



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 16327.720855/2014-11
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3402-004.002 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 30 de março de 2017
Matéria PIS/Cofins
Recorrente SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento integral ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula. Designado o Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto. Sustentou pela recorrente o Dr. Luiz Roberto Peroba, OAB/SP 130.824.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente

(assinado digitalmente)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Antonio Carlos Atulim, Jorge Olmiro Lock Freire, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra decisão da Delegacia de Julgamento de em Curitiba, que julgou **improcedente** a impugnação da contribuinte, conforme ementa abaixo:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011

NULIDADE. PRESSUPOSTOS.

Ensejam a nulidade apenas os atos e termos lavrados por pessoa incompetente e os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (Selic), e multa de ofício, por expressa previsão legal.

JUNTADA DE PROVAS DOCUMENTAIS.

As provas documentais devem ser apresentadas juntamente com a peça impugnatória, sob pena de preclusão, salvo exceções taxativamente previstas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011

PIS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. REMISSÃO DO CAPITAL DE DÍVIDAS.

A base de cálculo da contribuição não cumulativa para o PIS é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, observadas apenas as exclusões expressamente previstas na legislação, devendo ser considerada como tributável a receita decorrente da remissão do capital de dívidas.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/01/2011

COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS TRIBUTÁVEIS. REMISSÃO DO CAPITAL DE DÍVIDAS.

A base de cálculo da contribuição não cumulativa para a Cofins é o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, observadas apenas as exclusões expressamente previstas na legislação, devendo ser considerada como tributável a receita decorrente da remissão do capital de dívidas.

*Impugnação Improcedente
Crédito Tributário Mantido*

Versa o processo sobre Autos de Infração lavrados em 15/09/2014, pela Delegacia Especial de Instituições Financeiras em São Paulo – DEINF/SÃO PAULO, no montante total de **R\$645.066.787,50**, calculado até setembro de 2014, relativamente à **Cofins**, no valor principal de R\$254.600.000,00, e ao **PIS/Pasep**, no valor principal de R\$55.275.000,00, além de multa de ofício de 75% e juros de mora, em face da "insuficiência na declaração e recolhimento do PIS e da COFINS, do período de apuração de janeiro de 2011, incidente sobre a receita decorrente de remissão de dívidas, no montante de R\$ 3.350.000.000,00, oriundas de aportes financeiros efetivamente recebidos."

Apurou a fiscalização, em síntese, que:

- A fiscalizada (Sílvia Santos Participações S/A -SSP), empresa holding do Grupo Sílvia Santos (GSS), detinha, em 31 de dezembro de 2010, dentre outras, as seguintes participações acionárias: 37,27% do capital social do Banco Panamericano (BP); 99,51 % do capital social da BF Utilidades Domésticas Ltda; e 61,88 % do capital social da Panamericano Administradora.

- Em 31 de janeiro de 2011, a SSP possuía dívidas com o Fundo Garantidor de Crédito (FGC), no valor total de R\$ 3.800.000.000,00, as quais foram contraídas com o objetivo de sanear e reestruturar o Banco Panamericano S.A., devido à descoberta de inconsistências contábeis apuradas pelo Banco Central do Brasil – Bacen, no ano de 2010. Relativamente a esse passivo, ele foi resultante da contratação de duas dívidas: a primeira no valor de R\$ 2,5 bilhões e a segunda no valor de R\$ 1,3 bilhão, na seguinte forma:

a) quanto à primeira dívida: (i) foi contraída mediante a emissão privada de debêntures da SSP, com duas séries de 125.000 cada, num total de 250.000 debêntures, tendo o FGC subscrito a totalidade dessa emissão, na qualidade de investidor exclusivo; (ii) os documentos que lhe deram suporte foram o "Instrumento Particular de Escritura da Primeira Emissão Privada de Debêntures da Sílvia Santos Participações S.A. (Escritura)" e o "Instrumento Particular de Assunção Recíproca de Obrigações (Acordo)", ambos datados de 05 de novembro de 2010; e (iii) o valor emprestado, por conta e ordem da SSP, foi depositado diretamente em conta corrente do Banco Panamericano, tendo a operação resultado nos seguintes lançamentos contábeis da fiscalizada:

<u>Ativo – Outros Créditos a Receber</u>	
D – 1225000000000 – Outros Créditos	
D – 1225101010002 – Aporte para Recomposição Patrimonial – Depósito de Acionista	R\$ 2.500.000.000,00
<u>Passivo – Debêntures</u>	
C – 2206101010001 – Debêntures – Com Garantia – Operação PAN	R\$ 1.250.000.000,00
C – 2206101010002 – Debêntures – Subordinadas – Operação PAN	R\$ 1.250.000.000,00

b) quanto à segunda dívida: (i) ela foi contraída por meio de um contrato de mútuo, assinado em 31/01/2011, entre a SSP (Devedora) e o FGC (credora); (ii) em igual forma ao que ocorreu na contratação da primeira dívida, o valor emprestado, por conta e ordem da SSP, foi transferido diretamente do FGC para o Banco Panamericano; e (iii) a operação foi registrada na contabilidade da SSP da seguinte forma:

<u>Ativo – Outros Créditos a Receber</u>	
D – 1225000000000 – Outros Créditos	
D – 1225101010002 – Aporte para Recomposição Patrimonial – Depósito de Acionista	1.300.000.000,00
<u>Passivo – Contrato de Mútuo com o FGC</u>	
C – 2205102020003 – Contrato de Mútuo FGC–Fundo Garantidor de Crédito – Operação PAN ..	1.300.000.000,00

Na mesma data (31/01/2011), a SSP e a BF Utilidades Domésticas Ltda (sua controlada) efetuaram a venda do controle acionário do Banco Panamericano ao Banco BTG Pactual S.A, pelo valor total de R\$ 450.000.000,00, e que referida venda foi concretizada por meio do “Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças”, celebrado em 31/01/2011, e paga com créditos a receber nos valores de R\$ 446 milhões e de R\$ 4 milhões (SSP e BF, respectivamente), exigíveis no dia 28 de julho de 2028, corrigidos por 110% da Taxa DI, ou índice que vier substituí-la, ou o valor de R\$ 3,8 bilhões, sem correção monetária, dos dois o menor. Essa operação resultou no seguinte lançamento contábil na SSP:

