



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15746.720124/2020-11
Recurso De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 1401-006.962 – 1ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de maio de 2024
Recorrentes UNIALCO SA ALCOOL E ACUCAR EM RECUPERACAO JUDICIAL
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ)

Ano-calendário: 2016

REMISSÃO. DÍVIDA. PASSIVO. TRIBUTAÇÃO.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente. O deságio obtido na remissão de dívida em plano de recuperação judicial no qual o Credor submete-se à cláusula de irrevogabilidade e irretroatividade opera seus efeitos tributários com o pagamento acordado.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA.

A decisão relativa ao auto de infração matriz deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração decorrentes ou reflexos, uma vez que o lançamento matriz e reflexos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção.

APLICAÇÃO DO ART. 114 § 12º, INC. I DO REGIMENTO INTERNO DO CARF. DECLARAÇÃO DE CONCORDÂNCIA COM OS FUNDAMENTOS DA DECISÃO RECORRIDA. FACULDADE DO JULGADOR.

Plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que a Recorrente não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

O perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA

O perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep à alíquota de 4%.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário e ao recurso de ofício.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Augusto de Souza Gonçalves - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cláudio de Andrade Camerano, Daniel Ribeiro Silva, Fernando Augusto Carvalho de Souza, Gustavo de Oliveira Machado (suplente convocado), Andressa Paula Senna Lisias e Luiz Augusto de Souza Goncalves (Presidente).

Relatório

Por bem relatoriar o ocorrido nos autos, reproduzo o relatório da decisão recorrida, conforme consta no Acórdão de n.º 107-007.608 proferido pela 9ª Turma/DRJ07, em sessão de 20 de abril de 2021:

[início do relatório da decisão recorrida]**RELATÓRIO**

O presente processo trata de Auto de Infração de IRPJ e dos dele decorrentes para exigir do interessado em epígrafe os seguintes tributos – valores principais, aos quais foram acrescidos juros de mora e multa de ofício de 75% – relativos a fatos geradores do ano-calendário de 2016:

i) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) no valor de R\$ 73.840.354,32 (fls. 480/486);

ii) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) no valor de R\$ 26.621.711,38 (fls. 487/492);

iii) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) no valor de R\$ 31.845.894,71 (fls. 493/497) apurados após o aproveitamento de ofício do valor de R\$ 3.244.170,33 conforme o Demonstrativo de Aproveitamento de Ofício de Créditos do Regime

Não- Cumulativo do saldo credor da COFINS que estava acumulado em 08/2020 (fls. 498/499); e

iv) Contribuição para o PIS/PASEP no valor de R\$ 6.988.59,82 (fls. 500/504) apurados após o aproveitamento de ofício do valor de R\$ 629.577,98 conforme o Demonstrativo de Aproveitamento de Ofício de Créditos do Regime Não-Cumulativo do saldo credor do PISP/PASEP que estava acumulado em 08/2020 (fls. 505/506);

A questão central conforme o RELATÓRIO FISCAL às fls. 507/575 “é a incidência ou não do IRPJ, CSLL, COFINS e do PIS/Pasep sobre a receita obtida com a remissão de dívida (deságios de credores), contabilizadas em dezembro/2016”.

Os deságios obtidos dos credores, obtidos no bojo da Recuperação Judicial do Interessado, estão a seguir tabulados:

Parte	Valor Total do Crédito	Participação no Valor de Venda	Valor a Receber
Banco Bradesco S/A	R\$ 22.199.215,98	2,81%	R\$ 8.859.044,63
Banco do Brasil S/A	R\$ 69.957.030,71	8,86%	R\$ 27.917.763,30
HSH Nordbank AG	R\$ 25.823.741,56	3,27%	R\$ 10.305.484,62
Itaú Unibanco S/A	R\$ 83.058.189,37	10,52%	R\$ 33.146.044,76
Natixis	R\$ 25.715.120,25	3,26%	R\$ 10.262.137,10
Banco Santander (Brasil) S.A.	R\$ 330.301.936,14	41,85%	R\$ 131.813.645,85
Banco Votorantim S/A	R\$ 14.074.463,36	1,78%	R\$ 5.616.698,32
HSBC Bank Brasil S/A -Banco Múltiplo (sucedido por Banco Bradesco S/A	R\$ 37.911.769,28	4,80%	R\$ 15.129.455,76
ING Bank N. V.	R\$ 110.202.559,09	13,96%	R\$ 43.978.552,67
Conecta Transportes de Químicos Equipamentos Industriais Ltda.	R\$ 133.795,98	0,02%	R\$ 53.393,98
Cooperativa dos Plantadores de Cana do Estado de São Paulo	R\$ 21.113.646,04	2,67%	R\$ 8.425.826,06
JB Service Soluções Industriais EIRELI-ME	R\$ 371.403,67	0,05%	R\$ 148.216,12
JB Soluções Industriais EIRELI – ME	R\$ 28.200,00	0,00%	R\$ 11.253,78
União Federal	R\$ 257.386,76	0,03%	R\$ 102.715,37
Recuperandas	R\$ 48.186.433,62	6,10%	R\$ 19.229.767,68
TOTAL DOS CRÉDITOS VERTIDOS À UPI	R\$ 789.334.891,81	100%	R\$315.000.000,00

Segundo o aludido Relatório Fiscal, o Interessado em epígrafe:

a) “excluiu as receitas com os deságios de credores da base de cálculo no lucro real no LALUR – Parte A e na base de cálculo do LACS – Parte A, do período de 2016”;

b) “não incluiu as receitas com os deságios de credores na base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep, de 12/2016”;

Após trazer à colação doutrina e entendimentos administrativos, Autoridade Fiscal concluiu que a remissão de dívida deve ser classificada como receita operacional e não como receita financeira, com relevante suporte das seguintes Soluções de Consulta (**destaquei**):

Solução de Consulta n.º 17 - SRRF01/Disit, de 27 de abril de 2010:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.

Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC n.º 750, de 1993; PARECER CT/CFC N.º11, de 2004; art.187 da Lei n.º6. 404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei n.º9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, "b" da Lei n.º10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, "b", da Lei n.º10.637/2002; art.53 da Lei n.º 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do A to Declaratório Interpretativo SRF n.º25, de 2003; art. 111, II do CTN."

Solução de Consulta n.º306 - SRRF/9a RF/ Disit, de 31 de agosto de 2007:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404/1976, art. 187; L ei n.º 10.865/2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Resolução CFC n.º750/93, art. 9º, § 3º, II.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 111, II, e 166, II; Código Civil, art. 541, parágrafo único, c/c 108; Lei n.º 6.404/76, art. 177 ; RIR/99, art. 273, 279, 280 e 443; Resolução CFC n.º750, art. 9º, § 3º, II."

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência da Cofins.

A receita relativa à insubsistência de passivo, **originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo**, está sujeita à incidência da Cofins, como é o caso de remissão de capital de dívida. (grifamos)

Dispositivos Legais: Decreto n.º5.442/2005, art. 1º , c/c o §2ºdo art. 27 da Lei n.º 10.865/2004; Lei n.º 10.833/2003, art. 1º, § 3º, V, "b".

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência de PIS/Pasep.

A receita relativa à insubsistência de passivo, **originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo**, está sujeita à incidência do PIS/Pasep, como é o caso de remissão de capital de dívida. (grifamos)

Dispositivos Legais: Decreto n.º 5.442/2005, art. 1º, c/c o §2º do art. 27 da Lei n.º 10.865/2004. Lei n.º 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, "b"

IMPUGNAÇÃO

O Interessado em epígrafe, pela peça acostada às fls. 587/685, impugnou o lançamento, alegando em síntese:

I – FATOS QUE ENSEJARAM A AUTUAÇÃO FISCAL

(...)

Em 12/09/2016 foi proferida decisão pelo juízo da RJ na qual restou homologado o PRJ juntamente com a concessão da RJ.

Em 21/02/2017, os credores em geral, peticionaram acordando sobre o rateio pro rata dos créditos que receberiam como fruto da alienação da UPI Guararapes nos termos do leilão, tendo apresentado a planilha abaixo:

Parte	Valor Total do Crédito	Participação no Valor de Venda	Valor a Receber
Banco Bradesco S/A	R\$ 22.199.215,98	2,81%	R\$ 8.859.044,63
Banco do Brasil S/A	R\$ 69.957.030,71	8,86%	R\$ 27.917.763,30
HSH Nordbank AG	R\$ 25.823.741,56	3,27%	R\$ 10.305.484,62
Itaú Unibanco S/A	R\$ 83.058.189,37	10,52%	R\$ 33.146.044,76
Natixis	R\$ 25.715.120,25	3,26%	R\$ 10.262.137,10
Banco Santander (Brasil) S.A.	R\$ 330.301.936,14	41,85%	R\$ 131.813.645,85
Banco Votorantim S/A	R\$ 14.074.463,36	1,78%	R\$ 5.616.698,32
HSBC Bank Brasil S/A -Banco Múltiplo (sucedido por Banco Bradesco S/A	R\$ 37.911.769,28	4,80%	R\$ 15.129.455,76
ING Bank N. V.	R\$ 110.202.559,09	13,96%	R\$ 43.978.552,67
Conecta Transportes de Químicos Equipamentos Industriais Ltda.	R\$ 133.795,98	0,02%	R\$ 53.393,98
Cooperativa dos Plantadores de Cana do Estado de São Paulo	R\$ 21.113.646,04	2,67%	R\$ 8.425.826,06
JB Service Soluções Industriais EIRELI-ME	R\$ 371.403,67	0,05%	R\$ 148.216,12
JB Soluções Industriais EIRELLI – ME	R\$ 28.200,00	0,00%	R\$ 11.253,78
União Federal	R\$ 257.386,76	0,03%	R\$ 102.715,37
Recuperandas	R\$ 48.186.433,62	6,10%	R\$ 19.229.767,68
TOTAL DOS CRÉDITOS VERTIDOS À UPI	R\$ 789.334.891,81	100%	R\$315.000.000,00

(...)

Assim sendo, entre o valor de face da dívida, de R\$ 789.334.891,81 e o valor com o qual se comprometeu a Impugnante no âmbito da RJ, no valor de R\$ 315.000.000,00, houve uma baixa contábil de R\$ 474.334.891,81, portanto de cerca de 60%.

De fato, contudo, a baixa contábil experimentada como fruto da RJ foi da ordem de R\$ 484.685.049,84, cujos valores foram excluídos na Parte A do LALUR e na Parte A do

LACS, na linha 167.01: (-) Outras Exclusões – Qualquer Indicador de Relacionamento, portanto excluídos de tributação pelo IRPJ e CSLL consoante abaixo:

DATA (A)	CÓD. CONTA (B)	CONTA (C)	Valor lançado na Contabilidade (D)	Valor não incluído na exclusão no Lalur – Parte A e LACS - Parte A (E)	Valor excluído no Lalur - Parte A e LACS - Parte A (D-E)
31/12/2016	31501110	DESAGIO CREDITORES ADERENTES	468.842.019,78	23.463.793,99	445.378.225,79
31/12/2016	31501111	DESÁGIO CREDITORES NÃO ADERENTES	39.306.824,05	0,00	39.306.824,05
TOTAL			508.148.843,83	23.463.793,99	484.685.049,84

(...)

(...)

Com base nesses argumentos, houve por bem a fiscalização constituir os AIIMs de IRPJ, e seus reflexos de CSLL, COFINS e PIS, nos vultosos e irreais valores abaixo:

	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS	TOTAL
Imposto	73.840.354,33	26.621.711,39	31.845.894,71	6.988.659,83	139.296.620,26
Multa	55.380.265,75	19.966.283,54	23.884.421,03	5.241.494,87	104.472.465,19
Selic	23,72%	23,72%	23,72%	23,72%	23,72%
Juros	17.514.932,05	6.314.669,94	7.553.846,23	1.657.710,11	33.041.158,33
Total	146.735.552,13	52.902.664,87	63.284.161,97	13.887.864,80	276.810.243,78

III – PRELIMINARMENTE

A Impugnante esclarece, desde logo, que, em consonância com o permissivo do §1º do artigo 9º do Decreto nº 70.235/72⁴, que regula o processo administrativo fiscal federal, apresenta uma única impugnação para os 4 Autos de Infração supracitados lavrados contra si, uma vez que todos decorrem do mesmo MPF, bem ainda tratam de suposta falta de recolhimento de tributos e multas que tem fundamento na mesma situação fática.

III.1 – Momento da Tributação – Ausência de Materialização do Critério Temporal

Antes de tratar sobre o mérito dos AIIMs, acerca do que se verá, não há que se falar em tributação do reconhecimento do deságio obtido na Recuperação Judicial, de plano, os AIIMs merecem ser afastados na sua integralidade pelo erro do critério temporal na constituição dos tributos lançados.

Com efeito, como consta do art. 53 da Lei nº 11.011/2005, uma vez deferido o processamento da recuperação judicial pelo juízo, o Plano de Recuperação Judicial há de ser apresentado em 60 dias, com todos os requisitos lá listados, sob pena de convalidação em falência.

A partir do art. 55 da Lei, está listada a sucessão de eventos que envolvem a Recuperação Judicial e seus efeitos. No que importa ao caso, no art. 58 dispõe a lei que o juiz concederá a recuperação judicial do devedor cujo plano não tenha sofrido objeção de credor:

Art. 58. Cumpridas as exigências desta Lei, o juiz concederá a recuperação judicial do devedor cujo plano não tenha sofrido objeção de credor nos termos do art. 55 desta Lei ou tenha sido aprovado pela assembléia-geral de credores na forma do art. 45 desta Lei.
§ 1º O juiz poderá conceder a recuperação judicial com base em plano que não obteve aprovação na forma do art. 45 desta Lei, desde que, na mesma assembléia, tenha obtido, de forma cumulativa:

⁴ Art. 9º A exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada tributo ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos, depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

...

