8</sup>. Em regra, em se tratando de beneficiário pessoa física, se o valor depositado importar em renda ou acréscimo patrimonial, independentemente da sua origem, haverá a incidência de imposto de renda, e, igualmente, o dever de a fonte pagadora efetuar a retenção e o recolhimento do imposto. No caso de beneficiário pessoa jurídica, a legislação prevê as hipóteses em que a retenção e o recolhimento pela fonte pagadora são obrigatórios, sendo que os exemplos tratados a seguir não têm o condão de esgotar o tema.

É certo que, se o depósito judicial tiver por origem o pagamento de uma multa ou qualquer outra vantagem em razão da rescisão de um contrato, independentemente de o beneficiário ser pessoa física ou jurídica, haverá incidência do imposto de renda, à alíquota de 15%, a ser retido pela fonte pagadora<sup>9-10</sup>. No caso de condenação judicial ao pagamento de juros e indenizações por lucros cessantes, se o beneficiário for pessoa física, a retenção e o recolhimento se darão

<sup>6</sup> Art. 44 da Lei n. 5.172/66 (CTN).

<sup>7</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1. p. 645.

<sup>8</sup> Cumpre ressaltar que há hipóteses em que a legislação prevê, ainda, a obrigatoriedade de retenção e recolhimento de outros tributos incidentes sobre rendimentos, sejam eles pagos diretamente a seu beneficiário, sejam depositados judicialmente. É o caso, por exemplo, da retenção de CSLL, PIS e Cofins, à alíquota total de 4,65% sobre a remuneração de determinados serviços listados no art. 30 da Lei n. 10.833/2003.

<sup>9</sup> Art. 70 da Lei n. 9.430/96.

<sup>10</sup> A obrigatoriedade de retenção não será aplicável, entretanto, se o beneficiário dos rendimentos for pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional (art. 1º da Instrução Normativa RFB n. 765/2007).

de acordo com a tabela progressiva<sup>11</sup>, e se o beneficiário for pessoa jurídica, o imposto de renda a ser retido incidirá à alíquota de 5%<sup>12</sup>.

Por sua vez, se o depósito decorrer da contraprestação por serviços prestados, inclusive advocatícios remunerados por honorários de sucumbência, sua tributação dependerá da natureza do beneficiário e do serviço. Para pagamentos a pessoas físicas, a retenção igualmente será de acordo com a tabela progressiva<sup>13</sup>, seja qual for a natureza do serviço. Para pagamentos a pessoas jurídicas em razão da prestação de serviços relacionados a profissões regulamentadas<sup>14</sup>, a retenção de imposto de renda será de 1,5%<sup>15</sup>. À mesma retenção se sujeitam as pessoas jurídicas prestadoras de serviços de propaganda e publicidade, bem como aquelas beneficiadas com o pagamento de comissões, corretagens ou outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação de negócios<sup>16</sup>.

A tabela a seguir resume, de forma didática, as alíquotas do imposto de renda a ser retido na fonte sobre os principais rendimentos depositados judicialmente:

Rendimento	Alíquota	
	Pessoa Física	Pessoa Jurídica
Multa ou vantagem pela rescisão de contrato	15%	15%
Juros e indenizações por lucros cessantes	Tabela progressiva	5%
Contraprestação por serviços de profissões regulamentadas	Tabela progressiva	1,5%
Contraprestação por serviços de propaganda e publicidade	Tabela progressiva	1,5%
Pagamento de comissões, corretagens ou outra remuneração pela representação comercial ou pela mediação de negócios	Tabela progressiva	1,5%

Nas hipóteses de retenção tratadas exemplificadamente, para a pessoa física ou jurídica beneficiária, o imposto é considerado antecipação do devido<sup>17</sup>, e o valor do rendimento deverá ser computado na apuração da base de cálculo do imposto na declaração de ajuste anual da pessoa física; considerado como receita, na determinação do lucro real, no caso de pessoa jurídica sujeita à apuração do

<sup>11</sup> Arts. 677 e 685 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>12</sup> Art. 738 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>13</sup> Arts. 677 e 685 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>14</sup> Entendem-se por serviços de natureza profissional aqueles prestados por advogados, arquitetos, contadores, economistas e demais listados no art. 717 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>15</sup> Art. 714, *caput* e § 1º, II, da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>16</sup> Art. 718 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>17</sup> Exceto no caso de pessoa física ou jurídica imune ou isenta.

IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real; ou acrescido ao lucro presumido ou arbitrado, para determinação da base de cálculo do imposto pela pessoa jurídica em tais sistemáticas.

Independentemente da alíquota incidente sobre o montante depositado e do tratamento a ser atribuído ao rendimento pelo beneficiário, é essencial determinar o momento em que surge, para o depositante, a obrigação de reter e recolher o imposto de renda, bem como quais as penalidades a que estará sujeito caso deixe de fazê-lo.

O art. 776 do RIR/2018, ao regular a matéria, determina que o imposto de renda incidente sobre rendimentos pagos em cumprimento de decisão judicial seja retido na fonte pela pessoa jurídica obrigada ao pagamento no momento em que, por qualquer forma, o rendimento se tornar disponível para o beneficiário pessoa física ou jurídica.

Inúmeros autores já se debruçaram sobre o conceito de disponibilidade para fins de incidência de imposto de renda. Humberto Ávila explica que o fato gerador do imposto de renda não surge enquanto o contribuinte não “tiver o direito de dispor da renda, sem a realização de qualquer condição”, isto é, a disponibilidade implica acesso incondicional à renda<sup>18</sup>. No mesmo sentido, esclarece Rodrigo Maito da Silveira que não há aquisição de disponibilidade quando (i) não estão presentes as circunstâncias fáticas, materiais ou jurídicas ou (ii) existem condições, ou seja, eventos futuros e incertos, para a ocorrência plena e definitiva do fato gerador<sup>19</sup>. Complementa Elidie Palma Bifano que haverá disponibilidade de renda quando o contribuinte tiver liberdade de determinar ou governar o bem ou direito<sup>20-21</sup>.

A disponibilidade, nos termos do art. 43 do CTN, pode ser econômica ou jurídica. A relevância de tais conceitos, assim como a distinção entre eles, entretanto, são temas controversos. Sobre o assunto, explica Ricardo Mariz de Oliveira

---

<sup>18</sup> ÁVILA, Humberto. Disponibilidade jurídica e poder decisório. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 86-87.

<sup>19</sup> SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 105.

<sup>20</sup> BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IRFS. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 253.