<u>Ativo – Crédito a Receber do Banco BTG Pactual</u>	
D – 1165050510023 – Banco Pactual (BTG) – Operação PAN	450.000.000,00

Ainda nessa mesma data, a SSP e a BF Utilidades Domésticas Ltda celebraram o "Instrumento Particular de Dação em Pagamento" com o FGC, por meio do qual esse último aceitou o crédito no valor de R\$ 450 milhões como dação em pagamento pela dívida de R\$ 3,8 bilhões. Em decorrência dessa operação (dação em pagamento) as contas passivas que registravam os debêntures e o mútuo, bem como a conta passiva relativa ao crédito com o Banco BTG, foram baixadas, tendo sido apurado uma receita no valor de R\$ 3,35 bilhões, conforme os registros contábeis abaixo:

<u>Passivo – Baixa das Debêntures e do Mútuo</u>	
D – 2206101010001 – Debêntures – Com Garantia – Operação PAN	1.250.000.000,00
D – 2206101010002 – Debêntures – Subordinadas – Operação PAN	1.250.000.000,00
D – 2205102020003 – Contrato de Mútuo FGC–Fundo Garantidor de Crédito – Operação PAN ..	1.300.000.000,00
<u>Ativo – Baixa de Crédito a Receber do Banco BTG Pactual</u>	
C – 1165050510023 Banco Pactual (BTG) – Operação PAN	450.000.000,00
<u>Resultado – Receita contabilizada</u>	
C – 3510909010017 – Receitas Eventuais – Operação PAN	3.350.000.000,00

- Ao ser intimada, para justificar a ausência de declaração e recolhimento das contribuições no período (PIS e Cofins), incidentes sobre a receita acima, a contribuinte respondeu que “O resultado gerado com a operação de dação em pagamento para quitação da dívida contraída pela SSP com o FGC, em nosso entendimento, não está sujeito ao PIS/COFINS”.

- Entende a fiscalização que a referida receita deve ser tratada como uma remissão de dívida (perdão), sobre a qual deve incidir tanto o PIS como a Cofins. Sustenta que o perdão de dívida constitui-se em uma receita para a pessoa jurídica devedora, tanto nos termos da Resolução CFC nº 750, de 1993, como na Resolução CFC nº 1.374, de 2011, sendo que, na jurisprudência administrativa, é unânime o entendimento de que essa receita não tem natureza de receita financeira, devendo ser classificada (contabilmente) em Outras Receitas Operacionais e objeto de tributação pelas contribuições sociais.

- Conclui ao final a fiscalização que "a remissão de dívida representou um efetivo acréscimo patrimonial para a SSP, tanto que foi contabilizada como receita eventual. Entretanto, independentemente da classificação contábil adotada pela contribuinte, deve ser considerada como outras receitas operacionais (distinta da receita financeira) e, por não haver norma isentiva ou redução de alíquota, essa receita deve ser integrada à base para fins de incidência das contribuições ao PIS e à Cofins na sistemática da não-cumulatividade, na qual a SSP está sujeita".

A interessada apresentou impugnação, alegando e requerendo, em síntese:

a) Sustenta que, apesar de os fatos e circunstâncias relativos aos supostos débitos de IRPJ e CSLL, relativos aos anos de 2009 a 2011, serem os mesmos dos alegados débitos de PIS e

Cofins, “NÃO há qualquer questão prejudicial entre os processos administrativos fiscais nºs 10882.721304/2014-93 (IRPJ e CSLL) e 16327.720855/2014-11 (PIS e COFINS)”.

b) Requer a nulidade dos autos de infração sob o argumento de que a fiscalização assumiu um premissa que não condiz com a realidade: a de que “as prestações previstas no Contrato de Pagamento necessariamente importariam um perdão de dívida com relação às obrigações financeiras previstas nas Debêntures e no Contrato de Mútuo”. Argumenta que a autoridade deixou de retratar adequadamente os fatos e que esse vício, insanável, atinge a validade do ato administrativo, uma vez que afronta o art 50 da Lei 9.784, de 1999, e art 10 do Decreto 70.235, de 1972.

c) No mérito, a contribuinte contesta as exigências fiscais por meio de três linhas de raciocínio a seguir:

(i) que a eventual receita auferida em razão do desconto recebido quando da quitação antecipada dos passivos (debêntures e mútuo) tem natureza de receita financeira, devendo ser tributada, tanto no PIS quanto na Cofins, à alíquota zero, nos termos do Decreto nº 5.442, de 2005;

(ii) que se houver o entendimento de que a baixa dos passivos deve ser caracterizada como perdão de dívida, que esse mesmo (perdão) não enseja, do ponto de vista jurídico, auferimento de receita passível de tributação pelo PIS e pela Cofins;

(iii) que eventual receita auferida em contrapartida ao suposto perdão de dívida tem natureza de receita financeira, devendo, da mesma forma que no item “i”, ser tributado à alíquota zero.

d) Por fim, a impugnante insurge-se contra a aplicação dos juros de mora sobre a multa de ofício. Diz que tal cobrança não tem amparo legal e que, consoante a jurisprudência administrativa, o juros de mora somente podem ser cobrado sobre os valores dos débitos de tributos e contribuições.

A Delegacia de Julgamento não acatou os argumentos da impugnante, em síntese, sob os seguintes fundamentos:

- Não existem dúvidas de que a operação, consubstanciada na dação em pagamento do crédito de R\$ 450 milhões da interessada junto ao Banco BTG Pactual para quitação das dívidas, no valor total de R\$ 3,8 bilhões, com o FGC, representou um auferimento de receita. O conceito contábil de receitas está intimamente ligado ao “aumento nos benefícios econômicos” da entidade, ou seja, quando um fato contábil representar um aumento, mesmo que futuro, nos benefícios econômicos para a empresa esse aumento deve ser reconhecido como receita [Resolução CFC (Conselho Federal de Contabilidade) nº 1.374, de 2001]. A diminuição do passivo, resultante da liquidação dos passivos (debêntures e mútuo), deve ser reconhecida pela empresa como uma receita. A própria interessada admitiu que o fato em discussão ocasionou uma diminuição em seu passivo, reconhecendo contabilmente (conta 3510909010017 – Receitas Eventuais – Operação PAN), tendo em vista a facilitada mensuração (R\$ 3.800.000.000,00 – R\$ 450.000.000,00), que houve um auferimento de receita no valor de R\$ 3.350.000.000,00.