§ 1º Os autos de infração e as notificações de lançamento de que trata o caput deste artigo, formalizados em relação ao mesmo sujeito passivo, podem ser objeto de um único processo, quando a comprovação dos ilícitos depender dos mesmos elementos de prova. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

I – o voto favorável de credores que representem mais da metade do valor de todos os créditos presentes à assembleia, independentemente de classes;

II – a aprovação de 2 (duas) das classes de credores nos termos do art. 45 desta Lei ou, caso haja somente 2 (duas) classes com credores votantes, a aprovação de pelo menos 1 (uma) delas;

III – na classe que o houver rejeitado, o voto favorável de mais de 1/3 (um terço) dos credores, computados na forma dos §§ 1º e 2º do art. 45 desta Lei.

§ 2º A recuperação judicial somente poderá ser concedida com base no § 1º deste artigo se o plano não implicar tratamento diferenciado entre os credores da classe que o houver rejeitado.

Adiante, ainda atendo-nos ao que é de relevo ao caso vertente, de acordo com o artigo 61 da Lei nº 11.101/2005, **a redução das dívidas fica sujeita ao efetivo cumprimento das obrigações previstas no plano que se vencerem até dois anos depois da concessão da recuperação judicial, não se consolidando na hipótese contrária**, hipótese em que se decretará a falência e se exigirão os valores e as garantias originais:

Art. 61. Proferida a decisão prevista no art. 58 desta Lei, o devedor permanecerá em recuperação judicial até que se cumpram todas as obrigações previstas no plano que se vencerem até 2 (dois) anos depois da concessão da recuperação judicial.

§ 1º. Durante o período estabelecido no caput deste artigo, o descumprimento de qualquer obrigação prevista no plano acarretará a convalidação da recuperação em falência, nos termos do art. 73 desta Lei.

§ 2º. Decretada a falência, os credores terão reconstituídos seus direitos e garantias nas condições originalmente contratadas, deduzidos os valores eventualmente pagos e ressalvados os atos validamente praticados no âmbito da recuperação judicial.”

Neste esteio, frente à clarividência da legislação, inegável que, no momento em que concedida a Recuperação Judicial, o deságio reconhecido na RJ trata-se, quando muito, de redução provisória, precária, que só se confirmará após a ocorrência de evento futuro e incerto.

Com efeito, não bastasse a clareza da disposição legal, o próprio PRJ, como não poderia deixar de ser, também deixa clara a provisoriidade do deságio:

IV – DIREITO

Ainda que superada a preliminar acima, no mérito, melhor sorte não assistem aos AIIMs, merecendo ser afastada a tributação por eles pretendida. É o que se passa a demonstrar.

IV.1 – Breve Introito sobre a Recuperação Judicial

(...)

Nesta senda, o Plano de Recuperação Judicial (PRJ), assim como tudo que dele derivar, deve ser interpretado sob o manto desse regime de exceção, que tem como lastro o privilégio à função social da empresa.

IV.2 – Ausência de Materialidade Imponível do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS

Com vistas a demonstrar ser indevido os AIIMs em seu mérito, necessário se faz, inicialmente, trazer os conceitos das grandezas alcançadas pela tributação, uma vez que, *data permissa*, não caminhou bem a fiscalização na simplista caracterização da baixa contábil como objeto direto de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

IV.2.1 – Impossibilidade de Exigência de IRPJ e CSLL – Ausência de Acréscimo Patrimonial Disponível ao Contribuinte

“A Constituição Federal é a fonte direta por excelência do direito tributário, no Brasil.”⁷ e a Carta Política de 1988 apresenta uma característica importante, na medida em que estabeleceu, de forma detalhada, uma rígida repartição de competências tributárias entre as pessoas de direito público.

Nesta senda, uma vez que a fiscalização desconsidera a real natureza do deságio da RJ, mera baixa contábil não representativa de acréscimo patrimonial ao contribuinte, necessário se faz o afastamento do AIIMs referentes ao IRPJ e CSLL na sua integralidade.

IV.2.2 – Impossibilidade de Exigência de PIS e COFINS – Ausência de Receita Nova

Melhor sorte não assiste aos AIIM referentes ao PIS e COFINS, cujas materialidades devem ser analisadas aqui sob o viés do conceito de receita para fins de tributação de referidas contribuições.

Em que pese muito do antecipado no tópico anterior seja, igualmente, aplicável às contribuições ao PIS e à COFINS, antes de abordar frontalmente o tema faz-se necessário delimitar o alcance da tributação aplicável relativamente ao PIS e a COFINS para melhor entendimento do caso.

Os tributos criados para financiar a Seguridade Social (previdência, assistência e saúde) têm suas bases de cálculo delineadas pelo art. 195 da Constituição de 1988, que, na sua redação atual, autoriza a exigência de contribuições do empregador sobre: (i) folha-de-salários; (ii) receita ou faturamento; e (iii) lucro.

(...)

Ainda de forma mais expressa, também o plenário do STF reconheceu essa dicotomia de conceitos de receita para fins contábeis e fiscais quando do julgamento do RE nº 606.107 **sob a sistemática de repercussão geral**, ao julgar inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS, como se tira do seguinte trecho da ementa:

...

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua

***denominação ou classificação contábil*”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.**

Do julgado acima, ainda, tira-se a definição constitucional de receita bruta dada pelo STF, segundo o qual apenas representa receita bruta **o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições**, de tal modo que, ainda que os valores objeto de deságio na RJ possam vir a serem qualificados como receita exclusivamente para fins contábeis, esses, não necessariamente também o serão para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Tal e qual reconhecido pelo E. STF em sede de repercussão geral, portanto, não há possibilidade de se definir o conceito de receita exclusiva e diretamente à partir dos lançamentos contábeis, sendo que o signo presuntivo de receita para fins de tributação pelas contribuições em testilha corresponde ao elemento positivo produzido por fonte proveniente do próprio patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo e contraprestacional. Em outros termos, para fins tributários, é necessário que "haja relação de causalidade entre a origem da entrada e seu reflexo patrimonial" positivo originado da participação da própria fonte produtora.

Trazendo o conceito dado pelo Supremo para o caso concreto, portanto, no deságio em RJ não há que se falar em tributação pelas contribuições em espécie em função de não ocorrer qualquer ingresso: o valor não se integra ao patrimônio de forma inaugural e não há aquisição de disponibilidade nova, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

Também o Carf adere ao entendimento. Tratando especificamente do perdão de dívidas, registra que este "nunca poderia ser tratado como receita para fins de tributação (apenas para fins de demonstração de resultado da empresa), por não configurar ingresso. Ele não se integra ao patrimônio de forma inaugural — não há aquisição de disponibilidade nova, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente":

DAÇÃO EM PAGAMENTO. CESSÃO DE CRÉDITO. EFICÁCIA. O efeito que a dação em pagamento produz é a extinção do crédito, qualquer que seja o valor da coisa dada em substituição. Juridicamente, não importa que valha mais ou menos de que a quantia devida ou a coisa que deveria ser entregue, pois a sua eficácia liberatória é plena. **RECEITA BRUTA. CONCEITO CONTÁBIL E JURÍDICO. REDUÇÃO DE PASSIVO. O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais.** Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. **A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro. Recurso Voluntário Provido Crédito Tributário Exonerado**".

(CARF. 3ª sessão de julgamento – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária; Processo n.º: 16327.720855/201411; Recurso Voluntário de Acórdão n.º: 3402-004.002; julgado em 30/03/2017 e publicado em 06/04/2017)

No caso citado os Conselheiros do CARF entenderam que não se estava diante de perdão de dívida, mas sim de dação em pagamento, que não seria tributável pelo PIS e COFINS. Nada obstante, consignou que ainda que se tratasse de um perdão de dívida, como arguido pela fiscalização, também não haveria que se falar em tributação pelo PIS e Cofins.

IV.2.4 – Afastamento da trava de Prejuízos Fiscais de IRPJ e Bases Negativas de CSLL no caso específico de Deságio de Recuperação Judicial

Como se sabe, o contribuinte optante pelo Lucro Real, caso da Impugnante, pode compensar eventuais prejuízos fiscais existentes (controlados na Parte B do LALUR) e bases negativas de CSLL (controlados na Parte B do LACS), apurados em anos-calendário ou trimestres anteriores, os quais devem ser obrigatoriamente escriturados e controlados na Parte B do LALUR e do LACS, em lançamentos específicos.

Inicialmente, havia restrição ao direito de aproveitamento dos prejuízos, limitando o direito a compensação aos quatro anos seguintes àquele em que verificados, o que vigorou para os prejuízos apurados até 31/12/91, e voltou a vigorar a partir de janeiro de 1993, por força do art. 12 da Lei nº 8.541/92, com um intervalo em que não vigeu a restrição, no ano de 1992 a teor do art. 38, § 7º, da Lei nº 8.383/91.

Posteriormente vieram à lume as Leis nº 8.981/95 e 9.065/95 que, se de um lado extinguíram o prazo prescricional para o uso dos prejuízos, de outro lado introduziram um percentual máximo aplicável em cada período de apuração, de redução do lucro real em razão do aproveitamento de prejuízos anteriores (arts. 42 e 58 da primeira e 15 e 16 da segunda), nos seguintes termos:

Lei nº 8.981/95

Art. 42. A partir de 1º de janeiro de 1995, para efeito de determinar o lucro real, o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas ou autorizadas pela legislação do Imposto de Renda, poderá ser reduzido em, no máximo, trinta por cento. [\(Vide Lei nº 9.065, de 1995\)](#)

Parágrafo único. A parcela dos prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, não compensada em razão do disposto no caput deste artigo poderá ser utilizada nos anos-calendário subseqüentes.

Art. 58. Para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, o lucro líquido ajustado poderá ser reduzido por compensação da base de cálculo negativa, apurada em períodos-base anteriores em, no máximo, trinta por cento. [Vide Lei nº 9.065, de 1995](#)

Lei nº 9.065/95

Art. 15. O prejuízo fiscal apurado a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensado, cumulativamente com os prejuízos fiscais apurados até 31 de dezembro de 1994, com o lucro líquido ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação do imposto de renda, observado o limite máximo, para a compensação, de trinta por cento do referido lucro líquido ajustado.

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios do montante do prejuízo fiscal utilizado para a compensação.

Art. 16. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro, quando negativa, apurada a partir do encerramento do ano-calendário de 1995, poderá ser compensada, cumulativamente com a base de cálculo negativa apurada até 31 de dezembro de 1994, com o resultado do período de apuração ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação da referida contribuição social, determinado em anos-calendário subseqüentes, observado o limite máximo de redução de trinta por cento, previsto no [art. 58 da Lei nº 8.981, de 1995](#).

Parágrafo único. O disposto neste artigo somente se aplica às pessoas jurídicas que mantiverem os livros e documentos, exigidos pela legislação fiscal, comprobatórios da base de cálculo negativa utilizada para a compensação.

A limitação em questão, conhecida como “trava de 30%” (em alusão à limitação da dedução a 30% do Lucro Líquido apurado) e, ao longo de infindáveis anos, veio sendo tema de longos debates perante a esfera administrativa quer quanto à imposição da limitação em si, quer quanto à situação específica de ausência de continuidade da empresa detentora dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL (“PF e BN CSLL”) e, em absoluto, registre-se desde já, não é sob esse viés que se tratará o tema no presente capítulo da defesa.

Com efeito, como se sabe, o Regime de Apuração pelo Lucro Real impõe a adoção do regime de competência, pelo qual as receitas e as despesas/custos devem ser registradas no período de

competência de sua realização, independente do respectivo efeito caixa. A premissa ínsita, portanto, é o critério de contraposição de receitas e despesas ou, no dito do CPC 30 (item 13), *a receita e as despesas relacionadas à mesma transação são reconhecidas simultaneamente; esse processo está vinculado ao princípio da contraposição das despesas às receitas (regime de competência)*.

Pois bem, como já antecipado no item I.V.2.1, no contexto da Recuperação judicial, ao confirmarem a insolubilidade, ainda que parcial, do crédito que detêm perante a Recuperanda e aprovarem um Plano com a imposição de *Haircut*, sob a perspectiva econômico-financeira os credores oficializam a assunção o ônus das perdas sofridas pela Recuperanda que ao longo do tempo provocaram a correspondente insolvência desencadeadora da própria Recuperação.

(...)

Acaso tivesse feito a compensação de PF e BN CSLL na sua integralidade, como clama o caso concreto em função do regime de exceção da Recuperação Judicial, bem como a necessidade de contraposição entre receitas e despesas, os valores do lançamento seriam visivelmente menores.

Com efeito, os valores de PF e BN CSLL escriturados na parte B do LALU e do LACS no ano de 2016 podem assim ser resumidos:

LALUR - Parte B		LACS - Parte B	
Prejuízo fiscal de 2016	16.165.563,39 D	Base Negativa CSLL de 2016	15.680.740,69 D
PREJUÍZO FISCAL ANO DE 2014	93.762.674,80 D	Base Negativa de CSLL 2014	93.740.280,50 D
Prejuízo fiscal acumulado até 2013	283.325.352,01 D	Base negativa de CSLL acumulada até 2013	298.918.963,37 D
Total	393.253.590,20	Total	408.339.984,56

Assim sendo, considerada a utilização do PF e BNCSLL na sua integralidade, o valor tributável seria muito menor e, conseqüentemente, eventual tributo devido (o que se admite por argumento), igualmente seria numerosamente menor e, no mínimo, mais condizente com o conceitos de renda e lucro:

AIIM IRPJ		AIIM CSLL	
Valor Tributável AIIM	438.247.588,14	Valor Tributável AIIM	438.247.588,14
Prejuízo fiscal de 2016	16.165.563,39 D	Base Negativa CSLL de 2016	15.680.740,69 D
PREJUÍZO FISCAL ANO DE 2014	93.762.674,80 D	Base Negativa de CSLL 2014	93.740.280,50 D
Prejuízo fiscal acumulado até 2013	283.325.352,01 D	Base negativa de CSLL acumulada até 2013	298.918.963,37 D
Valor Tributável Final	44.993.997,94	Valor Tributável Final	29.907.603,58
IRPJ Apurado	11.224.499,49	CSLL Apurada	2.691.684,32
IRPJ Lançado (Principal)	73.840.354,33	CSLL Lançada (Principal)	26.621.711,39
Diferença	- 62.615.854,85	Diferença	- 23.930.027,07

Desta forma, também sob esse aspecto, e admitida a tributação, ainda que por argumento, do deságio da RJ, a ele não deveria haver sido imposta a trava de 30% pelos argumentos anteriormente expostos, devendo, no mínimo, serem refeitos os AIIM para considerar a correta apuração, conforme acima.