<sup>21</sup> No mesmo sentido: SILVA, Fabio Pereira da; SANTOS, Ramon Tomazela. O reconhecimento de receitas e os contratos do tipo *bill and hold* à luz do pronunciamento técnico CPC n. 47. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020, p. 117.



que a distinção entre “renda com direito adquirido (que seria aquisição de disponibilidade jurídica) e renda com posse física do seu objeto (que seria aquisição de disponibilidade econômica)”, adotada por parte da doutrina, não é suficiente para a compreensão da hipótese de incidência do imposto de renda<sup>22</sup>.

Diante disso, esclarece o autor que a disponibilidade jurídica ocorre com a aquisição do direito à renda nas situações em que o fato causador do acréscimo patrimonial seja regido pelo direito. Por sua vez, a disponibilidade econômica ocorre sempre concomitante ou posteriormente à aquisição da disponibilidade jurídica, com o efetivo recebimento da renda, nas situações reguladas pelo direito. No entanto, nas hipóteses em que o acréscimo patrimonial decorrer de um fato não regido pelo direito – como a exploração da prostituição ou o tráfico de drogas, por exemplo –, a hipótese de incidência do imposto de renda dar-se-á com a disponibilidade econômica da renda, no momento em que esta crescer o patrimônio do contribuinte. Por fim, ressalta Ricardo Mariz de Oliveira que disponibilidade econômica não se confunde com disponibilidade financeira, já que um ingresso de recursos financeiros pode não significar a ocorrência de renda ou acréscimo patrimonial<sup>23</sup>.

Para Luis Eduardo Schoueri, a “disponibilidade econômica” empregada no CTN pode fazer referência ao sentido econômico do patrimônio, de forma a autorizar a tributação da renda consubstanciada em um bem passível de uso ou fruição, independentemente de qualquer título jurídico correlato. No entanto, ao adotar a expressão “disponibilidade econômica ou jurídica”, o legislador fugiu da discussão acerca da distinção entre “disponibilidade jurídica” e “disponibilidade econômica” e autorizou a tributação ainda que não haja ingresso efetivo de recursos ou que a atividade que gerou a renda não seja lícita, de modo que, qualquer que seja a disponibilidade, haverá tributação pelo imposto de renda<sup>24</sup>.

Edison Fernandes<sup>25</sup> e Victor Polizelli<sup>26</sup>, por sua vez, equiparam a disponibilidade econômica ao regime de caixa e a disponibilidade jurídica ao regime de competência, de forma que haveria disponibilidade econômica quando do recebimento efetivo da renda e disponibilidade jurídica quando da ocorrência de pres-

<sup>22</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 376.

<sup>23</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 376-388.

<sup>24</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alessandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 251-252.

<sup>25</sup> FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*. São Paulo: Atlas, 2015, p. 35.

<sup>26</sup> POLIZELLI, Victor Borges. *O princípio da realização da renda: reconhecimento de receitas e despesas para fins do IRPJ*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 177.



supostos definidos pela contabilidade. Fernando Daniel de Moura Fonseca, entretanto, critica essa posição, especialmente após o advento da Lei n. 11.638/2007, ressaltando que poderia levar à tributação de renda registrada na contabilidade, mas ainda não realizada, bem como à desconsideração de negócios jurídicos realizados, mas não contabilizados em razão da aplicação do princípio contábil da prevalência da substância sobre a forma<sup>27</sup>. A vinculação da disponibilidade econômica ao regime de caixa é igualmente criticada por Luis Eduardo Schoueri, para quem “o recebimento em caixa indicaria, quando muito, uma disponibilidade financeira”, não havendo razões para se concluir que tenha sido esse o aspecto adotado pelo legislador<sup>28</sup>.

Fernando Daniel de Moura Fonseca defende que, em tese, apenas a disponibilidade jurídica seria relevante, já que o patrimônio é uma universalidade de bens e direitos e somente poderá haver acréscimo patrimonial se um elemento novo for a ele incorporado. No entanto, tendo em vista que o art. 43 do CTN contempla duas modalidades de disponibilidade, deve-se buscar atribuir algum sentido prático à distinção positivada pelo legislador, sem, entretanto, descuidar dos limites impostos pela Constituição Federal, principalmente no que se refere à exigência de realização para que qualquer renda ou acréscimo seja tributado<sup>29</sup>.

Não há dúvidas, portanto, de que a distinção entre disponibilidade econômica e jurídica de renda é tema complexo. Para os fins do presente estudo, que, frise-se, não se presta a esgotar o tema, adotaremos a definição de disponibilidade econômica e jurídica cunhada por Ricardo Mariz de Oliveira, bem como a premissa de que, para que haja disponibilidade, o contribuinte deve ter direito ou acesso efetivo à renda ou ao acréscimo patrimonial, de forma definitiva e incondicional.

Superados tais pontos e retornando para a obrigatoriedade de retenção de imposto de renda sobre depósitos judiciais, conforme adiantado anteriormente, o art. 776 do RIR/2018 obriga a fonte pagadora a realizar a retenção do imposto de renda no momento em que o rendimento se tornar disponível para o beneficiário. Isso porque, no momento em que o depósito é realizado, a fonte pagadora ainda não tem uma obrigação de pagar, o que ocorre apenas quando a lide é definida e o juiz autoriza o seu levantamento, havendo, então, a disponibilidade jurídica da renda ou provento ao beneficiário.

<sup>27</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 180-181.

<sup>28</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alexandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010, p. 248.

<sup>29</sup> FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018, p. 184-192.

Sobre o tema, leciona Ricardo Mariz de Oliveira que não é qualquer entrega de dinheiro que faz nascer a obrigação de retenção do imposto de renda, mas apenas aquela entrega que reflita o pagamento de uma renda ou provento e desde que haja a correspondente disponibilidade econômica ou jurídica<sup>30</sup>. Nesse ponto, o ato de depositar judicialmente pode ser comparado a um adiantamento de dinheiro, que não configura pagamento e não obriga o beneficiário a recolher o imposto – o que o somente ocorre quando nasce a obrigação de pagar pelo devedor, atraindo a disponibilidade jurídica de renda para o então credor<sup>31</sup>.

Portanto, enquanto houver controvérsias envolvendo o montante depositado, em regra, o rendimento ainda não estará disponível ao beneficiário. Os valores somente deixam de pertencer ao depositante e são disponibilizados ao beneficiário, com a conseqüente ocorrência do fato gerador do imposto de renda, após o deslinde do feito e a correspondente autorização judicial para seu levantamento. Cumpre ressaltar, entretanto, que, autorizado o levantamento do depósito pelo beneficiário, ainda que este tarde a resgatar o numerário ou deixe de fazê-lo, haverá disponibilidade jurídica sobre a renda ou provento correlato, surgindo para o depositante a obrigação de recolher o correspondente imposto de renda.