- Na ausência de definição expressa, a natureza da receita financeira ou da despesa financeira deve ser obtida a partir da identificação do elemento comum entre eles, qual seja, receitas e despesas financeiras são sempre decorrentes da aplicação ou da origem de recursos financeiros. Consistiriam as receitas e despesas financeiras em formas de remuneração pela aplicação dos recursos (pecuniários) próprios ou a utilização de recursos (pecuniários) de terceiros.

- Os abatimentos obtidos pela contribuinte para a liquidação de seus passivos (debêntures e mútuo) junto ao FGC, jamais poderiam ser classificados como receitas financeiras. Na verdade, ao se admitir o entendimento da interessada, ter-se-ia uma situação totalmente contrária à definição corrente de “receitas financeiras”, pois de forma inusitada a empresa teria conseguido obter

receita por meio de empréstimos. A tese de obtenção de receita financeira contraria de forma absurda o conceito de debênture. A empresa que emite debêntures, normalmente, paga, além do valor de face do título emitido, uma remuneração adicional (juros) como prêmio pelo valor que lhe foi emprestado, ou seja, quem recebe a receita financeira é o debenturista, aquele que adquire o título ou, em última instância, empresta o dinheiro para a emissora do debênture, e não a empresa emissora do título.

- No tocante à argumentação de que a receita obtida deve ser caracterizada como receita financeira porque houve a quitação antecipada das dívidas é de se destacar dois pontos cruciais: a) os valores que foram emprestados pela FGC para a interessada tinham a obrigação de serem devolvidos somente com a correção do poder aquisitivo da moeda, sem qualquer juros compensatórios, assim não houve abatimento de juros por pagamento antecipado simplesmente por que não haviam juros a pagar; e b) a forma como o problema do Banco Panamericano foi resolvido deixa muito claro que o abatimento das dívidas (debêntures e mútuo) foi concedido na operação conjunta (contrato de mútuo/venda das ações/dação em pagamento), com a aprovação e recursos oriundos do FGC, para evitar a insolvência do Banco Panamericano, não podendo se admitir a tese da interessada de que a redução nos valores das dívidas trataram-se de descontos financeiros, mesmo porque, não houve qualquer lapso temporal entre a data de obtenção do empréstimo e a data de sua liquidação, tendo em vista os instrumentos de concessão (“Contrato de Mútuo”) e quitação (“Instrumento de Dação em Pagamento”) terem sido assinados na mesma data.

- O perdão de dívidas não pode ser considerado como receita financeira, uma vez que não decorre da aplicação de recursos da empresa. Com efeito, o pagamento de obrigações (dívidas) constitui destinação, mas não aplicação dos recursos financeiros no sentido aqui utilizado. O adimplemento de dívidas não é objeto de remuneração (obtenção de juros), eis que, nesse caso, não há disponibilização de recursos próprios para terceiros. Assim, tem-se que o abandono de parte ou da integralidade de dívida por parte do credor, constitui para o devedor uma receita, insubsistência ativa que, dado seu caráter não usual, deve ser registrada como item extraordinário.

- Ora como se verifica, o FGC aceitou e financiou a operação conjunta anteriormente mencionada (contrato de mútuo/venda das ações/dação em pagamento), assumindo, de forma indireta, o saneamento do Banco Panamericano, e sabendo de antemão que somente iria receber o valor injetado na operação, sem qualquer correção monetária ou juros, em 28 de julho de 2028, denotando-se, muito claramente, o perdão da maior parte das dívidas da contribuinte junto ao FGC (R\$ 3.350.000.000 = R\$ 3.800.000.000- R\$ 450.000.000). Nesse sentido, mostra-se falaciosa a afirmação da interessada de que o FGC deverá recuperar todo o valor emprestado. É evidente que o dinheiro a ser recebido do Banco Pactual não cobrirá todo o valor colocado na operação e que o prejuízo decorrente das inconsistências contábeis detectadas pelo Banco Central do Brasil foram suportados, em boa parte, pelo FGC, pois, como visto, o valor de até R\$ 3,8 bilhões somente será recuperado, sem qualquer correção monetária ou juros, após 17 (dezessete) anos.

A contribuinte foi regularmente cientificada da decisão de primeira instância em 17/03/2016, pela via postal, e apresentou recurso voluntário em 15/04/2016, alegando, em síntese, que:

III. NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO

(i) A Nulidade dos Autos de Infração - Falta de fundamentação para desconsideração de atos jurídicos praticados

- Conforme se verifica pela leitura do Contrato de Pagamento, a operação realizada entre a Requerente e o FGC não envolveu nenhuma oferta de remissão/perdão de dívida por parte do FGC e, tampouco, ocorreu qualquer aceite por parte da Requerente com relação ao perdão de dívidas. Em outras palavras, o ato formal de remissão/perdão de dívidas jamais ocorreu, posto que não foi pactuado entre as partes. Assim, tendo em vista que a principal premissa utilizada pela D. Fiscalização na fundamentação dos Autos de Infração está equivocada, tem-se por demonstrada a NULIDADE que acomete os Autos de Infração.

(ii) A Nulidade do V. Acórdão recorrido - Falta de análise dos argumentos de defesa apresentados

- A DRJ/CTA efetivamente se esquivou de analisar, abordar e debater o ponto trazido pela Requerente em sua Impugnação, qual seja, se os documentos celebrados indicam a ocorrência de um perdão de dívidas, como alega a D. Fiscalização no TVF, ou um desconto financeiro, como alega a própria Requerente. Isso é causa de evidente nulidade da decisão consubstanciada no v. Acórdão recorrido conforme se verifica do artigo 31 e 59 do Decreto nº 70.235/72, bem como dos precedentes do CARF que analisaram tal dispositivo.