Veja que, no caso em concreto, não se clama a compensação de prejuízos fiscais e bases negativas anteriores com novos lucros apurados em períodos subsequentes, o que já foi apreciado pela mais alta corte como uma benesse fiscal que dependeria de autorização legal.

Aqui estamos afirmando que a participação dos credores nas perdas acumuladas da Recuperanda realizada mediante a aplicação de um *haircut*, requer, **como elementos conexos e vinculados**, a contraposição em uma mesmo período, sob pena de, ao arrepio das normas vigentes, exigir-se tributos sobre lançamentos que não representam acréscimo patrimonial.

Nesta senda, no caso concreto não se pode admitir que tenha ocorrido efetivo ingresso de disponibilidades ou de acréscimo patrimonial se as mesmas foram destinadas à compensação de prejuízos acumulados em períodos anteriores, não considerados pela Fiscalização.

IV.3 – Interpretação Teleológica das Disposições Frente à Recuperação Judicial

Ainda que não bastassem os argumentos acima, a tributação pretendida pela autuação não merece guarida por não se sustentar à interpretação teleológica das disposições aplicáveis, a qual se revela a mais correta no caso em voga por se estar diante de recuperação judicial.

(...)

Aqui posta de lado a questão de não se tratar de acréscimo patrimonial nem tampouco receita nova (o que é ululante), não há qualquer discordância entre a Impugnante e o Fisco que não houve, com referido deságio, qualquer entrada de recursos financeiros em benefício da Impugnante.

Pois bem, não parece fazer qualquer sentido a interpretação que, no mês seguinte à obtenção do reconhecimento do deságio de R\$ 484.685.049,84, conduza a interpretar que a Impugnante tenha que recolher aos cofres públicos a irreal quantia de R\$ 209.626.284,06⁴⁶:

Deságio RJ	IRPJ 25%	CSLL 9%	COFINS 7,60%	PIS 1,65%	TOTAL 43,25%
484.685.049,84	121.171.262,46	43.621.654,49	36.836.063,79	7.997.303,32	209.626.284,06

A interpretação da fiscalização ao exigir a tributação em questão, portanto, à par de ir na contramão dos signos presuntivos de riqueza passíveis de tributação (renda e receita) por se estar diante de mera baixa contábil sem quaisquer efeitos patrimoniais, acaba por tornar absolutamente inócuo o instituto da Recuperação Judicial.

(...)

IV.4 – Impossibilidade de Tolher Benefícios via Indireta

Some-se, ainda, que, de forma análoga, há inúmeras decisões judiciais em que se discute a tributação da receita correspondente à subvenção de investimento (benefícios fiscais de ICMS) no sentido de afastar a incidência de IRPJ e CSLL com fundamento na violação do pacto federativo, mas também na própria ausência de configuração da materialidade do IRPJ e CSLL, em consonância com o entendimento da 1ª Seção do STJ (EREsp 1.517.492/PR).

(...)

IV.5 – Ad Argumentandum

Ainda que se entendesse pela tributação do reconhecimento do deságio da recuperação judicial (mera baixa contábil sem reflexo em acréscimo patrimonial ou geração de receita nova), concluindo-se pela necessidade de tributação pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, o que se admite apenas e tão somente à guisa de argumento, ainda assim os AIIMs mereceriam afastamento ou, no mínimo, reparos.

É o que se passa a demonstrar.

(...)

IV.5.1 – Natureza Financeira do Deságio da Recuperação acaso configurado como Perdão de Dívida

Como se tira do Relatório Fiscal que seguiu os AIIM, a autoridade fiscalizadora, além de entender indevidamente pela tributação do reconhecimento do deságio da Recuperação Judicial pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, ao fazê-lo, ainda externou entendimento de que referido reconhecimento do deságio não se configuraria como receita financeira, mas sim como receita operacional.

Nada obstante, aqui remanesce a primeira impropriedade conceitual das soluções de consulta mencionadas acima que analisaram a tributação do perdão de dívida: pelos conceitos adotados hodiernamente pela própria Receita Federal do Brasil, sendo o reconhecimento do deságio da RJ um perdão de dívida (novamente, por hipótese) e sendo ele um desconto, com o devido acatamento, nesta hipótese não seria um desconto incondicional.

Com efeito, esta RFB conceitua o desconto incondicional na IN SRF nº 51/78, em seu item 4.2. da seguinte maneira:

4.2 - Descontos incondicionais são parcelas redutoras do preço de vendas, quando constarem da nota fiscal de venda dos bens ou da fatura de serviços e não dependerem de evento posterior à emissão desses documentos.

Como se vê, para atingir o conceito adotado por esta própria RFB de descontos incondicionais, devem eles cumprir três requisitos: (i) serem parcelas que reduzem o preço de venda; (ii) constarem da nota fiscal ou fatura, e (iii) não dependem de evento posterior à emissão dos documentos.

Ora, no caso da Impugnante, o deságio reconhecido por efeito da RJ, de fato, representa um redutor do valor devido pela aquisição de bens ou captação de recursos junto a **instituições financeiras** (em sua grande parte, a dívida era formada por recursos captados junto a instituições financeiras, diga-se). No entanto, os demais requisitos exigidos pela IN para a caracterização de descontos incondicionais não se fazem presentes de vez que tais descontos não constaram da emissão da nota fiscal, fatura ou do contrato com as instituições financeiras e, ainda, estão frontalmente relacionados a evento posterior às respectivas contratações.

Não se pode equiparar o deságio reconhecido na RJ ao desconto incondicional fundamentalmente porque ele só ocorre em função de eventos posteriores à contratação e, mais do que isso, condicionados a diversos fatores, como, por exemplo (e como já visto), a aprovação do PRJ pelos credores e pelo juízo da RJ.

Veja que, na Solução de Consulta Cosit nº 34 de 21 de novembro de 2013, ao analisar questionamento sobre a tributação de descontos condicionais e incondicionais, esta RFB, após reafirmar o conceito de descontos incondicionais da IN nº 51/78, assim definiu, por exclusão, o que seriam descontos condicionais:

3. De outra parte, como se depreende da própria definição precedente, os **descontos condicionais** (também ditos **descontos financeiros**) são aqueles que dependem de evento posterior à emissão da nota fiscal, **usualmente, do pagamento da compra dentro de certo prazo**. Esses descontos configuram receita financeira para o comprador e despesa financeira para o vendedor, em consonância com os arts. 373 e 374 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR/1999 (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999).

Os descontos condicionais, portanto, trazem como requisito sua dependência de evento posterior à emissão da nota fiscal, fatura ou assinatura do contrato, o que se aproxima mais da hipótese da RJ, uma vez que depende da aprovação da RJ por credores e juízo, bem ainda do cumprimento, pelo devedor, das condições estipuladas pelos credores no PRJ. Veja que a definição desta RFB diz que os descontos condicionais estão *usualmente ligados à quitação dentro do prazo acordado*, não sendo este, contudo, um fator determinante, mas sim usual. O fator determinante é justamente estar condicionado a um evento posterior à contratação.

Aqui, portanto, com o devido acatamento, a verdadeira confusão conceitual incorrida nas Soluções de Consulta citadas de 2007 e 2010 ao analisar o perdão de dívida, nas quais se amparou a autoridade fiscalizadora para externar seu entendimento de que de receita financeira não se tratava.

Ademais, vale salientar que a maior parte da dívida da Impugnante que foi objeto de reconhecimento de deságio, **91,11%**, é oriunda de operações praticadas com instituições financeiras, ou seja, tratam-se de recursos financeiros captados junto a tais instituições (por operações distintas) para

quitação de débitos da Impugnante e fomento de sua atividade, conforme se tira da listagem de credores juntada ao pedido de RJ, bem ainda da própria petição de 21/02/2017, em que os *credores em geral*⁶², peticionaram acordando sobre o rateio *pro rata* dos créditos que receberiam como fruto da alienação da UPI Guararapes nos termos do leilão, cuja planilha já foi anteriormente reproduzida, mas aqui se faz novamente destacando a dívida bancária:

(...)

Em resumo, portanto, no limite, no mínimo **91,11%** do deságio obtido haveria que ser considerado como receita financeira, uma vez que a dívida é oriunda de operações financeiras praticadas com instituições financeiras:

Parte	Valor Total do Crédito	Participação no Valor de Venda	Valor a receber
Instituições Financeiras	R\$ 719.244.025,74	91,11%	R\$ 287.028.827,01
Demais Credores	R\$ 70.090.866,07	8,87%	R\$ 27.971.172,99
TOTAL	R\$ 789.334.891,81	100,0%	R\$ 315.000.000,00

O artigo 9º da Lei nº 9718/1998 expressamente incluiu, no conceito de receitas financeiras as *“variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual”*:

Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso.

O crédito objeto do “perdão”, portanto, tem quase que a totalidade de sua origem na captação de recursos junto a instituições financeiras e das despesas financeiras deles decorrentes.

Quer-nos parecer que o fato de a origem da quase totalidade da dívida contraída pela Impugnante ser financeira, posto que oriunda da captação de recursos junto a instituição financeira e acrescida pelo reconhecimento de despesas financeiras nos termos da lei, leva diretamente à classificação do deságio obtido como uma receita financeira para a Impugnante, quer tenha ele, frise-se, se dado apenas sobre os juros e multas incidentes sobre a dívida, quer seu próprio principal, dado que os consectários se agregam ao principal.

Há que se observar, por pertinente, que as Soluções de Consulta que tratam sobre o perdão de dívida aqui mencionadas não tratam de dívidas contraídas com instituições financeiras (mas sim de mútuo entre pessoas jurídicas e remissão decorrente de anistias fiscais), nem tampouco de casos relacionados à Recuperação Judicial que, a nosso ver, conferem ao deságio da RJ natureza diversa do perdão de dívida que, no mínimo, deveria ter um tratamento diferenciado (como já visto).

E quando analisou frontalmente a remissão de dívida contraída com agentes financeiros (credenciados pelo BNDES), diversamente do consignado nas Soluções de Consulta Disit nas quais

amparou a fiscalização suas conclusões, esta RFB se posicionou de forma clara no sentido de que a remissão de dívida em questão seria uma **receita financeira para o beneficiado**.

Com efeito, trata-se do **Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999**, que dispõe sobre a renegociação das dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 1995, e no qual expressamente consignou a RFB:

Art. 1º A redução do montante a ser recebido pela instituição financeira, proveniente da renegociação de dívidas originárias de crédito rural, autorizadas pela Lei nº 9.138, de 1995, conforme parâmetros estabelecidos na Resolução nº 2.471, de 1998, do Conselho Monetário Nacional, é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 2º Na hipótese do artigo anterior, **a pessoa jurídica devedora registrará a parcela correspondente à redução de sua dívida como receita financeira**.

O texto do ADN é de clareza tal que não permite sequer interpretação (*in claris cessat interpretatio*): em dívida de crédito rural contraída com instituição financeira, a redução da dívida para a instituição financeira é despesa dedutível para a instituição financeira e é **receita financeira** para o remido.

O Ato Declaratório está em linha com o acima exposto, no sentido de que **é a origem da dívida que foi perdoada que define, também, sua natureza: O PERDÃO DE DÍVIDA EM SI NÃO ALTERA A NATUREZA DA DÍVIDA ORIGINALMENTE CONTRAÍDA, DE FORMA QUE, EM SE TRATANDO DE DÍVIDA FINANCEIRA, AS RECEITAS (AÍ INCLUÍDO O PERDÃO PARA O REMIDO) E DESPESAS DAÍ DECORRENTES SERÃO IGUALMENTE FINANCEIRAS**.

Em linha com esse entendimento, mais recentemente, em 2013, foi publicada a Solução de Consulta RFB nº 21/2013, cujo tema central é a receita oriunda da redução de multa de mora e juros de mora decorrente da fruição do benefício previsto no art. 1º, § 3º, inciso I, da Lei nº 11.941/2009, portanto o perdão de dívidas tributárias por parte do ente público.

A ementa da solução de consulta em questão foca em outro tema que não a natureza da receita decorrente do perdão de dívida. No entanto, é no corpo da fundamentação da solução de consulta em questão que se encontra a posição desta RFB que coaduna com nosso entendimento, inclusive citando para tanto o Ato Declaratório nº 85/99, em específico no seguinte excerto (destaques nossos):

10.3. Vale comentar que a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora e caracteriza o fato gerador do imposto de renda, nos termos do art. 43, inciso II, e § 1º, do CTN, pois se está diante de um acréscimo patrimonial – resultante da diminuição de um passivo. Essa receita, igualmente, integra a base de cálculo da CSLL (art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988) e, em princípio, da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 1º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002) e da Cofins (art. 1º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003).

10.4. **A natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou.** Por exemplo, **na hipótese de empréstimos ou financiamentos, ter-se-á uma receita financeira – como esclarece o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995” (prevista no art. 373 do RIR/1999).** Em se tratando de dívidas perante fornecedores de mercadorias, estar-se-á diante de uma recuperação de custos, receita especificada no art. 392, inciso II, do RIR/1999. No caso de redução de multa e juros relativos a tributos, enquadra-se a receita nesse mesmo dispositivo do RIR/1999, como recuperação ou devolução de custo ou despesa ou ainda reversão de provisão, conforme tenha sido feita originalmente a contabilização a débito do resultado.