Ainda que o depósito refira-se à quantia incontroversa – como ocorre, por exemplo, no caso de honorários de sucumbência fixados em sentença – a disponibilidade do beneficiário à renda é condicionada à autorização judicial, de forma que existem argumentos para defender que o fato gerador do imposto de renda não ocorre no momento do depósito judicial. De qualquer forma, do ponto de vista do depositante, é mais seguro realizar a retenção e o recolhimento do imposto de renda quando do depósito, de forma que o depositante comprove nos autos a realização do depósito pelo valor líquido, acompanhada do pagamento do correspondente imposto de renda retido<sup>32</sup>.

Além do momento da ocorrência do fato gerador, outro ponto que merece atenção, quando da realização de depósito judicial de montante sujeito à retenção de imposto de renda, é sua base de cálculo. Isso porque a base de cálculo do imposto de renda a ser retido pela fonte pagadora é o valor bruto do rendimento

<sup>30</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 649-652.

<sup>31</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 661.

<sup>32</sup> A obrigação de retenção e recolhimento do imposto de renda no momento da realização do depósito, ainda que possa ser afastada por ausência de disponibilidade da renda ao beneficiário, tem amparo em acórdão proferido pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) nos autos do Recurso Especial n. 1.336.125/RS, no qual o tribunal decidiu que “não há falar em ocorrência do fato gerador apenas no momento do levantamento da importância pelo beneficiário na hipótese de depósito em juízo, pois, nos termos da lei, não é necessário que a renda se torne efetivamente disponível (a chamada disponibilidade financeira), bastando a verificação do acréscimo patrimonial (disponibilidade econômica)” (j. 3.3.2015).

depositado, e, caso a pessoa jurídica efetue o depósito do montante integral – isto é, sem descontar a parcela relativa a eventual imposto de renda – e esse valor seja levantado pelo beneficiário, o rendimento será considerado líquido, de forma que o depositante deverá realizar o reajustamento da base de cálculo (*gross up*) para calcular o valor do imposto a ser recolhido<sup>33</sup>.

Destarte, para que não se presuma que o depositante assumiu o ônus do imposto, afastando a exigência de reajustamento da sua base de cálculo, o depósito judicial deve ser realizado pelo valor líquido do rendimento *sub judice*, isto é, já com a redução do imposto de renda a ser recolhido se e quando os valores se tornarem disponíveis para o beneficiário.

Por fim, caso o depositante deixe de reter e recolher o imposto de renda sobre os rendimentos depositados judicialmente ou o faça em valor inferior ao devido, as consequências tributárias dependerão do momento em que for constatada a infração. Na hipótese de a Autoridade Fiscal verificar que o depositante deixou de reter e recolher o imposto antes da data fixada para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física ou da data prevista para o encerramento do período de apuração em que o rendimento for tributado no beneficiário pessoa jurídica, poderá exigir-lhe o imposto, acrescido de multa de ofício e juros de mora. Se, entretanto, constatada a falta de retenção e recolhimento após a data de entrega da referida declaração para a pessoa física ou do encerramento do período de apuração para a pessoa jurídica, caberá ao depositante o pagamento apenas da multa de ofício e dos juros de mora, calculados desde a data prevista para o recolhimento do imposto até aquela fixada para a entrega da declaração ou o encerramento do período de apuração<sup>34</sup>.

Assim, após a data prevista para a entrega da declaração de ajuste anual do beneficiário pessoa física ou do encerramento do período de apuração em que os rendimentos forem tributados na pessoa jurídica, o depositante não mais poderá ser exigido do imposto de renda que deixou de reter e recolher, mas apenas da multa de ofício e dos juros de mora. Diante disso, é essencial que, ao realizar um depósito judicial, a pessoa jurídica depositante verifique se o rendimento está sujeito à retenção de imposto de renda – e de outros tributos – e, se sim, que se atente para que a quantia levantada pelo beneficiário seja líquida, bem como para que o recolhimento do imposto se dê no momento da ocorrência do correspondente fato gerador.

### 3. Tributação da receita de juros incidentes sobre depósitos judiciais

Nos termos do Pronunciamento Técnico do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) n. 00, que estabelece, em linhas gerais, os conceitos para a ela-

<sup>33</sup> Art. 786 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>34</sup> Acerca do tema é o Parecer Normativo Cosit n. 01/2002.

boração de relatórios financeiros pelas pessoas jurídicas, um ativo é definido como sendo “um recurso econômico presente controlado pela entidade como resultado de eventos passados”<sup>35</sup>.

Recurso econômico é um direito, inclusive aquele decorrente da obrigação da outra parte de transferir para a pessoa jurídica o recurso econômico apenas se ocorrer determinado evento futuro e incerto. A exigência de o recurso econômico ser controlado pela entidade é extremamente ampla, abarcando não apenas aquelas hipóteses em que a pessoa jurídica direciona o uso do recurso e obtém os benefícios financeiros que podem dele fluir, mas também aquelas em que a pessoa jurídica tem capacidade de impedir que outras partes direcionem o uso do recurso econômico ou dele se beneficiem.

Nesse contexto, surgem dúvidas acerca de quem é o titular do depósito judicial, já que, em tese, depositante e beneficiário só podem levantar os valores depositados mediante autorização do juiz. Sobre o tema, já se manifestou o Superior Tribunal de Justiça (STJ) em processo envolvendo discussão de natureza tributária:

Os referenciados depósitos, embora com a sua movimentação financeira temporariamente contida, permanecem integrados ao patrimônio do contribuinte. Somente quando definitivamente recolhido como renda da potestade tributante poderá ser amoldado ao conceito fiscal de despesa dedutível<sup>36</sup>.

No mesmo sentido se posicionou a Receita Federal na Solução de Consulta Cosit n. 157/2014 ao estabelecer que, quando da realização do depósito, ocorre um “fato patrimonial permutativo”, no qual não há qualquer modificação negativa ou desincorporação do patrimônio do depositante, mas apenas a substituição de um recurso em caixa pelo direito creditório decorrente do depósito, que, ao final da lide, será (i) utilizado na quitação da obrigação devida, ou, alternativamente (ii) restituído ao depositante, devidamente atualizado nos termos previstos na legislação.

Portanto, um depósito judicial, seja ele realizado por liberalidade ou determinação do juízo, em regra, permanece no patrimônio do depositante enquanto estiver relacionado a uma controvérsia pendente de solução pelo Poder Judiciário. Ocorre que o fato de o depósito judicial pertencer ao depositante não resolve a questão do momento da tributação da receita de juros correlata.

O momento de reconhecimento das receitas e despesas para fins tributários depende diretamente do regime de apuração do IRPJ e da CSLL adotado pelo contribuinte. No lucro real, a determinação da base de cálculo do IRPJ e da CSLL

<sup>35</sup> COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)*. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 8 set. 2021.