IV. IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO PIS E COFINS SOBRE A BAIXA DE PASSIVOS

A. Ausência de acréscimo patrimonial - Impossibilidade de exigência do PIS e COFINS sobre mera redução de dispêndios

- Em primeiro lugar a Requerente destaca que não auferiu qualquer acréscimo patrimonial efetivo em razão do Contrato de Pagamento, ou quitação antecipada das Debêntures e do Contrato de Mútuo, não sendo correto afirmar, como faz a D. Fiscalização e a DRJ/CTA, que tais negócios jurídicos ensejaram a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS.

- A Requerente apenas contabilizou determinados passivos em razão da captação de recursos junto ao FGC por meio das Debêntures e do Contrato de Mútuo e que, em seguida, após liquidar tais passivos por meio de dação em pagamento, foi devidamente liberada da obrigação relativa ao saldo remanescente em razão de quitação expressa outorgada pelo seu credor (FGC - fl. 3 do TVF).

- Muito embora numa análise meramente contábil a Requerente tenha auferido um "resultado escritural positivo" em decorrência da diminuição do passivo, não se verifica, como quer fazer crer as DD. Fiscalização e DRJ/CTA, qualquer auferimento de receita, pelo simples fato que esse "resultado escritural positivo" simplesmente não representa ingresso de novos valores em decorrência de uma atividade operacional ou não operacional praticada pela Requerente (i.e. compra, venda, investimentos etc).

B. Ainda que tenha havido um perdão parcial dos passivos, não há valores a recolher de PIS e COFINS

- As reduções de dispêndios por meio de perdão de dívidas não configuram receitas propriamente ditas e, por conseguinte, não ensejam a ocorrência do fato gerador do PIS e da COFINS. Assim, caso se considere que o montante relativo à baixa de passivos realizada no contexto narrado acima seja juridicamente reconhecido como um ganho, não se trata de uma "receita" para fins de incidência do PIS e da COFINS.

C. Se é que houve receita, essa receita possui natureza financeira

- Ainda que, por hipótese, se possa falar em receita, tal rendimento auferido quando da dação em pagamento possui natureza de receita financeira e, portanto, está sujeita à alíquota zero do PIS e da COFINS.

- Isso porque o que ocorreu no caso em questão foi um pagamento antecipado dos passivos incorridos junto ao FGC (que só teriam vencimento em 05.11.2020 e 30.11.2020, respectivamente), por meio da dação em pagamento do Crédito BTG. Por conseguinte, foi concedido pelo FGC um DESCONTO FINANCEIRO à Requerente, em virtude do referido pagamento antecipado dessas dívidas.

- A própria DRJ/CTA, ao tecer longas considerações acerca da suposta inexistência de definição legal para o conceito jurídico de "receitas financeiras" (fl. 2243), acabou por reconhecer

que: (i) o RIR/99 conceitua o "desconto" como uma das hipóteses que podem ensejar o reconhecimento de receitas financeiras; (ii) "descontos obtidos no pagamento antecipado" e "prêmios de resgate de títulos e debêntures" ensejam a verificação de receitas financeiras (fl. 2245); e (iii) as receitas financeiras são sempre decorrentes da aplicação de recursos pecuniários, ou originadas com relação aos mesmos (fl. 2245). Ora, se todas essas premissas são aceitas como verdadeiras pela D. DRJ/CTA, simplesmente não é possível afirmar, a partir delas, que a receita supostamente auferida pela Requerente não teria natureza financeira. Com isso, a conclusão da DRJ/CTA é contraditória com as premissas adotadas como razão de decidir pela própria decisão.

- E não só isso. A referida conclusão está dissociada dos fatos amplamente comprovados nos presentes autos. Isso porque, conforme amplamente documentado nos autos, em uma operação realizada nos termos determinados pelo BACEN, o credor (FGC) da Requerente aceitou receber menos do que lhe seria devido, e conferiu quitação total ante tal pagamento, tendo em vista que seria realizado o pagamento antecipado da dívida (que de outra forma só venceria em 2020). Assim, estamos diante de uma situação em que foi concedido um desconto em razão do pagamento antecipado da dívida. E os descontos obtidos quando do pagamento antecipado de duplicatas e de outros títulos estão compreendidos dentro do conceito de receitas financeiras.

- Além disso, não se pode perder de vista, ainda, que o FGC deverá recuperar todo o valor inicial de principal que entregou à Requerente quando da subscrição das Debêntures e da assinatura do Contrato de Mútuo. Diferentemente do afirmado pelo V. Acórdão no sentido de que "o dinheiro a ser recebido do Banco Pactual não cobrirá todo o valor colocado na operação", o valor de face de R\$ 450 milhões do Crédito BTG está sujeito à incidência de juros de 110% da taxa DI, e deverá ser liquidado em 2020 por, no mínimo, os mesmos R\$ 3,8 bilhões que foram originalmente disponibilizados à Requerente.

- Tem-se, portanto, que, admitindo-se que as operações descritas no Contrato de Pagamento ensejem o reconhecimento de uma receita, essa receita decorreria de desconto concedido quando da quitação antecipada dos passivos, a qual possui clara natureza jurídica "receita financeira" e, como tal, está sujeita ao PIS e a COFINS à alíquota zero, nos termos do artigo 1º do Decreto nº 5.442/05.

- Ainda que se admita que no presente caso teria havido um perdão de dívida e que esse perdão tenha gerado uma receita, a Requerente destaca que esse suposto perdão remonta a uma dívida de natureza claramente financeira (i.e. obrigação de pagar com relação aos instrumentos financeiros "Debêntures" e "Contrato de Mútuo"). Pelo princípio segundo o qual "o acessório segue o principal," não poderia o perdão de uma dívida dessa natureza resultar no auferimento de receita de natureza diversa, como equivocadamente indicado no V. Acórdão recorrido. O suposto perdão de dívida concedido pelo FGC se operou com relação a passivos de natureza evidentemente financeira, que foram contraídos pela Requerente junto a uma entidade claramente inserida no contexto do Sistema Financeiro Nacional (i.e. FGC), e em razão de uma operação financeira que resultou na redução do montante de principal desse mesmo passivo financeiro.