Ora, é posição da própria RFB, portanto, analisando **especificamente** o tema da configuração ou não de receita financeira o perdão de dívida **cuja origem seja uma instituição financeira** (o que, reitere-se, **não ocorreu nos casos das soluções de consulta anteriormente mencionadas de 2007 e 2010**), é no sentido de que é a natureza da dívida que determina se o perdão da mesma será ou não receita financeira, afirmando que **NA HIPÓTESE DE EMPRÉSTIMOS OU FINANCIAMENTOS, TER-SE-Á UMA RECEITA FINANCEIRA.**

O mesmo foi reiterado mais recentemente na Solução de Consulta COSIT nº 65/2019 que, embora tratando de tema diverso dos presentes autos (tratou especificamente de dúvida quanto à incidência ou não do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor dos juros e multas reduzidos em virtude de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária – PERT), também externou entendimento desta Receita Federal do Brasil no sentido de que **a natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou, bem ainda que, em se tratando de empréstimos e financiamentos, tem-se receita financeira:**

11. A **natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou**. Na hipótese de empréstimos ou financiamentos, e.g., ter-se-á uma **receita financeira** – como esclarece o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao dispor sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei nº 9.138, de 29 de novembro de 1995” (incidência prevista no art. 397 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018 – Regulamento de Imposto de Renda - RIR/2018). (...)

Vale ressaltar, inclusive, que a Solução de Consulta Cosit RFB nº 21/2013, assim como a Solução de Consulta COSIT nº 65/2019, foram publicadas no DOU de 22/11/2013, sendo, portanto, editada já sob a vigência do regime da IN nº 1.396/2013 (DOU de 17/09/2013 - dispõe sobre o processo de consulta relativo à interpretação da legislação tributária), de modo que tem efeito vinculante dentro da RFB na forma do art. 9º da IN nº 1.396/2013⁵³ (diversamente, reitere-se, das Soluções de Consulta de 2007 e 2010 nas quais se ampara a autoridade fiscalizadora).

Ainda que não bastasse, novamente analisando o “perdão de dívida” **Solução de Consulta Cosit nº 176/2018** relacionada a empréstimo bancário de anos anteriores concedido a pessoa jurídica não dedicada à atividade financeira, portanto quando envolvido **agente financeiro**, agora, contudo, **analisando a questão justamente sob o viés da incidência das contribuições ao PIS e à COFINS**, esta RFB confirmou seu entendimento anterior exarado na Consulta Cosit RFB nº 21/2013, chegando à conclusão de que **deve ser classificado como receita financeira** para fins de apuração das referidas contribuições:

⁵³ Art. 9º A Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS
EMENTA: NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA.
RECEITA FINANCEIRA.

Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como **receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%**.
Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, e Resolução CFC nº 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.

...

Como se tira do inteiro teor da Solução de Consulta Cosit em trato, ela toma por base, como razões de decidir, justamente o art. 373 do RIR/99, o Ato Declaratório SRF nº 85/1999 anteriormente citados, trazendo, ainda, **ORIENTAÇÃO DO PRÓPRIO PERGUNTAS E RESPOSTAS DA PESSOA JURÍDICA DA PRÓPRIA RFB DE 2016** para, na sequência, concluir que o perdão de dívidas bancárias tem natureza de receita financeira. Confira-se:

13. Cabe, então, verificar se a receita proveniente da diminuição de um passivo pode ser classificada como financeira para fins de apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

14. Desde há muito o Regulamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, Decreto nº 3.000, de 1999, estabelece:

...

15. Já o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao tratar sobre renegociação das dívidas do crédito rural, dispôs:

...

16. Outrossim, o Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2016, divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, orienta:

Receitas e Despesas Financeiras

141 Como são tributados os ganhos obtidos na renegociação de dívidas (empréstimos, financiamentos etc)?

O valor correspondente à redução de dívida objeto de renegociação (a exemplo da relativa ao crédito rural) **deve ser classificado como receita financeira e, assim, computado na apuração do lucro real.**

Normativo: AD SRF nº 85, de 1999, art. 2º.

17. Assim, **a diminuição de passivo resultante da remissão parcial de empréstimo deve ser classificada como receita financeira. Obviamente, essa conclusão aplica-se a pessoas jurídicas não dedicadas a atividades financeiras**, como aquelas citadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

...

20. Por fim, pode-se concluir que o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente.

Não é demais ressaltar que, em que pese a Solução de Consulta em questão não versar especificamente sobre casos de deságio em RJ (quando, crê a Impugnante, a solução deveria ser pela não tributação como anteriormente exposto), sob o viés genérico do perdão de dívida, mas específico quando diante de dívida bancária, caso da Impugnante, esta própria RFB, como não poderia deixar de ser, privilegiou Ato Declaratório vigente, válido e eficaz, conferindo ao perdão de dívida sua real natureza, qual seja, a de receita financeira.

Não é demais rememorar, outrossim, que a **Solução de Consulta Cosit nº 176/2018** tem efeito vinculante dentro da RFB na forma do art. 9º da IN nº 1.396/2013 e, assim, **DEVERIA TER SIDO OBSERVADA PELA FISCALIZAÇÃO!!**

É um absurdo, *data permissa*, que a fiscalização, no mínimo, não tenha enfrentado frontalmente o art. 373 do RIR/99, o Ato Declaratório SRF nº 85/1999, nem tampouco o posicionamento firme da própria RFB exarado na Solução de Consulta RFB nº 21/2013, na Solução de Consulta COSIT nº 65/2019, e mormente na **Solução de Consulta Cosit nº 176/2018**, vinculantes e específicas sobre dívidas bancárias, amparando sua errônea conclusão em Soluções de Consulta que não só não possuem efeitos vinculativos no âmbito da RFB, como também em **NADA** se assemelham ao caso vertente.

Deste modo, e partindo da premissa que o deságio da RJ configure perdão de dívida (o que se admite por hipótese) e que este, por sua vez, configure receita tributável, amparados por disposições expressas desta RFB no Ato Declaratório SRF nº 85/1999 e da Solução de Consulta Cosit RFB nº 21/2013, **específicas sobre o perdão de dívidas contraídas com instituições financeiras**, diferentemente do que quis a autoridade lançadora, de rigor a reforma dos AIIIMs para considerar ao menos esta parcela do perdão de dívida da Impugnante (que representa pouco mais de 91% do total perdoado), trata-se de receita financeira sendo tributável, portanto e quando muito, às alíquotas de 0,65% para o PIS e 4,65% para a COFINS.

Registre-se, por amor ao argumento, que ainda se entenda que as disposições em questão não seriam aplicáveis, devendo ser revisto o posicionamento anterior por parte desta RFB, sendo elas decorrentes de dispositivo legal vigente no âmbito da RFB, bem ainda de interpretações exaradas em Soluções de Consulta COSIT, portanto vinculativas no âmbito da RFB, ainda assim, haveria que se afastar a autuação com base no art. 24 da Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro (LINDB – Lei nº 4.657/1942) na redação dada pela Lei 13.655/2018:

Art. 24. A **revisão, nas esferas administrativa**, controladora ou judicial, quanto à validade de ato, contrato, ajuste, **processo** ou norma administrativa cuja produção já se houver completado **levará em conta as orientações gerais da época**, sendo vedado que, com base em mudança posterior de orientação geral, se declarem inválidas situações plenamente constituídas. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

Parágrafo único. **Consideram-se orientações gerais** as interpretações e especificações contidas em atos públicos de caráter geral **ou em jurisprudência judicial ou administrativa majoritária**, e ainda as adotadas por prática administrativa reiterada e de amplo conhecimento público. [\(Incluído pela Lei nº 13.655, de 2018\)](#)

Com efeito, como visto anteriormente, há arcabouço legislativo infralegal vigente (art. 373 do RIR/99 e Ato Declaratório SRF nº 85/1999), bem como posição firme da RFB em manifestações anteriores com efeitos vinculantes (Solução de Consulta RFB nº 21/2013, Solução de Consulta COSIT nº 65/2019, e mormente na Solução de Consulta Cosit nº 176/2018) em linha com o entendimento de que a receita de perdão de dívida bancária tem natureza de receita financeira.

Deste modo, na esteira do art. 24 da LINDB, tais disposições devem ser tomadas como orientação geral para os fins do conceito da norma, devendo-se, também com fulcro neste dispositivo, afastar a tributação do PIS e COFINS, se incidente, pelas alíquotas ordinárias, aplicando-se, quando muito, as alíquotas de 0,65% para o PIS e 4,65% para a COFINS.

[término do relatório da decisão recorrida]

DA DECISÃO RECORRIDA

Conforme Acórdão já mencionado, a DRJ manteve integralmente os lançamentos de IRPJ e de CSLL e parcialmente os lançamentos de PIS e COFINS, daí ter apresentado

Recurso de Ofício, o qual, desde já, deve ser conhecido em face da exoneração do crédito tributário ultrapassar o limite atual de alçada.

Eis as ementas:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.

RECUPERAÇÃO JUDICIAL. DESÁGIO DE CREDOR. MOMENTO DA TRIBUTAÇÃO.

O deságio obtido na remissão de dívida em plano de recuperação judicial no qual o Credor submete-se à cláusula de irrevogabilidade e irretratabilidade opera seus efeitos tributários com o pagamento acordado.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2016 a 31/12/2016

ARGUIÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE. VINCULAÇÃO AO ENTENDIMENTO DO PODER EXECUTIVO.

Arguições de inconstitucionalidade refogem à competência da instância administrativa, salvo se já houver decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a inconstitucionalidade da lei ou ato normativo, hipótese em que compete à autoridade julgadora afastar a sua aplicação.

Nesse contexto, a autoridade administrativa, por força de sua vinculação ao texto da norma legal, e ao entendimento que a ele dá o Poder Executivo, deve limitar-se a aplicá-la, sem emitir qualquer juízo de valor acerca da sua constitucionalidade ou outros aspectos de sua validade.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

O perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/12/2016 a 31/12/2016

NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

O perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep à alíquota de 0,65%.

Eis o **Voto** da decisão recorrida:

Admissibilidade da Impugnação

A Impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), em especial o requisito tempestividade, eis que foi cientificado dos Autos de Infração em 28/10/2020 (vide Aviso de Recebimento à fl. 581) e protocolou sua Impugnação em 26/11/2020 (vide TERMO DE ANÁLISE DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA à fl. 585). Logo, dela conheço.

Dos fatos

Não há controvérsia sobre os fatos que originaram o lançamento de ofício: as receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores) – no bojo da Recuperação Judicial do Interessado em epígrafe – que foram contabilizadas em dezembro/2016, mas excluídas das bases de cálculos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS deste período de apuração. Eis as receitas obtidas:

Tabela I : Receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores)

Tabela I : Receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores)

Parte	Valor Total do Crédito	Participação no Valor de Venda	Valor a Receber
Banco Bradesco S/A	R\$ 22.199.215,98	2,8124%	R\$ 8.859.044,63
Banco do Brasil S/A	R\$ 69.957.030,71	8,8628%	R\$ 27.917.763,30
HSH NordbankAG	R\$ 25.823.741,56	3,2716%	R\$ 10.305.484,62
Itaú Unibanco S/A	R\$ 83.058.189,37	10,5226%	R\$ 33.146.044,76
Natixis	R\$ 25.715.120,25	3,2578%	R\$ 10.262.137,10
Banco Santander (Brasil) S.A.	R\$ 330.301.936,14	41,8456%	R\$ 131.813.645,85
Banco Votorantim S/A	R\$ 14.074.463,36	1,7831%	R\$ 5.616.698,32
HSBC Bank Brasil S/A -Banco Múltiplo (sucedido por Banco Bradesco S/A)	R\$ 37.911.769,28	4,8030%	R\$ 15.129.455,76
ING Bank N. V.	R\$ 110.202.559,09	13,9614%	R\$ 43.978.552,67
Instituições Financeiras (a)	R\$ 719.244.025,74	91,1203%	R\$ 287.028.827,01
Conecta Transportes de Químicos Equipamentos Industriais Ltda.	R\$ 133.795,98	0,0170%	R\$ 53.393,98
Cooperativa dos Plantadores de Cana do Estado de São Paulo	R\$ 21.113.646,04	2,6749%	R\$ 8.425.826,06
JB Service Soluções Industriais EIRELI-ME	R\$ 371.403,67	0,0471%	R\$ 148.216,12
JB Soluções Industriais EIRELLI - ME	R\$ 28.200,00	0,0036%	R\$ 11.253,78
União Federal	R\$ 257.386,76	0,0326%	R\$ 102.715,37
Recuperandas	R\$ 48.186.433,62	6,1047%	R\$ 19.229.767,68
Demais credores (b)	R\$ 70.090.866,07	8,8797%	R\$ 27.971.172,99
TOTAL DOS CRÉDITOS VERTIDOS À UPI (c = a+b)	R\$ 789.334.891,81	100,0000%	R\$ 315.000.000,00

Preliminar: Momento da Tributação

Alega o Interessado em epígrafe que, em razão do processo de recuperação judicial a que está submetido o Interessado em epígrafe, “de acordo com o artigo 61 da Lei nº 11.101/2005, a redução das dívidas fica sujeita ao efetivo cumprimento das obrigações previstas no plano que se vencerem até dois anos depois da concessão da recuperação judicial, não se consolidando na hipótese contrária, hipótese em que se decretará a falência e se exigirão os valores e as garantias originais” (destaque no original):

Art. 61. Proferida a decisão prevista no art. 58 desta Lei, o devedor permanecerá em recuperação judicial até que se cumpram todas as obrigações previstas no plano que se vencerem até 2 (dois) anos depois da concessão da recuperação judicial.