<sup>36</sup> STJ, REsp n. 193.084/MT, DJ 25.2.2002. No mesmo sentido: STJ, REsp n. 1.168.038/SP, j. 9.6.2010.

será precedida da apuração do lucro líquido com observância das leis comerciais<sup>37</sup>, que, por sua vez, determinam o registro das mutações patrimoniais segundo o regime de competência<sup>38</sup>. No lucro presumido, em regra, cabe à pessoa jurídica escolher entre o regime de caixa ou de competência<sup>39</sup>.

No que se refere à Contribuição ao Programa de Integração Social (Contribuição ao PIS) e à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), o contribuinte que apura o IRPJ e a CSLL pela sistemática do lucro presumido e opta pelo regime de caixa pode apurar as contribuições com base na mesma sistemática<sup>40</sup>. Por outro lado, aqueles que apuram IRPJ e CSLL pelo lucro real ou optam, com relação a esses tributos, pelo regime de competência, devem apurar a Contribuição ao PIS e a Cofins igualmente pelo regime de competência.

O regime de competência implica o reconhecimento de receitas e despesas no período a que se referem, independentemente da sua realização em moeda, isto é, do pagamento ou recebimento<sup>41</sup>. O regime de caixa, por outro lado, considera o efetivo recebimento ou desembolso de valores, ainda que a receita ou despesa se refira a período diverso.

Isso significa que o depositante sujeito ao lucro presumido e optante pelo regime de caixa deve tributar a receita de juros incidentes sobre depósitos judiciais quando do levantamento dos valores depositados, isto é, quando do efetivo ingresso do numerário no caixa da empresa. Com relação às pessoas jurídicas sujeitas ao regime de competência, a questão é polêmica, como se verá a seguir.

### **3.1. Tributação dos juros nas hipóteses em que seu crédito na conta bancária ocorre após determinada condição**

Nos depósitos judiciais realizados em processos tributários nos quais a União Federal figura como parte, a Lei n. 9.703/98 determina que os valores depositados não fiquem em poder do banco aguardando o desfecho da lide, mas sejam repassados para a Conta Única do Tesouro Nacional. Ao término do processo, se o depositante for vencido, o numerário permanece em poder da União; do contrário, o numerário é devolvido ao depositante, acrescido dos correspondentes juros<sup>42</sup>.

<sup>37</sup> Art. 18 da Lei n. 7.450/85; art. 7º, § 4º, do Decreto-lei n. 1.598/77; art. 67, *caput* e XI, do Decreto-lei n. 1.598/77; e art. 2º, § 1º, “c”, da Lei n. 7.689/88.

<sup>38</sup> Art. 177 da Lei n. 6.404/76.

<sup>39</sup> Art. 215, § 9º, da IN RFB n. 1.700/2017.

<sup>40</sup> Art. 20 da Medida Provisória n. 2.158-35/2001 e art. 14 do Decreto n. 4.524/2002.

<sup>41</sup> Sérgio de Iudícibus e Eliseu Martins definem o regime de competência como aquele em que “receitas e despesas são apropriadas ao período em função de sua incorrência e da vinculação da despesa à receita, independentemente de seus reflexos no caixa” (IUDÍCIBUS, Sérgio *et al.* *Manual de contabilidade societária*: aplicável a todas as sociedades. São Paulo: Atlas, 2010, p. 4).

<sup>42</sup> Art. 1º da Lei n. 9.703/98.

Ao analisar a tributação dos juros incidentes sobre depósitos judiciais, a Receita Federal concluiu que a Lei n. 9.703/98 condicionou o acréscimo patrimonial ao sucesso da lide, de forma que somente haverá fato gerador do IRPJ e da CSLL se e quando o processo for decidido de forma favorável ao depositante, com o conseqüente crédito do montante depositado e dos correspondentes juros a seu favor<sup>43</sup>.

Isto é, nos processos tributários nos quais a União Federal é parte, entende o Fisco Federal que o depósito judicial segue sendo um ativo do depositante, apesar de efetivamente transferido ao Tesouro Nacional, mas os juros correlatos, por serem creditados apenas ao final da lide, não devem ser tributados pelo depositante até este momento. Quando, entretanto, os juros forem creditados ao depositante, haverá a incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins, para os contribuintes sujeitos ao regime de competência e, quando forem levantados, deverão ser tributados por aqueles optantes pelo regime de caixa.

Cumprе ressaltar que, de acordo com o regramento estabelecido pela Lei n. 9.703/98<sup>44</sup>, os valores depositados são atualizados mensalmente pela Selic. Entretanto, como o principal é transferido ao Tesouro Nacional, os juros não são creditados mensalmente na conta bancária, mas apenas ao final da lide. Assim, apesar de o depósito permanecer no patrimônio do contribuinte, conclui a Receita Federal, acertadamente, que a disponibilidade do principal e dos juros é condicionada ao sucesso da demanda ou à autorização judicial ou administrativa para seu levantamento.

O mesmo racional, segundo o Fisco Federal, aplica-se aos demais depósitos judiciais – sejam tributários, cíveis ou trabalhistas – sempre que houver previsão legal de crédito de juros apenas após a verificação de determinada condição. Nos demais casos, entretanto, em que os juros são creditados mensalmente na conta bancária, o contribuinte teria disponibilidade econômica e jurídica sobre os acréscimos patrimoniais decorrentes do depósito judicial, devendo, portanto, tributá-los no período a que se referem<sup>45</sup>.

Nos processos tributários nos quais o Estado de São Paulo figura como parte, igualmente, há previsão legal de remuneração dos depósitos judiciais somente ao final da lide e desde que o depositante seja vitorioso<sup>46</sup>. No entanto, diferente do que ocorre nos processos em que a União Federal é parte, no âmbito do Estado de São Paulo apenas uma parcela do montante depositado é disponibilizada ao

<sup>43</sup> Soluções de Consulta Cosit n. 157/2014 e 166/2017.

<sup>44</sup> Art. 1º, § 3º, I, da Lei n. 9.703/98 e art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/95.

<sup>45</sup> Soluções de Consulta Cosit n. 157/2014 e 166/2017.

<sup>46</sup> Lei Complementar n. 151/2015: “Art. 8º Encerrado o processo litigioso com ganho de causa para o depositante, mediante ordem judicial ou administrativa, o valor do depósito efetuado nos termos desta Lei Complementar acrescido da remuneração que lhe foi originalmente atribuída será colocado à disposição do depositante pela instituição financeira responsável, no prazo de 3 (três) dias úteis (...)”.

ente público. Isso porque a Lei Complementar n. 151/2015<sup>47</sup> e o Decreto n. 61.460/2015<sup>48</sup> determinam que, dos valores depositados judicialmente, 70% sejam transferidos à Conta Única do Tesouro do Estado e 30% sejam encaminhados para um fundo de reserva.