- Imaginando-se uma situação em que fosse possível descaracterizar todos os atos e negócios jurídicos realizados para se tentar encontrar uma explicação para a situação analisada, ter-se-ia o seguinte: a controladora de um banco, que após a verificação de problemas na administração do negócio, se vê obrigada, para o resgate da instituição, a tomar uma série de atos jurídicos legítimos com a participação do poder público, mas cujo resultado prático culminou na alienação da sua participação societária na instituição financeira.

V. A MULTA DE OFÍCIO E OS JUROS APLICADOS

- Caso seja mantida a exigência consubstanciada nos Autos de Infração, o que se admite apenas para argumentar, a Requerente requer, então, que a exigência dos juros seja limitada única e exclusivamente aos valores de principal, excluindo-se tal exigência com relação à multa de ofício, acaso não cancelada ante a sua evidente abusividade.

A União, por meio da PFN, apresentou suas contrarrazões ao recurso voluntário, aduzindo, em síntese, que:

2. DO DIREITO

2.1 Da receita operacional

- É indene de dúvidas que a dação em pagamento do crédito de R\$ 450 milhões da interessada junto ao Banco BTG Pactual para quitação das dívidas, no valor total de R\$ 3,8 bilhões, com o FGC, representa um auferimento de receita. Veja-se o que diz a Resolução CFC nº 1.374, de 2011. Por outro lado, veja-se o conceito contábil de receita delineado na revogada Resolução CFC nº 1121, de 2008.

- De acordo com as regras contábeis, a receita relativa ao ganho auferido com a remissão de dívidas considera-se realizada quando da extinção do correspondente passivo. Nesse sentido dispõe a Resolução do CFC nº 750, de 1993. Dispõe a Resolução CFC nº 774/94 que "(...) Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes (...)".

- Portanto, não há dúvidas de que a diminuição do passivo, resultante da liquidação dos passivos (debêntures e mútuo), deve ser reconhecida pela empresa como uma receita.

- Segundo a sistemática não cumulativa, as contribuições incidem sobre o faturamento mensal, assim entendido como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

2.2 Da natureza jurídica da receita

- Ao se analisar os fatos decorrentes dos autos, chega-se à conclusão óbvia que o abatimento do capital obtido pela contribuinte com a dação em pagamento jamais poderia ser classificado como receita financeira. O que houve no caso foi uma remissão de dívidas, que não pode ser considerado receita financeira.

- O pagamento de obrigações (dívidas) constitui destinação, mas não aplicação dos recursos financeiros no sentido aqui utilizado. O adimplemento de dívidas não é objeto de remuneração (obtenção de juros), eis que, nesse caso, não há disponibilização de recursos próprios para terceiros. Assim, tem-se que o abandono de parte ou da integralidade de dívida, por parte do credor, constitui para o devedor uma receita, insubsistência ativa que, dado seu caráter não usual, deve ser registrada como item extraordinário.

- Tratando-se, pois, de remissão (seja total ou parcial), mesmo sendo um ato bilateral, vê-se que sua natureza assemelha-se a um desconto incondicional, o qual não é tratado nem como despesa financeira (pelo vendedor/credora) ou como receita financeira (pelo comprador/devedor). Da mesma forma, um desconto incondicional pode ser aceito ou não pelo comprador, mas continua a ser um ato liberatório de vendedor, que não implica a caracterização de “resultado financeiro”. Portanto, não assiste razão à contribuinte, pois a remissão parcial dos passivos foi sim um ato liberatório do credor em favor da devedora.

2.3 Dos juros sobre a multa

- O próprio art. 161 do CTN manda incidir juros de mora sobre o crédito tributário, ou seja, sobre o principal e a penalidade pecuniária, não havendo nenhuma disposição legal que diga o contrário.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira MARIA APARECIDA MARTINS DE PAULA, Relatora

Atendidos aos requisitos de admissibilidade, toma-se conhecimento do recurso voluntário.

III. "NULIDADES DOS AUTOS DE INFRAÇÃO E DO V. ACÓRDÃO RECORRIDO"

(i) "A Nulidade dos Autos de Infração - Falta de fundamentação para desconsideração de atos jurídicos praticados"

Suscita a recorrente a nulidade dos autos de infração, tendo em vista que não teria ocorrido o "perdão de dívidas", alegado pela fiscalização como premissa da autuação.

Ocorre que, não obstante não existisse nenhum documento ou contrato mencionando literalmente os termos "remissão" ou "perdão de dívida", a fiscalização, motivadamente, qualificou juridicamente os fatos descritos nos documentos da contribuinte como um verdadeiro "perdão de dívidas", não havendo nisso qualquer nulidade, mas a legítima interpretação dos negócios da contribuinte em conformidade com o disposto no art. 112 do Código Civil: "Nas declarações de vontade se atenderá mais à intenção nelas consubstanciada do que ao sentido literal da linguagem".

No mais, a questão de saber de os fatos narrados pela fiscalização caracterizaram ou não um "perdão de dívidas" é tema a ser discutido no mérito.

(ii) "A Nulidade do V. Acórdão recorrido - Falta de análise dos argumentos de defesa apresentados"

Improcede a alegação da recorrente de que a Delegacia de Julgamento não teria debatido a nulidade suscitada pela então impugnante.

Conforme se vê no início do voto da decisão recorrida, o julgador sustentou a legitimidade dos autos de infração, eis que estão "devidamente motivados e contêm, minudentemente, a indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos", nos termos da Lei nº 9.784/99, do art. 10 do Decreto nº 70.235/72, sem que representem qualquer situação de nulidade descrita no art. 59 desse Decreto.