§ 1º. Durante o período estabelecido no caput deste artigo, o descumprimento de qualquer obrigação prevista no plano acarretará a convolação da recuperação em falência, nos termos do art. 73 desta Lei.

§ 2º Decretada a falência, os credores terão reconstituídos seus direitos e garantias nas condições originalmente contratadas, deduzidos os valores eventualmente pagos e ressalvados os atos validamente praticados no âmbito da recuperação judicial.”

Ou seja, alega o Interessado em epígrafe que a redução da dívida estaria submetida à condição suspensiva do cumprimento da recuperação judicial e, portanto só com implemento dessa condição suspensiva confirmar-se-ia a receita passível de tributação – fato gerador que fundamentou o lançamento de ofício aqui atacado.

Mas não se deve acatar essa preliminar, pois entendo que a condição a que está submetida a redução das dívidas na Recuperação Judicial em tela é condição resolutória, pois o

negócio jurídico completou-se em 09/12/2016, após o pagamento da venda do Leilão da UPI Guararapes.

Com efeito, confira-se o seguinte trecho do Plano de Recuperação Judicial às fls. 5.986/6.008 (destaquei):

4. REESTRUTURAÇÃO

4.1. Panorama da Reestruturação. Como solução mais eficiente para equalização e liquidação de parte substancial do passivo do Grupo Unialco, o presente PRJ prevê: (i) “Opção de Pagamento com Leilão” mediante a organização e constituição da UPI – Guararapes e a alienação judicial da referida UPI nos termos dos artigos 60 e 142 da LRF; (ii) “Opção de Pagamento sem Leilão”, a qual não contará com os recursos do leilão da UPI – Guararapes; e (iii) a reestruturação do passivo do Grupo Unialco.

5. CRIAÇÃO DA UPI – GUARARAPES

5.1. Constituição da UPI – Guararapes. De forma a viabilizar a Opção de Pagamento com Leilão, para a criação e organização da UPI – Guararapes, o Grupo Unialco adotará a forma jurídica mais adequada para a versão dos ativos e relações ativas e passivas, relacionados no Anexo 5.1., à UPI – Guararapes. O Grupo Unialco poderá utilizar-se de quaisquer operações societárias ou contratuais necessárias para a implementação e criação da UPI - Guararapes na forma ora descrita. Assim, a UPI Guararapes, constituída especificamente para ser alienada sem que o adquirente suceda as Recuperandas em quaisquer dívidas, contingências e obrigações, com exceção do passivo vertido à UPI, nos termos do art. 60 c/c 142 da LRF, será composta (i) pelos ativos que serão transferidos para a UPI – Guararapes e (ii) pela Dívida Reestruturada, que será determinada conforme proposta vencedora do leilão, nos termos da cláusula 5.2 e seguintes deste PRJ, observados os parâmetros mínimos previstos neste PRJ.

UPI – Guararapes	ATIVOS
	Complexo de ativos e relações ativas discriminadas no Anexo 5.1, incluindo, sem limitação, qualquer ativo utilizado nas atividades produtivas ali desenvolvidas, no estado em que se encontram, observada a cláusula 5.2.1.
	PASSIVOS

[...]

5.1.2.2. Caso se atingir a Adesão Mínima para o Leilão, as Recuperandas procederão à constituição e alienação da UPI – Guararapes na forma deste PRJ, adotando todos os melhores esforços para que isso seja realizado no menor prazo possível. Todos os Credores que aderirem à forma de pagamento por meio do leilão da UPI – Guararapes serão pagos nos termos e condições da proposta vencedora, conforme cláusula 5.2. abaixo, de acordo com a respectiva participação na Dívida Reestruturada, observado o percentual que será pago à Unialco, correspondente à parte dos Credores que não resolverem aderir à Opção de Pagamento com Leilão. Os Credores que resolverem não aderir à Opção de Pagamento com Leilão serão pagos de acordo com os termos da Opção de Pagamento sem Leilão, conforme cláusulas 9.3, 10.3., 11.3. e 12.3 abaixo.

5.2. Propostas para aquisição da UPI – Guararapes. As propostas para aquisição da UPI - Guararapes deverão contemplar, no mínimo:

[...]

(v)

A única condicionante que será aceita na proposta a ser apresentada é a aprovação da operação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE nos casos previstos pela Lei 12.529/11. Qualquer outra condição, suspensiva ou resolutive, ou que exija a imposição de ônus adicionais às Recuperandas ou Credores, não será aceita.

[...]

5.2.3. A anulação ou invalidação, total ou parcial deste Plano, mas que mantenha hígida a venda da UPI – Guararapes e o pagamento dos Credores na forma do Plano e da proposta vencedora não afetará as disposições sobre liberação de garantias com relação

aos credores que aderirem à Opção de Pagamento com Leilão.

Pelo item (v) da cláusula 5.3: “a manifestação do Credor será irrevogável e irretratável” e pelo item (v) da cláusula 5.2 só existiria uma única condicionante na venda da denominada UPI Guararapes:

A única condicionante que será aceita na proposta a ser apresentada é a aprovação da operação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE nos casos previstos pela Lei 12.529/11. Qualquer outra condição, suspensiva ou resolutive, ou que exija a imposição de ônus adicionais às Recuperandas ou Credores, não será aceita.

Assim apenas um evento futuro e incerto poderia desfazer esse negócio jurídico: sua desaprovação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE.

Por outro lado, em razão dos pagamentos realizados aos Credores, os respectivos deságios foram lançados em 09/12/2016 no Livro Razão de 2016, conforme detalhado pelo item 4 do Relatório Fiscal às fls. 512 e seguintes deste processo.

Logo, em 09/12/2016, conforme previsão dos artigos 116 e 117 do C.T.N., ocorreu o fato gerador do deságio e seus efeitos tributários foram produzidos imediatamente no período de apuração de Dezembro/2016:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – C.T.N.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº104, de 2001)

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

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

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

Voto, então, por afastar alegação de que a redução da dívida estaria submetida a condição suspensiva do cumprimento da recuperação judicial.

MÉRITO

Na dicção do Interessado em epígrafe: “o deságio obtido em RJ [Recuperação Judicial] não pode ter o mesmo tratamento conferido à remissão, em virtude da profunda distinção entre ambos em seu aspecto volitivo e, principalmente, de pela perspectiva de ausência de acréscimo patrimonial”.

Com efeito, ao discorrer sobre doutrina e jurisprudência, apontou-se:

- a ausência de acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte, sob a alegação de que a real natureza do deságio em sede de Recuperação Judicial [RJ] seria mera baixa contábil;
- a ausência de receita nova, alegando que o conceito de receita bruta albergaria apenas o “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, de tal modo que, ainda que os valores objeto de deságio na RJ possam vir a serem qualificados como receita exclusivamente para fins contábeis, esses, não necessariamente também o serão para fins de incidência do PIS e da COFINS”;
- que em sede de RJ, “a tributação do deságio obtido pela Impugnante na RJ, em última análise, resulta em tributação de mera baixa escritural contábil” e, portanto, seria uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva inscrita na Constituição Federal;
- a necessidade de afastar a “trava de Prejuízos Fiscais de IRPJ e Bases Negativas de CSLL no caso específico de Deságio de Recuperação Judicial” que, se fossem aproveitados em sua integralidade, levariam a um valor tributável muito menor e “mais condizente com os conceitos de renda e lucro”;
- que “a tributação pretendida pela autuação não merece guarida por não se sustentar à interpretação teleológica das disposições aplicáveis, a qual se revela a mais correta no caso em voga por se estar diante de recuperação judicial”;
- que seria “irreal assumir que a União, tendo editado lei voltada ao reerguimento das empresas em dificuldade, neutralize em grande parte o

instrumento preferencial que instituiu para esse fim, exigindo prontamente tributos que somam, para a Impugnante (na forma como exigido pela fiscalização), vultosos 43,25% (IRPJ = 34%; CSLL = 9%; COFINS = 7,60%; PIS = 1,65%) dos descontos formalmente reconhecidos”

- “não parece fazer qualquer sentido a interpretação que, no mês seguinte à obtenção do reconhecimento do deságio de R\$ 484.685.049,84, conduza a interpretar que a Impugnante tenha que recolher aos cofres públicos a irreal quantia de R\$ 209.626.284,06”;

- alternativamente, caso se entenda pela procedência da tributação dos deságios obtidos, em relação às dívidas oriundas de Instituições Financeiras que representam cerca de 91% do total, dever-se-ia tratá-las como receitas financeiras, para fins da incidência de PIS/COFINS em razão do entendimento consolidado no âmbito da própria RFB.

Entretanto – com exceção da discussão sobre natureza jurídica do deságio, tratada mais a frente em relação ao PIS/COFINS – não referenciou previsão na legislação posta para afastar ou reduzir a tributação da receita obtida por perdão de dívida no bojo de uma recuperação judicial.

Outrossim, a Autoridade Fiscal cumpriu a risca a legislação aplicável, inclusive o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de cálculo de CSLL dentro da trava dos 30%.

Analisando-se as alegações do Impugnante, entendo ser conveniente deixar claro os limites do julgamento administrativo.

O julgador deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos normativos, nos termos do que dispõe o artigo 17 da Portaria MF 341/2011. Confira-se:

PORTARIA MF 340/2020

“Art. 17. São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.”

As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme determinação do Art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

...

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

Nesse mesmo sentido, não há espaço para atuação do CARF, conforme posicionamento expresso na Súmula CARF n.º 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Logo, não cabe a apreciação da alegação de inconstitucionalidade de lei na via do julgamento administrativo.

Por outro lado, tal como apontado no Relatório Fiscal que embasou os Autos de Infração aqui em tela, pela "Norma Brasileira de Contabilidade - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.374, de 8 de dezembro de 2011, consta o reconhecimento de receitas sobre o perdão de dívida, que transcrevemos o seu item 4.47:

"4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços **ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga)."** (grifas nossos)

*Outrossim, após trazer à colação doutrina e entendimentos administrativos, Autoridade Fiscal concluiu que a remissão de dívida deve ser classificada como receita operacional e não como receita financeira, com relevante suporte das seguintes Soluções de Consulta (**destaquei**):*

Solução de Consulta n.º 17 - SRRF01/Disit, de 27 de abril de 2010:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato impositivo se concretiza no momento do ato remidente.

Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC n.º 750, de 1993; PARECER CT/CFC N.º11, de 2004; art.187 da Lei n.º6. 404, de 1976; arts. 373

e 374 do RIR, de 1999; art.3.º da Lei n.º 9.718, de 1998; art. 1.º, § 3.º, V, "b" da Lei n.º 10.833, de 2003; , art. 1.º, § 3.º, V, "b", da Lei n.º 10.637/2002; art.53 da Lei n.º 9.430, de 1996; arts. 2.º e 3.º do A to Declaratório Interpretativo SRF n.º 25, de 2003; art. 111, II do CTN."

Solução de Consulta n.º 306 - SRRF/9a RF/ Disit, de 31 de agosto de 2007:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato impositivo se concretiza no momento do ato remittente.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 111, II, e 166, II; Código Civil, art. 541, parágrafo único, c/c 108; Lei n.º 6.404/76, art. 177 ; RIR/99, art. 273, 279, 280 e 443; Resolução CFC n.º 750, art. 9.º, § 3.º, II."

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência da Cofins.

A receita relativa à insubsistência de passivo, **originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo**, está sujeita à incidência da Cofins, como é o caso de remissão de capital de dívida. (grifamos)

Dispositivos Legais: Decreto n.º 5.442/2005, art. 1.º , c/c o §2.º do art. 27 da Lei n.º 10.865/2004; Lei n.º 10.833/2003, art. 1.º, § 3.º, V, "b".

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência de PIS/Pasep.

A receita relativa à insubsistência de passivo, **originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo**, está sujeita à incidência do PIS/Pasep, como é o caso de remissão de capital de dívida. (grifamos)

Dispositivos Legais: Decreto n.º 5.442/2005, art. 1.º , c/c o §2.º do art. 27 da Lei n.º 10.865/2004. Lei n.º 10.637/2002, art. 1.º, § 3.º, V, "b"

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404/1976, art. 187; Lei n.º 10.865/2004, art. 27, § 2.º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Resolução CFC n.º 750/93, art. 9.º, § 3.º, II.

No caso em análise – contribuinte submetido ao regime não cumulativo –, a legislação do IRPJ/CSLL não faz distinção de alíquotas entre receitas operacionais e não operacionais, distinção que será objeto do próximo tópico deste acórdão.

Voto, então, pela manutenção integral dos lançamentos de IRPJ e da CSLL , à medida que a remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial

(receita), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato impositivo se concretiza no momento do ato remittente.

Da natureza jurídica do deságio x PIS/COFINS

Na Impugnação, mais especificamente em seu item “IV.5.1 – Natureza Financeira do Deságio da Recuperação acaso configurado como Perdão de Dívida”, fundamenta-se o pedido alternativo de qualificar o perdão de dívida como receita financeira.

No regime não cumulativo a legislação do PIS/COFINS faz distinção entre receitas financeiras – tributáveis com alíquota de 0,65% para o PIS e 4% para COFINS –, menores que as prevista para as receitas operacionais: 1,65% para o PIS e 7,6% para COFINS.

Neste ponto, o Impugnante alega descumprimento pela Autoridade Fiscal da Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018, Solução de Consulta com efeito vinculante:

É um absurdo, data permissio, que a fiscalização, no mínimo, não tenha enfrentado frontalmente o art. 373 do RIR/99, o Ato Declaratório SRF n.º 85/1999, nem tampouco o posicionamento firme da própria RFB exarado na Solução de Consulta RFB n.º 21/2013, na Solução de Consulta COSIT n.º 65/2019, e mormente na **Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018**, vinculantes e específicas sobre dívidas bancárias, amparando sua errônea conclusão em Soluções de Consulta que não só não possuem efeitos vinculativos no âmbito da RFB, como também em **NADA** se assemelham ao caso vertente.