Entendemos que o destino dado aos depósitos judiciais em face do Estado de São Paulo decorre de normas de direito financeiro, não impactando na disponibilização da remuneração do depósito ao contribuinte, que é condicionada ao término do processo com ganho de causa ao depositante. Diante disso, embora não expressamente abrangidos pelas soluções de consulta até então proferidas pela Receita Federal, o mesmo regramento com relação ao momento de tributação dos juros se aplica aos depósitos judiciais realizados nos termos da Lei Complementar n. 151/2015 e do Decreto n. 61.460/2015.

Cumpra ressaltar que a tributação dos juros apenas ao final lide se aplica igualmente às situações nas quais o êxito for parcial ou, por qualquer outra razão, o levantamento referir-se a apenas uma fração do valor depositado – tal como a adesão do contribuinte a um programa de anistia. Nessas hipóteses, haverá incidência de IRPJ, CSLL, Contribuição ao PIS e Cofins apenas sobre a parcela dos juros efetivamente creditada ao depositante – e não sobre o montante convertido em renda do ente público.

Assim, sempre que houver previsão legal determinando que os juros incidentes sobre o depósito judicial sejam creditados na conta bancária apenas com o implemento de determinada condição – como o desfecho favorável da lide ou a autorização para levantamento dos valores – o contribuinte pode, com amparo em entendimento vinculante do Fisco Federal, tributar a receita correlata após a verificação da condição.

### ***3.2. Tributação dos juros nas hipóteses em que seu crédito na conta bancária ocorre mensalmente***

Como visto, a Receita Federal defende que, em regra, o depositante sujeito ao regime de competência deve tributar a receita de juros sobre depósitos judiciais no período em que ocorre o seu crédito na conta bancária – o que, usualmente, dá-se mensalmente –, tendo em vista que, neste momento, o contribuinte já tem disponibilidade econômica e jurídica sobre a receita de juros.

O STJ igualmente já se manifestou, em diversas oportunidades<sup>49</sup>, no sentido de que o depositante tem disponibilidade jurídica sobre os acréscimos patrimo-

<sup>47</sup> Art. 3º da Lei Complementar n. 151/2015.

<sup>48</sup> Arts. 2º e 3º do Decreto n. 61.460/2015.

<sup>49</sup> STJ, AgRg no Ag 1.359.761/SP, *DJe* 6.9.2011; STJ, AgRg no REsp 769.483/RJ, *DJe* 2.6.2008; STJ, REsp 514.341/RJ, *DJ* 31.05.2007; STJ, REsp 464.570/SP, *DJ* 29.6.2006; STJ, REsp 395.569/RS, *DJ* 29.3.2006; STJ, AgRg no REsp 413.482/RS, *DJ* 21.10.2002; STJ, REsp n. 142.031/RS, *DJ* 12.11.2001.



niais decorrentes dos depósitos judiciais, devendo, portanto, tributá-los, vez que o depósito permanece em sua esfera patrimonial. Conforme esclareceu o Ministro Francisco Falcão<sup>50</sup>, a indisponibilidade econômica dos valores, em razão do seu depósito judicial, “não infirma o liame patrimonial do depositante, persistindo para ele a disponibilidade jurídica, imanente ao conceito de propriedade”, o que atrai a tributação correlata.

Tais julgados, entretanto, não analisam a possibilidade de tratamento tributário distinto aos contribuintes a depender da permanência do depósito na conta judicial (com conseqüente crédito mensal dos juros), ou da sua transferência provisória aos cofres públicos (com o crédito de juros apenas ao final da lide e a depender do seu desfecho), com base, por exemplo, na Lei n. 9.703/98.

O fato de os juros serem creditados mensalmente na conta bancária ou apenas no implemento de determinada condição não interfere no momento de sua tributação pelo depositante. Isso porque, em ambas as hipóteses, o depósito permanece no patrimônio do depositante, que, no entanto, não tem qualquer liberdade sobre o principal depositado ou seus juros. Ou seja, independentemente de os valores depositados permanecerem sob a custódia da instituição financeira ou serem transferidos provisoriamente aos cofres públicos, a disponibilidade do depositante é condicionada ao desfecho favorável da lide ou à autorização para seu levantamento. Quando a disponibilidade é condicionada, não há receita e tampouco renda passíveis de tributação.

Receita pressupõe o “ingresso de recursos financeiros que se incorporam definitivamente, na forma de elemento novo e positivo, ao patrimônio da entidade, com o objetivo de remunerá-la pela realização de uma atividade”<sup>51</sup>. Portanto, não havendo ingresso dos recursos financeiros decorrentes dos juros e tampouco a sua incorporação com definitividade no patrimônio do contribuinte, até que seja implementada a condição, não há que se falar em receita passível de tributação pela Contribuição ao PIS e pela Cofins.

A tributação da renda, como já tratado, exige que o contribuinte tenha acesso incondicional à renda ou ao acréscimo patrimonial, podendo deles dispor com liberdade. Assim, até que a lide seja julgada favoravelmente ao depositante ou haja autorização judicial para o levantamento do numerário depositado, igualmente, não há tributação dos juros pelo IRPJ e CSLL.

Diante disso, concordamos com o posicionamento da Receita Federal no sentido de que “não há que se falar, para fins tributários, em variação monetária ativa tributariamente incorporável ao seu patrimônio [do depositante] até o êxito na lide ou até o momento de levantamento do depósito anterior à sua solução”<sup>52</sup>.

<sup>50</sup> STJ, AgRg no REsp 413.482/RS, DJ 21.10.2002.

<sup>51</sup> KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. *Tributação da receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos*. Curitiba: Juruá, 2021, p. 149.

<sup>52</sup> Solução de Consulta Cosit n. 157/2014.

No entanto, essas conclusões não se restringem aos depósitos regidos pela Lei n. 9.703/98 ou por regramentos similares, como pretende o Fisco Federal, mas se aplicam aos juros incidentes sobre depósitos judiciais qualquer que seja o destino provisório atribuído ao numerário no curso da lide e independentemente de permissão legal para que ente público credite os juros na conta bancária após sentença favorável ao depositante.

Admitir a tributação da receita de juros antes da sua disponibilidade ao contribuinte implica nítida violação ao princípio da capacidade contributiva, consagrado no art. 145, § 1º, da Constituição Federal. Como ensina Regina Helena Costa<sup>53</sup>, o princípio da capacidade contributiva, em seu aspecto absoluto ou objetivo, implica a obrigatoriedade de escolha, pelo legislador, de fatos que denotem a aptidão do contribuinte para arcar com as despesas públicas. Assim, se o depositante não tem acesso definitivo e tampouco incondicional à receita de juros – e, caso seja vencido, nunca terá –, igualmente não tem capacidade para recolher os impostos correlatos.