Na sequência, como era de se esperar, não tendo verificado situação de nulidade na lavratura dos autos de infração, o julgador deixou a alegação da impugnante da "falsa premissa" na autuação, de que não seria o caso de "perdão de dívida", para a análise na parte do mérito, nos seguintes termos:

(...)

Por fim, é de se mencionar, conforme se verifica a seguir na análise do mérito, que a fiscalização fundamentou os autos de infração na realidade fática, não tendo sido realizada, portanto, a adoção de falsa premissa.

Afasta-se dessa forma a preliminar de nulidade levantada. [grifei]

(...)

IV. "IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO PIS E COFINS SOBRE A BAIXA DE PASSIVOS"

Em breve resumo, podemos assim descrever as negociações efetuadas pela contribuinte Sílvia Santos Participações (SSP) que redundaram na conclusão da fiscalização de que houve um perdão parcial da dívida entre a contribuinte e o Fundo Garantidor de Crédito (FGC), no montante de R\$ 3,35 bilhões (= R\$ 3.8 bilhões - R\$ 450 milhões):

a) a contribuinte contraiu duas dívidas com o Fundo Garantidor de Crédito (FGC), no valor total de R\$ 3,8 bilhões, o qual foi repassado diretamente ao Banco Panamericano;

b) a contribuinte e sua controlada BF venderam a totalidade das ações que detinham do Banco Panamericano ao BTG Pactual, o qual, em contrapartida, lhes pagou o valor de R\$450 milhões em créditos a receber;

c) a contribuinte e a BF celebraram o "Instrumento Particular de Dação em Pagamento" com o FGC, por meio do qual esse último aceitou o crédito no valor de R\$ 450 milhões em créditos a receber como dação em pagamento pela dívida de R\$ 3,8 bilhões.

Conforme explica Venosa¹, a remissão² é o ato ou efeito de remitir, perdoar uma dívida, ocorrendo quando o credor libera o devedor, no todo ou em parte, sem receber pagamento. Ressalva o autor que, apesar da remissão ser uma espécie de renúncia, "com ela não se confunde, pois, embora possa ser um ato unilateral, não prescinde da concordância do devedor". Prossegue Venosa esclarecendo que "nada impede que a remissão tome a forma bilateral de um contrato, mas não é sua essência. Essencial é a aquiescência do devedor, ainda que presumida ou tácita".

No caso concreto, não pairam dúvidas do ato de vontade do FGC de liberar a contribuinte parcialmente do pagamento da dívida e da concordância desta última no ato. A contribuinte e a BF cederam os seus créditos ao FGC, em valor correspondente somente a parte da dívida, e o FGC os aceitou como quitação integral das dívidas da contribuinte, restando caracterizada remissão parcial da dívida da contribuinte, conforme consta na "Consolidação do Instrumento de Dação em Pagamento" (fls. 414/421):

¹ VENOSA, Sílvia de Salvo. Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 335.

² Código Civil

Da Remissão das Dívidas

Art. 385. A remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação, mas sem prejuízo de terceiro.

Art. 386. A devolução voluntária do título da obrigação, quando por escrito particular, prova desoneração do devedor e seus co-obrigados, se o credor for capaz de alienar, e o devedor capaz de adquirir.

Art. 387. A restituição voluntária do objeto empenhado prova a renúncia do credor à garantia real, não a extinção da dívida.

Art. 388. A remissão concedida a um dos co-devedores extingue a dívida na parte a ele correspondente; de modo que, ainda reservando o credor a solidariedade contra os outros, já lhes não pode cobrar o débito sem dedução da parte remitida.

(g) a SSSA e a BF, por conta e ordem da SSSA, cedem, em caráter irrevogável e irretratável, a totalidade do Crédito, a título de dação em pagamento, como forma de quitação das Dívidas e o FGC aceita receber o Crédito como quitação integral das Dívidas e demais obrigações da SSSA estabelecidas no Acordo;

Cláusula 2ª. Quitação. Tendo em vista a Cessão, o FGC, pelo presente, outorga à SSSA a mais ampla, rasa, geral, irrevogável e irretratável quitação em relação às Dívidas e às demais obrigações assumidas por meio do Acordo e do Mútuo, para mais nada reclamar desta e/ou do Acordo e do Mútuo, a qualquer tempo. Diante da quitação ora outorgada, ficam extintos, de pleno direito, o Acordo e o Mútuo, sem qualquer ônus ou penalidade adicional para qualquer uma de suas partes.

Parágrafo Único: Tendo em vista a dação em pagamento ora operada e a consequente quitação das Dívidas, as debêntures emitidas pela SSSA e subscritas integralmente pelo FGC serão canceladas pela SSSA.

Alega a recorrente que contabilizou determinados passivos em razão da captação de recursos junto ao FGC, por meio das Debêntures e do Contrato de Mútuo e que, em seguida, após liquidar tais passivos por meio de dação em pagamento, foi devidamente liberada da obrigação relativa ao saldo remanescente em razão de quitação expressa outorgada pelo seu credor. No entanto, acredita que esse "resultado escritural positivo" não representaria ingresso de novos valores em decorrência de uma atividade operacional ou não operacional por ela praticada, de forma que não estariam sujeitos à incidência das contribuições sociais.

Não assiste razão à recorrente. A baixa parcial das suas dívidas sem o correspondente pagamento, no montante de R\$ 3,35 bilhões, constitui uma receita originada da extinção de um passivo (obrigação) sem o desaparecimento concomitante de um ativo de igual ou superior valor, constituindo, sim, um acréscimo patrimonial.

Para a Equipe de Professores da FEA/USP³, a receita pode ser assim definida:

(...)

Entende-se por Receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes normalmente à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos, de aluguéis e outras origens.

Às vezes, a Receita ocorre em função da redução de um passivo. [negritei]

(...)

Conforme já dispunha⁴ a Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, no seu art. 9º, §3º, II, "§ 3º As receitas consideram-se realizadas: (...) II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior (...)".

Posteriormente, mediante a Resolução CFC nº 1.374, de 8 de dezembro de 2011, assim se pronunciou o Conselho Federal de Contabilidade nos parágrafos 4.25 e 4.47, inclusive mencionando o "perdão de dívidas" como um exemplo de uma receita:

(...)