Eis a ementa da Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018 (destaques meus):

Solução de Consulta n.º 176 - Cosit

Data 27 de setembro de 2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%.

Dispositivos Legais: Lei n.º 10.833, de 2003, art. 1º; Lei n.º 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 12; Decreto n.º 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto n.º 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF n.º 85, de 1999, e Resolução CFC n.º 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado

como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep à alíquota de 0,65%.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, e Resolução CFC nº 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.

A seguir, trago à colação o seguinte trecho da fundamentação da aludida Solução de Consulta (destaque meu):

14. Desde há muito o Regulamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, Decreto nº 3.000, de 1999, estabelece:

Seção IV Outros Resultados Operacionais

Subseção I Receitas e Despesas Financeiras

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

15. Já o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao tratar sobre renegociação das dívidas do crédito rural, dispôs:

ATO DECLARATÓRIO SRF Nº 85, DE 27 DE OUTUBRO DE 1999

Art. 1º A redução do montante a ser recebido pela instituição financeira, proveniente da renegociação de dívidas originárias de crédito rural, autorizadas pela Lei nº 9.138, de 1995, conforme parâmetros estabelecidos na Resolução No 2.471, de 1998, do Conselho Monetário Nacional, é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 2º Na hipótese do artigo anterior, a pessoa jurídica devedora registrará a parcela correspondente à redução de sua dívida como receita financeira. (Grifo nosso)

16. Outrossim, o Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2016, divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, orienta:

Receitas e Despesas Financeiras

141 Como são tributados os ganhos obtidos na renegociação de dívidas (empréstimos, financiamentos etc)?

O valor correspondente à redução de dívida objeto de renegociação (a exemplo da relativa ao crédito rural) deve ser classificado como receita financeira e, assim, computado na apuração do lucro real.

Normativo: AD SRF nº 85, de 1999, art. 2º.

17. Assim, a diminuição de passivo resultante da remissão parcial de empréstimo deve ser classificada como receita financeira. **Obviamente, essa conclusão aplica-se a pessoas jurídicas não dedicadas a atividades financeiras, como aquelas citadas no § 1º do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.**

18. As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa encontravam-se, até junho de 2015, reduzidas a zero por força do art. 1º do Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005, conforme autorização dada pelo art. 27 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ao Poder Executivo para reduzir e estabelecer as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre essas receitas.

Decreto nº 5.442, de 2005:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

.....
Lei nº 10.865, de 2004:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de

empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei nº 12.973, de 2014)

19. Por sua vez, o Decreto nº 8.426, de 1º de abril de 2015, com produção de efeitos a partir de 1º de julho de 2015, revogou o Decreto nº 5.442, de 2005, e restabeleceu para 0,65% e 4% as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoa jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

Decreto nº 8.426, de 2015:

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

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

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

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

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura (hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

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

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005. (Grifo nosso)

20. Por fim, pode-se concluir que o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente

Conclusão

21. Diante do exposto e com base na legislação citada, responde-se à consulente que, **cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de cargas**, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente.

Entendo que não houve descumprimento da aludida Solução de Consulta pela Autoridade Fiscal, pois apenas sua conclusão tem efeito vinculante e essa conclusão volta-se especificamente para pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de cargas, objeto distinto do Interessado em epígrafe.

Confira-se o seguinte trecho do Estatuto Social da empresa, datado em 30/05/2017, registrado na JUCESP em 11/10/17 (destaquei):

ARTIGO 3º - A companhia tem por objeto a exploração de atividades agropecuárias, particularmente, mas não exclusivamente em relação à cana-de-açúcar, incluindo, sem limitação, (i) a produção de cana-de-açúcar e demais produtos agrícolas em terras próprias, em regime de arrendamento, parceria ou comodato; (ii) todas as atividades relacionadas ao plantio, tratos culturais e colheita dos respectivos produtos agrícolas; (iii) a participação e administração em outros negócios e sociedades, participação em investimentos de qualquer natureza, na condição de quotista ou acionista.

Parágrafo Único - No desenvolvimento de suas atividades produtivas e mercantis, a companhia respeitará sempre e incondicionalmente, a legislação nacional pertinente e os tratados internacionais inerentes ao cumprimento dos princípios que impliquem na qualidade do ambiente de trabalho de seus funcionários e colaboradores, o equilíbrio das relações com a comunidade em termos de responsabilidade social e o fiel (...)

Entretanto, na fundamentação da Solução de Consulta Cosit nº 176/2018, fica claro no seu item 17 que o mesmo raciocínio aplica-se aos contribuintes que não se dedicam a atividades financeiras (destaque meu):

16. Outrossim, o Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2016, divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, orienta:

Receitas e Despesas Financeiras

141 Como são tributados os ganhos obtidos na renegociação de dívidas (empréstimos, financiamentos etc)?

O valor correspondente à redução de dívida objeto de renegociação (a exemplo da relativa ao crédito rural) **deve ser classificado como receita financeira e, assim, computado na apuração do lucro real.**

Normativo: AD SRF n.º 85, de 1999, art. 2.º.

17. Assim, a diminuição de passivo resultante da remissão parcial de empréstimo deve ser classificada como receita financeira. Obviamente, essa conclusão aplica-se a pessoas jurídicas não dedicadas a atividades financeiras, como aquelas citadas no § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Voto, então, por enquadrar o perdão de dívida originada de Instituição Financeira como Receita Financeira, pois o Impugnante/Devedor não é uma Instituição Financeira e, portanto, considerá-las receitas tributáveis com alíquota de 0,65% para o PIS e de 4% para COFINS.

Recálculo do PIS/COFINS

Pelo item (a) da Tabela I: Receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores), constata-se que, do total perdoado, a parcela de 91,1203% originou-se da remissão de dívidas com Instituições Financeiras.

Por outro lado, no item 8.3 do Relatório Fiscal, apontou-se que a “infração consiste na insuficiência de recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas operacionais obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores aderentes e não aderentes) no valor de R\$ 461.711.382,13, que foi incluído por essa auditoria e lançado de ofício na base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep, do mês de 12/2016, através do presente Auto de Infração.”

As Tabelas II e III abaixo traduzem numericamente a reclassificação de 91,1203% do Valor Tributável como receitas financeiras, base de cálculo do PIS e da COFINS com alíquotas respectivamente de 0,65% e 4%:

Tabela II – Recálculo do COFINS devido					
INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO					
Período de Apuração	Receitas	Percentual do Valor Tributável	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
12/2016	Financeiras	91,1203%	420.712.796,53	4,00%	16.828.511,86
	Operacionais	8,8797%	40.998.585,60	7,60%	3.115.892,51
Total		100,0000%	461.711.382,13		19.944.404,37
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
Período de Apuração			Contribuição Apurada	Deduções	Contribuição Devida
12/2016			19.944.404,37	3.244.170,33	16.700.234,04
DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES					
Período de Apuração	Créditos da Não-Cumulatividade		Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Total
12/2016	3.244.170,33		0,00	0,00	3.244.170,33

Tabela III – Recálculo do PIS devido					
INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO					
Período de Apuração	Receitas	Percentual do Valor Tributável	Valor Tributável	Aliquota	Contribuição Apurada
12/2016	financeiras	91,1203%	420.712.796,53	0,65%	2.734.633,18
	Operacionais	8,8797%	40.998.585,60	1,65%	676.476,66
Total		100,0000%	461.711.382,13		3.411.109,84
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
Período de Apuração			Contribuição Apurada	Deduções	Contribuição Devida
12/2016			3.411.109,84	629.577,98	2.781.531,86
DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES					
Período de Apuração	Créditos da Não-Cumulatividade		Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Total
12/2016	629.577,98		0,00	0,00	629.577,98

CONCLUSÃO

*Pelo exposto, voto por julgar **parcialmente procedente** a Impugnação – mantidas a multa de ofício de 75% e os juros de mora – para **reduzir os valores principais de PIS/COFINS** relativos a fatos geradores do mês de Dezembro/2016 e **manter os de IRPJ/CSLL** relativos a fatos geradores do ano-calendário de 2016:*

*a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) **mantido** no valor de R\$ 73.840.354,32 (fls. 480/486);*

*b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) **mantida** no valor de R\$ 26.621.711,38 (fls. 487/492);*

*c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) **reduzida** do valor de R\$ 31.845.894,71 (fls. 493/497) **para R\$ 16.700.234,04** apurado após o aproveitamento de ofício do valor de R\$ 3.244.170,33 conforme o Demonstrativo de Aproveitamento de Ofício de Créditos do Regime Não-Cumulativo do saldo credor da COFINS que estava acumulado em 08/2020 (fls. 498/499); e*

*d) Contribuição para o PIS/PASEP **reduzida** do valor de R\$ 6.988.59,82 (fls. 500/504) **para R\$ 2.781.531,86** apurado após o aproveitamento de ofício do valor de R\$ 629.577,98 conforme o Demonstrativo de Aproveitamento de Ofício de Créditos do Regime Não-Cumulativo do saldo credor do PISP/PASEP que estava acumulado em 08/2020 (fls. 505/506).*

Cientificada em 25 de maio de 2021 da decisão recorrida, a Interessada apresentou Recurso Voluntário em 23 de junho de 2021, onde repete na, íntegra, a defesa trazida na Impugnação.

É o relatório do essencial.

Fl. 40 do Acórdão n.º 1401-006.962 - 1ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 15746.720124/2020-11

Voto

Conselheiro Cláudio de Andrade Camerano, Relator.

Preenchidos os requisitos de admissibilidade dos Recurso Voluntário e do Recurso de Ofício, deles conheço.

Percebe-se que o Recurso Voluntário apresentado em nada difere dos argumentos da impugnação, os quais foram minuciosamente apreciados pelo julgador *a quo*.

Cumprе ressaltar a faculdade garantida ao julgador pelo inc. I, § 12º do Art. 114 do novo Regimento Interno do CARF (aprovado pela Portaria n. 1.634 de 21 de dezembro de 2023):

Art. 114. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes, ausentes e impedidos ou sob suspeição, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos, a matéria em que o relator restou vencido e o voto vencedor.

§ 1º O relator deverá formalizar o acórdão no prazo de quinze dias, contado da movimentação dos autos para essa atividade.

(...)

§12. A fundamentação da decisão pode ser atendida mediante:

I - declaração de concordância com os fundamentos da decisão recorrida; e

II - referência a súmula do CARF, devendo identificar seu número e os fundamentos determinantes e demonstrar que o caso sob julgamento a eles se ajusta.

Da análise do presente processo, entendo ser plenamente cabível a aplicação do respectivo dispositivo regimental uma vez que não inova nas suas razões já apresentadas em sede de impugnação, as quais foram claramente analisadas pela decisão recorrida.

Assim, desde já proponho a manutenção da decisão recorrida pelos seus próprios fundamentos, transcrito integralmente a seguir o voto da decisão recorrida.

Admissibilidade da Impugnação

A Impugnação apresentada atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto 70.235, de 1972, que regula o Processo Administrativo Fiscal (PAF), em especial o requisito tempestividade, eis que foi cientificado dos Autos de Infração em 28/10/2020 (vide Aviso de Recebimento à fl. 581) e protocolou sua Impugnação em 26/11/2020 (vide TERMO DE ANÁLISE DE SOLICITAÇÃO DE JUNTADA à fl. 585). Logo, dela conheço.

Dos fatos

Não há controvérsia sobre os fatos que originaram o lançamento de ofício: as receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores) – no bojo da Recuperação Judicial do Interessado em epígrafe – que foram contabilizadas em dezembro/2016, mas excluídas das bases de cálculos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS deste período de apuração. Eis as receitas obtidas:

Tabela I : Receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores)

Tabela I : Receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores)

Parte	Valor Total do Crédito	Participação no Valor de Venda	Valor a Receber
Banco Bradesco S/A	R\$ 22.199.215,98	2,8124%	R\$ 8.859.044,63
Banco do Brasil S/A	R\$ 69.957.030,71	8,8628%	R\$ 27.917.763,30
HSH NordbankAG	R\$ 25.823.741,56	3,2716%	R\$ 10.305.484,62
Itaú Unibanco S/A	R\$ 83.058.189,37	10,5226%	R\$ 33.146.044,76
Natixis	R\$ 25.715.120,25	3,2578%	R\$ 10.262.137,10
Banco Santander (Brasil) S.A.	R\$ 330.301.936,14	41,8456%	R\$ 131.813.645,85
Banco Votorantim S/A	R\$ 14.074.463,36	1,7831%	R\$ 5.616.698,32
HSBC Bank Brasil S/A -Banco Múltiplo (sucedido por Banco Bradesco S/A)	R\$ 37.911.769,28	4,8030%	R\$ 15.129.455,76
ING Bank N. V.	R\$ 110.202.559,09	13,9614%	R\$ 43.978.552,67
Instituições Financeiras (a)	R\$ 719.244.025,74	91,1203%	R\$ 287.028.827,01
Conecta Transportes de Químicos Equipamentos Industriais Ltda.	R\$ 133.795,98	0,0170%	R\$ 53.393,98
Cooperativa dos Plantadores de Cana do Estado de São Paulo	R\$ 21.113.646,04	2,6749%	R\$ 8.425.826,06
JB Service Soluções Industriais EIRELI-ME	R\$ 371.403,67	0,0471%	R\$ 148.216,12
JB Soluções Industriais EIRELLI - ME	R\$ 28.200,00	0,0036%	R\$ 11.253,78
União Federal	R\$ 257.386,76	0,0326%	R\$ 102.715,37
Recuperandas	R\$ 48.186.433,62	6,1047%	R\$ 19.229.767,68
Demais credores (b)	R\$ 70.090.866,07	8,8797%	R\$ 27.971.172,99
TOTAL DOS CRÉDITOS VERTIDOS À UPI (c = a+b)	R\$ 789.334.891,81	100,0000%	R\$ 315.000.000,00

Preliminar: Momento da Tributação

Alega o Interessado em epígrafe que, em razão do processo de recuperação judicial a que está submetido o Interessado em epígrafe, “de acordo com o artigo 61 da Lei nº 11.101/2005, a redução das dívidas fica sujeita ao efetivo cumprimento das obrigações previstas no plano que se vencerem até dois anos depois da concessão da recuperação judicial, não se consolidando na hipótese contrária, hipótese em que se decretará a falência e se exigirão os valores e as garantias originais” (destaque no original):

Art. 61. Proferida a decisão prevista no art. 58 desta Lei, o devedor permanecerá em recuperação judicial até que se cumpram todas as obrigações previstas no plano que se vencerem até 2 (dois) anos depois da concessão da recuperação judicial.