Ademais, o tratamento desigual conferido aos contribuintes em função do destino provisório do depósito no curso do processo e do conseqüente momento em que os juros correlatos são creditados na conta bancária fere o princípio da igualdade, previsto nos arts. 5º e 150, II, da Constituição Federal, segundo o qual é vedado aos entes federados “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”.

Ao tratar do princípio da igualdade, Robert Alexy ensina que sua violação ocorre sempre que não houver fundamento razoável ou razão objetiva e evidente para a atribuição de tratamento diverso entre contribuintes<sup>54</sup>. Assim, embora seja permitida a atribuição de tratamento tributário distinto a contribuintes que se encontrem em situação diversa, alerta Humberto Ávila que eventual distinção deve se basear em uma diferença factual entre os contribuintes em função de determinada finalidade considerada válida pelo sistema jurídico<sup>55</sup>.

O contribuinte que realiza um depósito judicial que permanece sob a custódia da instituição financeira (com o conseqüente crédito mensal dos juros) e o contribuinte cujo depósito é transferido a um ente público (com o conseqüente crédito dos juros no deslinde do processo) encontram-se em situação equivalente. Diante disso, não há qualquer fundamento razoável para o emprego de tratamento distinto entre contribuintes em função do destino atribuído ao depósito no curso do processo e do conseqüente momento em que os juros correlatos são creditados na conta bancária.

<sup>53</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. atual., rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 28.

<sup>54</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 404.

<sup>55</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

A “diferença factual” apontada por Humberto Ávila<sup>56</sup> deve, necessariamente, referir-se aos contribuintes. O regramento ao qual o depósito judicial está sujeito, como tratado anteriormente, em nada afeta a ausência de disponibilidade do contribuinte sobre a receita decorrente dos juros correlatos. Logo, a “diferença factual”, no caso em análise, refere-se ao regramento atribuído ao depósito e não aos contribuintes.

A violação ao princípio da igualdade fica ainda mais evidente quando se analisa o caso de contribuintes sujeitos à tributação pelo regime de competência que realizam depósito da quantia em discussão e, posteriormente, são vencidos no processo judicial: um cujo valor depositado permanece sob a custódia da instituição financeira e outro cujo numerário é transferido à União Federal no curso do processo por força da Lei n. 9.703/98. O primeiro, de acordo com o entendimento vinculante da Receita Federal, deve tributar, mensalmente, os juros creditados na conta bancária e, ao final do processo, com a transferência do depósito à parte contrária, não poderá recuperar os tributos recolhidos sobre os juros. O segundo, por sua vez, nada deve tributar no curso do processo e tampouco ao seu término, quando o numerário depositado, já em posse da União Federal, é convertido definitivamente em renda do ente público.

Portanto, com relação ao momento da tributação dos juros incidentes sobre depósitos judiciais, pode-se concluir o seguinte: (i) na hipótese de o depositante ser pessoa jurídica optante pelo regime de caixa, a tributação dos juros deve ocorrer somente se e quando do levantamento do depósito a seu favor; (ii) caso o depositante seja pessoa jurídica sujeita ao regime de competência, os juros devem ser tributados quando do julgamento favorável da lide ou da autorização judicial ou administrativa para seu levantamento, independentemente do regramento ao qual o depósito judicial está sujeito.

#### 4. Dedutibilidade da despesa relacionada ao depósito judicial

Conforme já tratado, a hipótese de incidência do imposto de renda é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica de renda ou de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais diversos daqueles decorrentes do capital, do trabalho ou da combinação de ambos. Isto é, somente haverá imposto a recolher quando houver acréscimo patrimonial, que, por sua vez, exige que as receitas ingressadas no patrimônio do contribuinte sejam maiores do que os custos e as despesas exigidos para sua geração<sup>57-58</sup>.

<sup>56</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 44.

<sup>57</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 550.

<sup>58</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo

Por essa razão é que a legislação autoriza às pessoas jurídicas optantes pela sistemática do lucro real a deduzirem, na apuração do IRPJ, as despesas operacionais necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora<sup>59</sup>. São consideradas operacionais as despesas usuais ou normais no tipo de transação, operação ou atividade da empresa. O Parecer Normativo do Coordenador do Sistema de Tributação (CST) n. 32/81 define como “normal” a despesa comumente verificada no tipo de operação ou transação usual, costumeira ou ordinariamente realizada naquela espécie de negócio.

Para que determinada despesa seja considerada dedutível, ela deve, ainda, ser necessária, assim entendida aquela essencial a “qualquer transação ou operação exigida pela exploração das atividades, principais ou acessórias, que estejam vinculadas com as fontes produtoras de rendimentos” da empresa<sup>60</sup>.

No caso específico de despesas tributárias, sua dedutibilidade na determinação do lucro real depende da sua natureza. A regra geral determina a dedutibilidade dos impostos e das contribuições<sup>61</sup>, bem como das multas impostas por infrações fiscais que não resultem na falta de pagamento de tributo. As multas impostas por infrações fiscais que resultem na falta de pagamento de tributo, por outro lado, são indedutíveis<sup>62</sup>. No que se refere aos juros, cumpre destacar que, em razão de sua natureza acessória, sua dedutibilidade está condicionada àquela da exação sobre a qual incidem, isto é, os juros serão dedutíveis se incidirem sobre impostos, contribuições ou multas dedutíveis<sup>63</sup> e indedutíveis se incidentes sobre multas indedutíveis.

As despesas operacionais necessárias, assim como os impostos, contribuições, determinadas multas e os correspondentes juros, embora dedutíveis, suscitem dúvidas com relação ao momento da dedutibilidade quando são objeto de depósito judicial. Em geral, os valores depositados em juízo, sejam ou não referentes a débitos de natureza tributária, são classificados como passivos contingentes ou como provisões, sem efeitos para fins de apuração de IRPJ e CSLL<sup>64</sup>.

Passivos contingentes são obrigações possíveis, visto que ainda há de ser confirmado se a entidade tem ou não uma obrigação presente que possa conduzir a uma saída de recursos<sup>65</sup>. Provisões, por sua vez, são obrigações presentes que,

---

Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019, p. 31.

<sup>59</sup> Art. 311 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>60</sup> Parecer Normativo CST n. 32/81.

<sup>61</sup> Art. 352 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>62</sup> Art. 41, § 5º, da Lei n. 8.981/95.

<sup>63</sup> Solução de Consulta Disit/SRRF08 n. 277/2012 e Parecer Normativo CST n. 61/79.