³ IUDÍCIBUS. Sérgio (coord). Contabilidade Introdutória. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 65.

⁴ Antes de sua alteração pela Resolução CFC nº 1282, de 28 de maio de 2010.

4.25. Os elementos de receitas e despesas são definidos como segue:

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

(...)

Reconhecimento de receitas

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**). [negritei]

O Regulamento do Imposto de Renda, assim se pronuncia sobre as receitas e despesas financeiras:

Subseção I

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

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).

Despesas

Art. 374. Os juros pagos ou incorridos pelo contribuinte são dedutíveis, como custo ou despesa operacional, observadas as seguintes normas (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 17, parágrafo único):

I- os juros pagos antecipadamente, os descontos de títulos de crédito, e o deságio concedido na colocação de debêntures ou títulos de crédito deverão ser apropriados, pro rata temporis, nos períodos de apuração a que competirem;

II - os juros de empréstimos contraídos para financiar a aquisição ou construção de bens do ativo permanente, incorridos durante as fases de construção e pré-operacional, podem ser registrados no ativo diferido, para serem amortizados.

(...)

Na ausência da completa definição na legislação sobre o que seriam receitas e despesas financeiras, depreende-se do dispositivo acima, que as receitas e despesas financeiras

são decorrentes da aplicação ou da origem de recursos financeiros, de forma que poderiam ser conceituadas como receitas pela aplicação de recursos pecuniários próprios ou despesas pela utilização de recursos de terceiros.

Como explicado na Solução de Consulta nº 306 - SRRF/9ª RF/Disit, de 31 de agosto de 2007, "entendem Silvério das Neves e Paulo Viceconti que os descontos financeiros são aqueles ligados ou condicionados ao pagamento ou recebimento de títulos por antecipação: "são os descontos obtidos na liquidação antecipada de obrigações". Ademais, prescrevem esses autores que a conta "Descontos Financeiros Obtidos" (Receita Financeira) deverá ser encerrada a crédito de resultado do exercício". Por sua vez, entendem ainda que os descontos incondicionais são "parcelas redutoras dos preços de compra e venda, constantes da nota fiscal ou da fatura de serviço e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos" (NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. Contabilidade básica. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Frase Editora, 2004. pp. 115-116)".

Nessa esteira, conclui-se com os fundamentos utilizados nessa Solução de Consulta, abaixo transcritos, que o perdão de dívida não pode ser considerado como um desconto financeiro, mas uma espécie de desconto incondicional, não considerado como uma receita financeira:

(...)

11.8.8. In casu, não houve desconto por pagamento antecipado, nem prêmio por resgate de título, ou seja, nenhum confronto entre aspectos financeiramente favoráveis e desfavoráveis, mas sim um simples perdão de dívida (ato liberatório) pela credora em favor da devedora (consultante) que se coaduna com o desconto incondicional, o qual não é tratado como "receita financeira". Logo, a presente insubsistência ativa (do passivo) não há de ser tratada como uma "Receita Financeira", mas como "Receita - Outros Resultados Operacionais", o que leva ao entendimento que a remissão de dívida é fato impositivo da Cofins e do PIS.

11.8.9. O desconto tem natureza de receita financeira quando há novação em virtude de uma contraposição de fatores favoráveis e desfavoráveis (pagamento antecipado que gera uma redução de juros – recebimento em função do tempo de recebimento do crédito), o que é diferente do caso em tela que retrata uma remissão da dívida (ato liberatório da credora em favor da devedora), pela qual houve um abandono do próprio capital (principal).

11.8.10. Depreende-se, portanto, que o valor relativo às dívidas perdoadas, seja parcial ou integral, constitui receita para o devedor. Para que as receitas sejam consideradas como "financeiras", há de haver como característica um ganho em razão da disponibilidade de recursos para terceiros em função de certo período de tempo. Sendo assim, o perdão da dívida ou sua redução, seja mediante renegociação ou novação, não constitui receita financeira. É irrelevante para caracterizar a receita tratar-se de perdão do principal ou da multa e juros. Portanto, o perdão de multa e juros também não constitui receita financeira, pois, como acessórios, acompanham a natureza do principal.

12. Do exposto, conclui-se que o perdão de dívida pela credora é um ato jurídico que faz acrescer o patrimônio da devedora, de modo que revela capacidade contributiva (objetiva), que, por caracterizar uma receita operacional (diversa da receita financeira), implica receita tributável pela Cofins e pelo PIS, com a alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004).

(...)

Sustenta a recorrente, sem razão, que, no caso concreto, estar-se-ia diante de uma situação em que foi concedido um desconto em razão do pagamento antecipado da dívida, sendo que os descontos obtidos quando do pagamento antecipado de duplicatas e de outros títulos estariam compreendidos dentro do conceito de receitas financeiras.

Como bem argumentado na decisão recorrida, os abatimentos obtidos pela interessada para a liquidação de seus passivos (debêntures e mútuo) junto ao FGC, jamais poderiam ser classificados como receitas financeiras, eis que:

Na verdade, ao se admitir o entendimento da interessada, ter-se-ia uma situação totalmente contrária à definição corrente de “receitas financeiras”, pois de forma inusitada a empresa teria conseguido obter receita por meio de empréstimos, ou seja, a empresa, magicamente, teria emprestado dinheiro do FGC para cobrir as inconsistências contábeis detectadas pelo Banco Central do Brasil e ainda, assim, ao realizar a quitação desses empréstimos teria obtido receitas de origem financeira.

Veja-se, também, que a tese de obtenção de receita financeira contraria de forma absurda o conceito de debênture. A empresa que emite debêntures, normalmente, paga, além do valor de face do título emitido, uma remuneração adicional (juros) como prêmio pelo valor que lhe foi emprestado, ou seja, quem recebe a receita financeira é o debenturista, aquele que adquire o título ou, em última instância, empresta o dinheiro para a emissora do debênture, e não a empresa emissora do título. No presente caso, ao se aceitar a tese da interessada, teríamos a situação ilógica pela qual a empresa emissora dos debêntures (SSP) obteria receita financeira com a baixa dos títulos e a debenturista (FGC) que tomou os debêntures em garantia aos valores emprestados) teria que reconhecer uma despesa financeira.