§ 1º. Durante o período estabelecido no caput deste artigo, o descumprimento de qualquer obrigação prevista no plano acarretará a convalidação da recuperação em falência, nos termos do art. 73 desta Lei.

§ 2º Decretada a falência, os credores terão reconstituídos seus direitos e garantias nas condições originalmente contratadas, deduzidos os valores eventualmente pagos e ressalvados os atos validamente praticados no âmbito da recuperação judicial.”

Ou seja, alega o Interessado em epígrafe que a redução da dívida estaria submetida à condição suspensiva do cumprimento da recuperação judicial e, portanto só com implemento dessa condição suspensiva confirmar-se-ia a receita passível de tributação – fato gerador que fundamentou o lançamento de ofício aqui atacado.

Mas não se deve acatar essa preliminar, pois entendo que a condição a que está submetida a redução das dívidas na Recuperação Judicial em tela é condição resolutória, pois o negócio jurídico completou-se em 09/12/2016, após o pagamento da venda do Leilão da UPI Guararapes.

Com efeito, confira-se o seguinte trecho do Plano de Recuperação Judicial às fls. 5.986/6.008 (destaquei):

4. REESTRUTURAÇÃO

4.1. Panorama da Reestruturação. Como solução mais eficiente para equalização e liquidação de parte substancial do passivo do Grupo Unialco, o presente PRJ prevê: (i) “Opção de Pagamento com Leilão” mediante a organização e constituição da UPI – Guararapes e a alienação judicial da referida UPI nos termos dos artigos 60 e 142 da LRF; (ii) “Opção de Pagamento sem Leilão”, a qual não contará com os recursos do leilão da UPI – Guararapes; e (iii) a reestruturação do passivo do Grupo Unialco.

5. CRIAÇÃO DA UPI – GUARARAPES

5.1. Constituição da UPI – Guararapes. De forma a viabilizar a Opção de Pagamento com Leilão, para a criação e organização da UPI – Guararapes, o Grupo Unialco adotará a forma jurídica mais adequada para a versão dos ativos e relações ativas e passivas, relacionados no Anexo 5.1., à UPI – Guararapes. O Grupo Unialco poderá utilizar-se de quaisquer operações societárias ou contratuais necessárias para a implementação e criação da UPI - Guararapes na forma ora descrita. Assim, a UPI Guararapes, constituída especificamente para ser alienada sem que o adquirente suceda as Recuperandas em quaisquer dívidas, contingências e obrigações, com exceção do passivo vertido à UPI, nos termos do art. 60 c/c 142 da LRF, será composta (i) pelos ativos que serão transferidos para a UPI – Guararapes e (ii) pela Dívida Reestruturada, que será determinada conforme proposta vencedora do leilão, nos termos da cláusula 5.2 e seguintes deste PRJ, observados os parâmetros mínimos previstos neste PRJ.

ATIVOS	
UPI – Guararapes	Complexo de ativos e relações ativas discriminadas no Anexo 5.1, incluindo, sem limitação, qualquer ativo utilizado nas atividades produtivas ali desenvolvidas, no estado em que se encontram, observada a cláusula 5.2.1.
	PASSIVOS

[...]

5.1.2.2. Caso se atingir a Adesão Mínima para o Leilão, as Recuperandas procederão à constituição e alienação da UPI – Guararapes na forma deste PRJ, adotando todos os melhores esforços para que isso seja realizado no menor prazo possível. Todos os Credores que aderirem à forma de pagamento por meio do leilão da UPI – Guararapes serão pagos nos termos e condições da proposta vencedora, conforme cláusula 5.2. abaixo, de acordo com a respectiva participação na Dívida Reestruturada, observado o percentual que será pago à Unialco, correspondente à parte dos Credores que não resolverem aderir à Opção de Pagamento com Leilão. Os Credores que resolverem não aderir à Opção de Pagamento com Leilão serão pagos de acordo com os termos da Opção de Pagamento sem Leilão, conforme cláusulas 9.3, 10.3., 11.3. e 12.3 abaixo.

5.2. **Propostas para aquisição da UPI – Guararapes.** As propostas para aquisição da UPI - Guararapes deverão contemplar, no mínimo:

[...]

(v)

A única condicionante que será aceita na proposta a ser apresentada é a aprovação da operação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE nos casos previstos pela Lei 12.529/11. Qualquer outra condição, suspensiva ou resolutiva, ou que exija a imposição de ônus adicionais às Recuperandas ou Credores, não será aceita.

[...]

5.2.3. A anulação ou invalidação, total ou parcial deste Plano, mas que mantenha hígida a venda da UPI – Guararapes e o pagamento dos Credores na forma do Plano e da proposta vencedora não afetará as disposições sobre liberação de garantias com relação

aos credores que aderirem à Opção de Pagamento com Leilão.

Pelo item (v) da cláusula 5.3: “a manifestação do Credor será irrevogável e irretratável” e pelo item (v) da cláusula 5.2 só existiria uma única condicionante na venda da denominada UPI Guararapes:

A única condicionante que será aceita na proposta a ser apresentada é a aprovação da operação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE nos casos previstos pela Lei 12.529/11. Qualquer outra condição, suspensiva ou resolutiva, ou que exija a imposição de ônus adicionais às Recuperandas ou Credores, não será aceita.

Assim apenas um evento futuro e incerto poderia desfazer esse negócio jurídico: sua desaprovação pelo Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE.

Por outro lado, em razão dos pagamentos realizados aos Credores, os respectivos deságios foram lançados em 09/12/2016 no Livro Razão de 2016, conforme detalhado pelo item 4 do Relatório Fiscal às fls. 512 e seguintes deste processo.

Logo, em 09/12/2016, conforme previsão dos artigos 116 e 117 do C.T.N., ocorreu o fato gerador do deságio e seus efeitos tributários foram produzidos imediatamente no período de apuração de Dezembro/2016:

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – C.T.N.

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (Incluído pela Lcp nº104, de 2001)

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

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

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

Voto, então, por afastar alegação de que a redução da dívida estaria submetida a condição suspensiva do cumprimento da recuperação judicial.

MÉRITO

Na dicção do Interessado em epígrafe: “o deságio obtido em RJ [Recuperação Judicial] não pode ter o mesmo tratamento conferido à remissão, em virtude da profunda distinção entre ambos em seu aspecto volitivo e, principalmente, de pela perspectiva de ausência de acréscimo patrimonial”.

Com efeito, ao discorrer sobre doutrina e jurisprudência, apontou-se:

- a ausência de acréscimo patrimonial disponível ao contribuinte, sob a alegação de que a real natureza do deságio em sede de Recuperação Judicial [RJ] seria mera baixa contábil;

- a ausência de receita nova, alegando que o conceito de receita bruta albergaria apenas o “ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, de tal modo que, ainda que os valores objeto de deságio na RJ possam vir a serem qualificados como receita exclusivamente para fins contábeis, esses, não necessariamente também o serão para fins de incidência do PIS e da COFINS”;

- que em sede de RJ, “a tributação do deságio obtido pela Impugnante na RJ, em última análise, resulta em tributação de mera baixa escritural contábil” e, portanto, seria uma ofensa ao princípio da capacidade contributiva inscrita na Constituição Federal;
- a necessidade de afastar a “trava de Prejuízos Fiscais de IRPJ e Bases Negativas de CSLL no caso específico de Deságio de Recuperação Judicial” que, se fossem aproveitados em sua integralidade, levariam a um valor tributável muito menor e “mais condizente com os conceitos de renda e lucro”;
- que “a tributação pretendida pela autuação não merece guarida por não se sustentar à interpretação teleológica das disposições aplicáveis, a qual se revela a mais correta no caso em voga por se estar diante de recuperação judicial”;
- que seria “irreal assumir que a União, tendo editado lei voltada ao reerguimento das empresas em dificuldade, neutralize em grande parte o instrumento preferencial que instituiu para esse fim, exigindo prontamente tributos que somam, para a Impugnante (na forma como exigido pela fiscalização), vultosos 43,25% (IRPJ = 34%; CSLL = 9%; COFINS = 7,60%; PIS = 1,65%) dos descontos formalmente reconhecidos”
- “não parece fazer qualquer sentido a interpretação que, no mês seguinte à obtenção do reconhecimento do deságio de R\$ 484.685.049,84, conduza a interpretar que a Impugnante tenha que recolher aos cofres públicos a irreal quantia de R\$ 209.626.284,06”;
- alternativamente, caso se entenda pela procedência da tributação dos deságios obtidos, em relação às dívidas oriundas de Instituições Financeiras que representam cerca de 91% do total, dever-se-ia tratá-las como receitas financeiras, para fins da incidência de PIS/COFINS em razão do entendimento consolidado no âmbito da própria RFB.

Entretanto – com exceção da discussão sobre natureza jurídica do deságio, tratada mais a frente em relação ao PIS/COFINS – não referenciou previsão na legislação posta para afastar ou reduzir a tributação da receita obtida por perdão de dívida no bojo de uma recuperação judicial.

Outrossim, a Autoridade Fiscal cumpriu a risca a legislação aplicável, inclusive o aproveitamento dos prejuízos fiscais e bases negativas de cálculo de CSLL dentro da trava dos 30%.

Analizando-se as alegações do Impugnante, entendo ser conveniente deixar claro os limites do julgamento administrativo.

O julgador deve observar o entendimento da Secretaria da Receita Federal expresso em atos normativos, nos termos do que dispõe o artigo 17 da Portaria MF 341/2011. Confira-se:

PORTARIA MF 340/2020

“Art. 17. São deveres do julgador:

(...)

V - observar o disposto no inciso III do art. 116 da Lei n.º 8.112, de 1990, e os demais atos vinculantes.”

As alegações de inconstitucionalidade quanto à aplicação da legislação tributária não podem ser oponíveis na esfera administrativa, por ultrapassar os limites da sua competência legal, conforme determinação do Art. 26-A do Decreto n.º 70.235/72, com a redação dada pela Lei n.º 11.941/2009:

“Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

...

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I – que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – que fundamente crédito tributário objeto de

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar no 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar n.º 73, de 10 de fevereiro de 1993.”

Nesse mesmo sentido, não há espaço para atuação do CARF, conforme posicionamento expresso na Súmula CARF n.º 2: “O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

Logo, não cabe a apreciação da alegação de inconstitucionalidade de lei na via do julgamento administrativo.

Por outro lado, tal como apontado no Relatório Fiscal que embasou os Autos de Infração aqui em tela, pela “Norma Brasileira de Contabilidade - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, aprovada pela Resolução CFC n.º 1.374, de 8 de dezembro de 2011, consta o reconhecimento de receitas sobre o perdão de dívida, que transcrevemos o seu item 4.47:

“4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que o reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços **ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga**).” (grifas nossos)

Outrossim, após trazer à colação doutrina e entendimentos administrativos, Autoridade Fiscal concluiu que a remissão de dívida deve ser classificada como receita

operacional e não como receita financeira, com relevante suporte das seguintes Soluções de Consulta (destaquei):

Solução de Consulta n.º 17 - SRRF01/Disit, de 27 de abril de 2010:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS.

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remidente.

Dispositivos Legais: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC n.º 750, de 1993; PARECER CT/CFC N.º11, de 2004; art.187 da Lei n.º6. 404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei n.º9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, "b" da Lei n.º10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, "b", da Lei n.º10.637/2002; art.53 da Lei n.º 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do A to Declaratório Interpretativo SRF n.º25, de 2003; art. 111, II do CTN."

Solução de Consulta n.º306 - SRRF/9a RF/ Disit, de 31 de agosto de 2007:

"Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais".

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remidente.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 111, II, e 166, II; Código Civil, art. 541, parágrafo único, c/c 108; Lei n.º 6.404/76, art. 177 ; RIR/99, art. 273, 279, 280 e 443; Resolução CFC n.º750, art. 9º, § 3º, II."

"Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social -Cofins A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência da Cofins.

A receita relativa à insubsistência de passivo, **originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo**, está sujeita à incidência da Cofins, como é o caso de remissão de capital de dívida. (grifamos)

Dispositivos Legais: Decreto n.º5.442/2005, art. 1º , c/c o §2º do art. 27 da Lei n.º 10.865/2004; Lei n.º 10.833/2003, art. 1º, § 3º, V, "b".

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência de PIS/Pasep.

A receita relativa à insubsistência de passivo, **originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo**, está sujeita à incidência do PIS/Pasep, como é o caso de remissão de capital de dívida. (grifamos)

Dispositivos Legais: Decreto n.º 5.442/2005, art. 1º, c/c o §2º do art. 27 da Lei n.º 10.865/2004. Lei n.º 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, "b"

Dispositivos Legais: Lei n.º 6.404/1976, art. 187; Lei n.º 10.865/2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Resolução CFC n.º 750/93, art. 9º, § 3º, II.

No caso em análise – contribuinte submetido ao regime não cumulativo –, a legislação do IRPJ/CSLL não faz distinção de alíquotas entre receitas operacionais e não operacionais, distinção que será objeto do próximo tópico deste acórdão.