<sup>64</sup> Art. 13, I, da Lei n. 9.249/95 e art. 3º do Decreto-lei n. 1.730/79.

<sup>65</sup> Item 13, “b”, “i”, do CPC 25. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documents/304\\_CPC\\_25\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documents/304_CPC_25_rev%2014.pdf). Acesso em: 6 jun. 2021.

provavelmente, implicarão uma saída de recursos para sua liquidação<sup>66</sup>. Além da probabilidade de desembolso de caixa, um passivo contingente se distingue de uma provisão na medida em que este deve ser registrado na contabilidade, enquanto aquela exige apenas informação em notas explicativas.

Portanto, valores depositados em juízo não podem ser deduzidos na apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real, tendo em vista a sua classificação não como despesa, mas como passivo contingente ou provisão. Especificamente no que se refere a depósitos judiciais de natureza tributária, esse entendimento está em consonância com a legislação que veda a dedutibilidade de débito tributário com a exigibilidade suspensa<sup>67</sup>, como ocorre com aqueles depositados judicialmente<sup>68-69</sup>.

Os valores depositados em juízo somente deixam de ser passivos contingentes ou provisões e tornam-se despesas passíveis de dedução na apuração do IRPJ e da CSLL – quando for o caso – no momento em que há o efetivo desembolso a que se relacionam<sup>70</sup>. Nesse sentido são expressos os arts. 7º e 8º da Lei n. 8.541/92, cuja legalidade foi reconhecida pelo STJ no julgamento do REsp n. 1168038/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, no qual se firmou a tese de que “Os depósitos judiciais utilizados para suspender a exigibilidade do crédito tributário consistem em ingressos tributários, sujeitos à sorte da demanda judicial, e não em receitas tributárias, de modo que não são dedutíveis da base de cálculo do IRPJ até o trânsito em julgado da demanda”<sup>71</sup>.

Portanto, os valores depositados em juízo, em regra, são classificados como provisões ou passivos contingentes, somente tornando-se despesas dedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real no momento em que o respectivo montante é liberado definitivamente para a outra parte, o que, no caso de débitos tributários, equivale à conversão do depósito em renda do ente público<sup>72</sup>. Na hipótese de depósitos de natureza civil, a autorização judicial para o levantamento dos valores é suficiente para autorizar a sua dedução, tendo em vista que eventual mora do beneficiário não pode prejudicar o depositante ou modificar o seu direito à dedutibilidade da despesa.

<sup>66</sup> Item 13, “a”, do CPC 25. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf). Acesso em: 6 jun. 2021.

<sup>67</sup> Art. 41 da Lei n. 8.981/95.

<sup>68</sup> Art. 151, II, da Lei n. 5.172/66 (CTN).

<sup>69</sup> Nesse sentido, a Receita Federal igualmente se manifestou na Solução de Consulta Interna Cosit n. 9/2012.

<sup>70</sup> Itens 61 e 62 do CPC 25. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf). Acesso em: 6 fev. 2021.

<sup>71</sup> J. 9.6.2010.

<sup>72</sup> A Solução de Consulta n. 11 – SRRF03/Disit, de 28 de março de 2012, especifica que a dedução deve ocorrer no período em que o depósito for convertido em renda.

## 5. Inexatidão quanto ao período de apuração das receitas e despesas

Como abordado anteriormente, o depósito judicial conserva a natureza de ativo do depositante, devendo os juros correlatos ser por ele tributados pelo regime de caixa, no momento do levantamento do depósito, ou pelo regime de competência, quando do julgamento favorável da lide ou da autorização para seu levantamento.

Além da necessidade de observância do momento de reconhecimento da receita de juros, o depositante deve se atentar para o período em que a despesa com o depósito passa a ser dedutível, quando o caso, na apuração do IRPJ e da CSLL. Isso porque os depósitos judiciais somente se tornam despesas dedutíveis ao depositante quando: (i) os valores depositados são convertidos em renda do ente tributante, na hipótese de débitos de natureza tributária; ou (ii) há autorização judicial para seu levantamento pelo beneficiário, nos depósitos de natureza civil.

O contribuinte que deixa de reconhecer a receita ou deduzir a despesa no período correto pode ser penalizado na eventualidade de a inexatidão quanto ao período de apuração resultar em: (i) postergação do pagamento do imposto sobre a renda para período de apuração posterior àquele em que seria devido; ou (ii) redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração<sup>73</sup>.

Como bem explica Ricardo Mariz de Oliveira<sup>74</sup>, uma despesa dedutível conserva sua dedutibilidade ainda que não seja respeitado o período correto para tanto. Não obstante, qualquer vantagem que o contribuinte tenha auferido em razão da inexatidão do período de apuração deve ser anulada. Para determinar as consequências tributárias da inexatidão, é preciso analisar, no mínimo, o período em que a receita foi reconhecida ou a despesa foi deduzida e aquele em que deveriam ter sido.

Por exemplo, na hipótese de o contribuinte deixar de deduzir a despesa em um período em que apurou lucro real e o fizer em período posterior, no qual apurou prejuízo fiscal, não poderá ser responsabilizado em razão da inexatidão quanto ao período de escrituração da despesa, já que o erro ensejou o recolhimento a maior de imposto – e não a redução indevida do lucro real.

Por outro lado, na eventualidade de o contribuinte deixar de deduzir a despesa em um período em que apurou prejuízo fiscal, para fazê-lo em outro posterior, no qual apurou lucro real, haverá redução indevida do lucro real, podendo o Fisco exigir o imposto correlato, acrescido de multa e juros. Diante disso, é inegável a importância de o depositante aferir corretamente o momento em que a receita de juros decorrente do depósito judicial deve ser reconhecida, bem como

<sup>73</sup> Art. 285 da Lei n. 9.580/2018 (RIR).

<sup>74</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020, v. 1, p. 897.

o período em que a despesa depositada torna-se dedutível na apuração do IRPJ e da CSLL na sistemática do lucro real.

## 6. Considerações finais

Diante de tudo o que foi abordado ao longo do presente artigo, dúvidas não restam de que os depósitos judiciais, apesar de corriqueiros, podem gerar consequências tributárias ao depositante a depender das minúcias do caso concreto. Isso porque, em diversas hipóteses, há a obrigatoriedade de o depositante reter e recolher o imposto de renda incidente sobre o rendimento depositado, cuja alíquota varia de acordo com a natureza do rendimento e do beneficiário. Havendo a exigência de retenção, caso o depositante não o faça, pode ser compelido ao pagamento do imposto, da multa e dos juros incidentes sobre o rendimento depositado, a depender do momento em que for constatada a falta de retenção e recolhimento.