Voto, então, pela manutenção integral dos lançamentos de IRPJ e da CSLL, à medida que a remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.

Da natureza jurídica do deságio x PIS/COFINS

Na Impugnação, mais especificamente em seu item “IV.5.1 – Natureza Financeira do Deságio da Recuperação acaso configurado como Perdão de Dívida”, fundamenta-se o pedido alternativo de qualificar o perdão de dívida como receita financeira.

No regime não cumulativo a legislação do PIS/COFINS faz distinção entre receitas financeiras – tributáveis com alíquota de 0,65% para o PIS e 4% para COFINS –, menores que as prevista para as receitas operacionais: 1,65% para o PIS e 7,6% para COFINS.

Neste ponto, o Impugnante alega descumprimento pela Autoridade Fiscal da Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018, Solução de Consulta com efeito vinculante:

É um absurdo, data permissio, que a fiscalização, no mínimo, não tenha enfrentado frontalmente o art. 373 do RIR/99, o Ato Declaratório SRF n.º 85/1999, nem tampouco o posicionamento firme da própria RFB exarado na Solução de Consulta RFB n.º 21/2013, na Solução de Consulta COSIT n.º 65/2019, e mormente na **Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018**, vinculantes e específicas sobre dívidas bancárias, amparando sua errônea conclusão em Soluções de Consulta que não só não possuem efeitos vinculativos no âmbito da RFB, como também em **NADA** se assemelham ao caso vertente.

Eis a ementa da Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018 (destaques meus):

Solução de Consulta n.º 176 - Cosit

Data 27 de setembro de 2018

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Cofins à alíquota de 4%.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.833, de 2003, art. 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, e Resolução CFC nº 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP NÃO CUMULATIVIDADE. EMPRÉSTIMO BANCÁRIO. PERDÃO DE DÍVIDA. RECEITA FINANCEIRA.

Cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de carga, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa do PIS/Pasep à alíquota de 0,65%.

Dispositivos Legais: Lei nº 10.637, de 2002, art. 1º; Lei nº 10.865, de 2004, art. 27; Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 12; Decreto nº 5.442, de 2005, art. 1º; Decreto nº 8.426, de 2015, arts. 1º a 3º; Ato Declaratório SRF nº 85, de 1999, e Resolução CFC nº 1.374, de 2011, itens 4.47 e 4.48.

A seguir, trago à colação o seguinte trecho da fundamentação da aludida Solução de Consulta (destaque meu):

14. Desde há muito o Regulamento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, Decreto nº 3.000, de 1999, estabelece:

Seção IV Outros Resultados Operacionais

Subseção I Receitas e Despesas Financeiras

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, e Lei nº 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).

15. Já o Ato Declaratório SRF nº 85, de 27 de outubro de 1999, ao tratar sobre renegociação das dívidas do crédito rural, dispôs:

ATO DECLARATÓRIO SRF Nº 85, DE 27 DE OUTUBRO DE 1999

Art. 1º A redução do montante a ser recebido pela instituição financeira, proveniente da renegociação de dívidas originárias de crédito rural, autorizadas pela Lei nº 9.138, de 1995, conforme parâmetros estabelecidos na Resolução No 2.471, de 1998, do Conselho Monetário Nacional, é dedutível na apuração do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Art. 2º Na hipótese do artigo anterior, a pessoa jurídica devedora registrará a parcela correspondente à redução de sua dívida como receita financeira. (Grifo nosso)

16. Outrossim, o Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2016, divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, orienta:

Receitas e Despesas Financeiras

141 Como são tributados os ganhos obtidos na renegociação de dívidas (empréstimos, financiamentos etc)?

O valor correspondente à redução de dívida objeto de renegociação (a exemplo da relativa ao crédito rural) **deve ser classificado como receita financeira e, assim, computado na apuração do lucro real.**

Normativo: AD SRF n.º 85, de 1999, art. 2º.

17. Assim, a diminuição de passivo resultante da remissão parcial de empréstimo deve ser classificada como receita financeira. **Obviamente, essa conclusão aplica-se a pessoas jurídicas não dedicadas a atividades financeiras, como aquelas citadas no § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.**

18. As alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa encontravam-se, até junho de 2015, reduzidas a zero por força do art. 1º do Decreto n.º 5.442, de 9 de maio de 2005, conforme autorização dada pelo art. 27 da Lei n.º 10.865, de 30 de abril de 2004, ao Poder Executivo para reduzir e estabelecer as alíquotas das referidas contribuições incidentes sobre essas receitas.

Decreto n.º 5.442, de 2005:

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas financeiras, inclusive decorrentes de operações realizadas para fins de hedge, auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa das referidas contribuições.

Parágrafo único. O disposto no caput:

I - não se aplica aos juros sobre o capital próprio;

II - aplica-se às pessoas jurídicas que tenham apenas parte de suas receitas submetidas ao regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS.

.....
Lei n.º 10.865, de 2004:

Art. 27. O Poder Executivo poderá autorizar o desconto de crédito nos percentuais que estabelecer e para os fins referidos no art. 3º das Leis n.ºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente às despesas financeiras decorrentes de

empréstimos e financiamentos, inclusive pagos ou creditados a residentes ou domiciliados no exterior.

§ 1º Poderão ser estabelecidos percentuais diferenciados no caso de pagamentos ou créditos a residentes ou domiciliados em país com tributação favorecida ou com sigilo societário.

§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica aos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976. (Incluído pela Lei n.º 12.973, de 2014)

19. Por sua vez, o Decreto n.º 8.426, de 1º de abril de 2015, com produção de efeitos a partir de 1º de julho de 2015, revogou o Decreto n.º 5.442, de 2005, e restabeleceu para 0,65% e 4% as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, respectivamente, incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoa jurídicas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa dessas contribuições.

Decreto n.º 8.426, de 2015:

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

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

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

§ 3º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de variações monetárias, em função da taxa de câmbio, de: (Incluído pelo Decreto n.º 8.451, de 2015)

I - operações de exportação de bens e serviços para o exterior; e (Incluído pelo Decreto n.º 8.451, de 2015)

II - obrigações contraídas pela pessoa jurídica, inclusive empréstimos e financiamentos. (Incluído pelo Decreto n.º 8.451, de 2015)

§ 4º Ficam mantidas em zero as alíquotas das contribuições de que trata o caput incidentes sobre receitas financeiras decorrentes de operações de cobertura

(hedge) realizadas em bolsa de valores, de mercadorias e de futuros ou no mercado de balcão organizado destinadas exclusivamente à proteção contra riscos inerentes às oscilações de preço ou de taxas quando, cumulativamente, o objeto do contrato negociado: (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

a) estiver relacionado com as atividades operacionais da pessoa jurídica; e (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

b) destinar-se à proteção de direitos ou obrigações da pessoa jurídica. (Incluído pelo Decreto nº 8.451, de 2015)

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

Art. 3º Fica revogado, a partir de 1º de julho de 2015, o Decreto nº 5.442, de 9 de maio de 2005. (Grifo nosso)

20. Por fim, pode-se concluir que o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente

Conclusão

21. Diante do exposto e com base na legislação citada, responde-se à consulente que, **cuidando-se de pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de cargas**, o perdão de dívida referente a empréstimo bancário deve ser classificado como receita financeira e sujeita-se à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às alíquotas de 0,65% e 4%, respectivamente.

Entendo que não houve descumprimento da aludida Solução de Consulta pela Autoridade Fiscal, pois apenas sua conclusão tem efeito vinculante e essa conclusão volta-se especificamente para pessoa jurídica que se dedica ao transporte rodoviário de cargas, objeto distinto do Interessado em epígrafe.

Confira-se o seguinte trecho do Estatuto Social da empresa, datado em 30/05/2017, registrado na JUCESP em 11/10/17 (destaquei):

ARTIGO 3º - A companhia tem por objeto a exploração de atividades agropecuárias, particularmente, mas não exclusivamente em relação à cana-de-açúcar, incluindo, sem limitação, (i) a produção de cana-de-açúcar e demais produtos agrícolas em terras próprias, em regime de arrendamento, parceria ou comodato; (ii) todas as atividades relacionadas ao plantio, tratos culturais e colheita dos respectivos produtos agrícolas; (iii) a participação e administração em outros negócios e sociedades, participação em investimentos de qualquer natureza, na condição de quotista ou acionista.

Parágrafo Único - No desenvolvimento de suas atividades produtivas e mercantis, a companhia respeitará sempre e incondicionalmente, a legislação nacional pertinente e os tratados internacionais inerentes ao cumprimento dos princípios que impliquem na qualidade do ambiente de trabalho de seus funcionários e colaboradores, o equilíbrio das relações com a comunidade em termos de responsabilidade social e o fiel (...)

Entretanto, na fundamentação da Solução de Consulta Cosit n.º 176/2018, fica claro no seu item 17 que o mesmo raciocínio aplica-se aos contribuintes que não se dedicam a atividades financeiras (destaque meu):

16. Outrossim, o Perguntas e Respostas da Pessoa Jurídica 2016, divulgado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em seu sítio na internet, orienta:

Receitas e Despesas Financeiras

141 Como são tributados os ganhos obtidos na renegociação de dívidas (empréstimos, financiamentos etc)?

O valor correspondente à redução de dívida objeto de renegociação (a exemplo da relativa ao crédito rural) **deve ser classificado como receita financeira e, assim, computado na apuração do lucro real.**

Normativo: AD SRF n.º 85, de 1999, art. 2.º.

17. Assim, a diminuição de passivo resultante da remissão parcial de empréstimo deve ser classificada como receita financeira. Obviamente, essa conclusão aplica-se a pessoas jurídicas não dedicadas a atividades financeiras, como aquelas citadas no § 1º do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

Voto, então, por enquadrar o perdão de dívida originada de Instituição Financeira como Receita Financeira, pois o Impugnante/Devedor não é uma Instituição Financeira e, portanto, considerá-las receitas tributáveis com alíquota de 0,65% para o PIS e de 4% para COFINS.

Recálculo do PIS/COFINS

Pelo item (a) da Tabela I: Receitas obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores), constata-se que, do total perdoado, a parcela de 91,1203% originou-se da remissão de dívidas com Instituições Financeiras.

Por outro lado, no item 8.3 do Relatório Fiscal, apontou-se que a “infração consiste na insuficiência de recolhimento do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas operacionais obtidas com a remissão de dívida (deságios de credores aderentes e não aderentes) no valor de R\$ 461.711.382,13, que foi incluído por essa auditoria e lançado de ofício na base de cálculo da Cofins e PIS/Pasep, do mês de 12/2016, através do presente Auto de Infração.”

As Tabelas II e III abaixo traduzem numericamente a reclassificação de 91,1203% do Valor Tributável como receitas financeiras, base de cálculo do PIS e da COFINS com alíquotas respectivamente de 0,65% e 4%:

Tabela II – Recálculo do COFINS devido					
INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO					
Período de Apuração	Receitas	Percentual do Valor Tributável	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
12/2016	Financeiras	91,1203%	420.712.796,53	4,00%	16.828.511,86
	Operacionais	8,8797%	40.998.585,60	7,60%	3.115.892,51
Total		100,0000%	461.711.382,13		19.944.404,37
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
Período de Apuração			Contribuição Apurada	Deduções	Contribuição Devida
12/2016			19.944.404,37	3.244.170,33	16.700.234,04
DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES					
Período de Apuração	Créditos da Não-Cumulatividade		Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Total
12/2016	3.244.170,33		0,00	0,00	3.244.170,33

Tabela III – Recálculo do PIS devido					
INFRAÇÕES APURADAS EM BASE DE CÁLCULO					
Período de Apuração	Receitas	Percentual do Valor Tributável	Valor Tributável	Alíquota	Contribuição Apurada
12/2016	financeiras	91,1203%	420.712.796,53	0,65%	2.734.633,18
	Operacionais	8,8797%	40.998.585,60	1,65%	676.476,66
Total		100,0000%	461.711.382,13		3.411.109,84
CONTRIBUIÇÃO DEVIDA					
Período de Apuração			Contribuição Apurada	Deduções	Contribuição Devida
12/2016			3.411.109,84	629.577,98	2.781.531,86
DETALHAMENTO DAS DEDUÇÕES					
Período de Apuração	Créditos da Não-Cumulatividade		Contribuição Retida na Fonte	Outras Deduções	Total
12/2016	629.577,98		0,00	0,00	629.577,98

CONCLUSÃO

*Pelo exposto, voto por julgar **parcialmente procedente a Impugnação – mantidas a multa de ofício de 75% e os juros de mora – para reduzir os valores principais de PIS/COFINS relativos a fatos geradores do mês de Dezembro/2016 e manter os de IRPJ/CSLL relativos a fatos geradores do ano-calendário de 2016:***

*a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) **mantido** no valor de R\$ 73.840.354,32 (fls. 480/486);*

*b) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) **mantida** no valor de R\$ 26.621.711,38 (fls. 487/492);*

*c) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) **reduzida** do valor de R\$ 31.845.894,71 (fls. 493/497) **para R\$ 16.700.234,04** apurado após o aproveitamento de ofício do valor de R\$ 3.244.170,33 conforme o Demonstrativo de Aproveitamento de Ofício de Créditos do Regime Não- Cumulativo do saldo credor da COFINS que estava acumulado em 08/2020 (fls. 498/499); e*

*d) Contribuição para o PIS/PASEP **reduzida** do valor de R\$ 6.988.59,82 (fls. 500/504) **para R\$ 2.781.531,86** apurado após o aproveitamento de ofício do valor de R\$ 629.577,98 conforme o Demonstrativo de Aproveitamento de Ofício de Créditos do Regime Não- Cumulativo do saldo credor do PISP/PASEP que estava acumulado em 08/2020 (fls. 505/506).*

Conclusão

É o voto, negando provimento ao recurso de ofício e ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Cláudio de Andrade Camerano