Além disso, é preciso determinar, com segurança, o momento em que os juros decorrentes do depósito judicial devem ser tributados pelo depositante, bem como o período em que as despesas depositadas podem, quando for o caso, ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL. A inobservância quanto ao período de apuração correto para o reconhecimento de receitas e dedutibilidade de despesas, quando resultar em postergação no pagamento de tributo ou redução indevida do lucro real, ocasiona a exigência do imposto, acrescido dos consectários legais.

O momento de tributação dos juros decorrentes do depósito judicial depende de o depositante se sujeitar ao regime de caixa ou competência. Na hipótese de o depositante ser pessoa jurídica optante pelo regime de caixa, a tributação dos juros deve ocorrer se e quando do levantamento do depósito a seu favor. O momento de tributação dos juros para os contribuintes sujeitos ao regime de competência, entretanto, é tema polêmico.

A jurisprudência do STJ firmou-se no sentido de que o depositante tem disponibilidade jurídica sobre os juros decorrentes dos depósitos judiciais, devendo, portanto, tributá-los no curso da lide, nos períodos a que se referem. A Receita Federal, por sua vez, confere tratamento distinto aos contribuintes em função do destino atribuído ao depósito ao longo do processo e do conseqüente momento em que os juros correlatos são creditados na conta bancária.

Não obstante tais posicionamentos, entendemos que os contribuintes sujeitos ao regime de competência devem tributar os juros decorrentes de depósitos judiciais quando do julgamento favorável da lide ou da autorização judicial ou administrativa para seu levantamento, independentemente do regramento ao qual o depósito judicial está sujeito. Isso porque o contribuinte, embora mantenha em seu patrimônio os valores depositados, não tem acesso definitivo e incondicional ao principal depositado ou aos correspondentes juros, já que sua dispo-



nibilidade depende do desfecho favorável da lide ou da autorização para levantamento do numerário, não havendo, assim, receita e tampouco renda passíveis de tributação. Ademais, tributar a receita de juros sem que haja disponibilidade definitiva e incondicional viola o princípio da capacidade contributiva. E atribuir tratamento desigual ao contribuinte cujo depósito judicial permanece sob a custódia da instituição financeira e ao contribuinte cujo depósito é transferido a um ente público viola o princípio da igualdade.

Por fim, com relação ao momento em que as despesas depositadas podem ser deduzidas na apuração do IRPJ e da CSLL pela sistemática do lucro real, a regra geral é o reconhecimento da despesa no período em que o respectivo montante é liberado definitivamente para o beneficiário.

Todas essas variáveis, que tornam complexo o tema da tributação dos depósitos judiciais, igualmente demonstram a necessidade de um exame detido da situação fática, para se determinar suas consequências tributárias, de forma a conferir segurança ao depositante e mensurar adequadamente eventuais riscos fiscais.

## Referências

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução: Virgílio Afonso da Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
- ÁVILA, Humberto. Disponibilidade jurídica e poder decisório. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BIFANO, Elidie Palma. Renda realizada e IRFS. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- BRASIL. Presidência da República. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Decreto n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1598.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1598.htm). Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Decreto n. 4.524, de 17 de dezembro de 2002*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/2002/d4524.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/d4524.htm). Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Decreto n. 9.580, de 22 de novembro de 2018*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/decreto/D9580.htm). Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Decreto-lei n. 1.730 de 17 de dezembro de 1979*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del1730.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1730.htm). Acesso em: 11 jul. 2021.

- BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16830.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 7.450, de 23 de dezembro de 1985*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/17450.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17450.htm). Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18981.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18981.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19249.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19249.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 9.250, de 26 de dezembro de 1995*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19250.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19430.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Lei n. 9.703, de 17 de novembro de 1998*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/19703.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19703.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. *Medida Provisória n. 2.158-35, de 24 de agosto de 2001*. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/mpv/2158-35.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/mpv/2158-35.htm). Acesso em: 10 jul. 2021.
- BRASIL. Receita Federal. *Instrução Normativa RFB n. 765, de 2 de agosto de 2007*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=15713#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20dispensa%20de,%2C%20e%20altera%20o%20art>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268&visao=anotado>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Parecer Normativo Cosit n. 1, de 24 de setembro de 2002*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=53593>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Parecer Normativo Cosit n. 32, de 17 de agosto de 1981*. Disponível em: [https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-32-1981\\_92677.html](https://www.normasbrasil.com.br/norma/parecer-normativo-32-1981_92677.html). Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Solução de Consulta Cosit n. 166, de 9 de março de 2017*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81235&visao=anotado>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Solução de Consulta CST n. 61, de 24 de outubro de 1979*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/imprimir.action?visao=original&idAto=58206>. Acesso em: 11 jul. 2021.

- BRASIL. *Solução de Consulta Disit/SRRF08 n. 277, de 8 de outubro de 2012*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=63570>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- BRASIL. *Solução de Consulta Interna Cosit n. 9, de 18 de junho de 2012*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=50640>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS. *Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2)*. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573\\_CPC00\(R2\).pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/573_CPC00(R2).pdf). Acesso em: 8 set. 2021.
- COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CPC 25. Disponível em: [http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304\\_CPC\\_25\\_rev%2014.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/304_CPC_25_rev%2014.pdf). Acesso em: 6 jun. 2021.
- FERNANDES, Edison Carlos. *Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL*. São Paulo: Atlas, 2015.
- FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Imposto sobre a renda: uma proposta de diálogo com a contabilidade*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.
- IUDÍCIBUS, Sérgio *et al.* *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades*. São Paulo: Atlas, 2010
- KRALJEVIC, Maria Carolina Maldonado Mendonça. *Tributação da receita: parâmetros, limites constitucionais e aspectos controversos*. Curitiba: Juruá, 2021.
- MICHAELIS. *Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa*. São Paulo: Melhoramentos. Disponível em: <https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=dep%C3%B3sito>. Acesso em: 20 jan. 2021.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda (2020)*. São Paulo: IBDT, 2020. 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.
- SÃO PAULO. Assembleia Legislativa do Estado de São Paulo. *Decreto n. 61.460, de 27 de agosto de 2015*. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/norma/175354>. Acesso em: 11 jul. 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Considerações acerca da disponibilidade da renda: renda disponível é renda líquida. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZ-TAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: LOPES, Alessandro Broedel;

- MOSQUERA, Roberto Quiroga (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis: aproximações e distanciamentos*. São Paulo: Dialética, 2010.
- SILVA, Fabio Pereira da; SANTOS, Ramon Tomazela. O reconhecimento de receitas e os contratos do tipo *bill and hold* à luz do pronunciamento técnico CPC n. 47. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (org.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020.
- SILVEIRA, Rodrigo Maito da. A realização da renda à luz do Código Tributário Nacional. In: ZILVETI, Fernando Aurelio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (coord.). *Direito tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: IBDT, 2019.