Ademais, valores que foram emprestados pelo FGC para a contribuinte tinham a obrigação de serem devolvidos somente com a correção do poder aquisitivo da moeda, sem qualquer juros compensatórios, não podendo ter havido, assim, o abatimento de juros por pagamento antecipado. Além do que os instrumentos legais (“Contrato de Mútuo”, “Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avencas” e o “Instrumento Particular de Dação em Pagamento”) foram todos assinados na mesma data, em 31/01/2011.

Assim, o perdão parcial da dívida da contribuinte constitui uma *receita*, decorrente de um acréscimo patrimonial para o devedor, que não pode ser qualificada como uma *receita financeira*, vez que não decorre de ganho em face da disponibilização de recursos

para terceiros em certo período de tempo. O perdão de uma dívida representa uma receita, de natureza não financeira, cuja consequência é o nascimento da capacidade contributiva para o PIS/Pasep e a Cofins.

Nesse sentido, a Cosit - Coordenação-Geral de Tributação já manifestou entendimento de que a remissão de dívida representa uma *receita operacional*, tributável pelo IRPJ, CSLL, PIS/Pasep e Cofins:

SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 17, DE 27 DE ABRIL DE 2010

ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário

EMENTA: 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 imponível se concretiza no momento do ato remitente.

DISPOSITIVOS LEGAIS: art.9º, § 3º, II da Resolução CFC No - 750, de 1993; PARECER CT/CFC No - 11, de 2004; art.187 da Lei No - 6.404, de 1976; arts. 373 e 374 do RIR, de 1999; art.3º da Lei No - 9.718, de 1998; art. 1º, § 3º, V, "b" da Lei No - 10.833, de 2003; , art. 1º, § 3º, V, "b", da Lei No - 10.637/2002; art.53 da Lei No - 9.430, de 1996; arts. 2º e 3º do Ato Declaratório Interpretativo SRF No 25, de 2003; art. 111, II do CTN.

A questão do perdão de dívida já foi apreciada, no âmbito do IRPJ, pelo extinto Primeiro Conselho de Contribuintes (1º CC), na 1ª Câmara, mediante o Acórdão 10197.057, de 16/12/2008, Relatora Sandra Maria Faroni, com a seguinte ementa: "PERDÃO DE DÍVIDA. TRIBUTAÇÃO. Constitui receita tributável o valor correspondente ao perdão de dívida concedido à empresa".

Também a 1ª Turma da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF manifestou-se no mesmo sentido sobre o perdão de juros de mora, classificando-o como "outras receitas operacionais", tributáveis pelo IRPJ, CSLL e PIS/Cofins, conforme ementa abaixo:

Processo nº 10245.003784/2008-74

Acórdão nº 1401001.113– 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

Sessão de 11 de fevereiro de 2014

Relator: Antonio Bezerra Neto

Ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO.

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

PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

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 imponível se concretiza no momento do ato remitente.

Na Câmara Superior de Recursos Fiscais já foi ratificado o entendimento de que o perdão de juros produz acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ, exceto no que concerne ao lucro presumido, conforme trechos abaixo extraído do Voto Condutor do Acórdão:

Processo nº 10245.003789/200805

Acórdão nº 9101002.052– 1ª Turma

Sessão de 11 de novembro de 2014

Matéria: Lucro Presumido. Perdão de dívida de juros.

Relator: RAFAEL VIDAL DE ARAUJO

(...)

13. Na ciência contábil, tem-se que o desaparecimento de uma obrigação, sem o surgimento de outro passivo, ou o desaparecimento de um ativo de igual ou maior valor caracteriza a realização de uma receita. Com efeito, é o que se extrai da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, no dispositivo a seguir transcrito:

(...)

14. No mesmo sentido a Resolução CFC nº 7746, de 16/12/1994:

*"2.6.3 – Alguns detalhes sobre as receitas e seu reconhecimento
A receita é considerada realizada no momento em que há a venda de bens e direitos da Entidade ... Embora esta seja a forma mais usual de geração de receita, também há uma segunda possibilidade, materializada na extinção parcial ou total de uma exigibilidade, como no caso do perdão de multa fiscal, da anistia total ou parcial de uma dívida, da eliminação de passivo pelo desaparecimento do credor, pelo ganho de causa em ação em que se discutia uma dívida ou o seu montante, já devidamente provisionado, ou outras circunstâncias semelhantes. ..."*

15. In casu, vê-se claramente que quando há extinção de uma obrigação (passivo), sem o desaparecimento concomitante de um bem ou direito (ativo), de igual ou superior valor, é inegável a ocorrência de um acréscimo patrimonial. Logo, a remissão da dívida há de ser reconhecida como receita, o que repercute no lucro líquido positivamente.

15.1. A tal fato dá-se o nome de “insubsistência do passivo” ou “insubsistência ativa” (desaparecimento de uma obrigação), que é um fato modificativo aumentativo do patrimônio (aumento de disponibilidade de recursos – acréscimo patrimonial – sem obrigação comutativa).

Ou seja, o perdão de um passivo importa em aumento do patrimônio líquido da empresa agraciada. O lançamento contábil é o seguinte:

D Juros a pagar (conta de passivo extinção da dívida)

C Insubsistência ativa (conta de resultado receita em “sentido amplo”)

15.2. Sobre o conceito de Insubsistência Ativa, ensina Ricardo J. Ferreira o seguinte:

13.7 Insubsistências e superveniências

Insubsistência Passiva

“Insubsistência” é a condição de algo que deixa de existir, que desaparece. O vocábulo “passiva” tem o sentido de “negativa” ou “que causa efeito negativo”, que não se confunde com a expressão “do passivo” (das obrigações, do passivo exigível). Logo, a insubsistência passiva é relativa àquilo que, ao deixar de existir, provoca efeito negativo sobre o patrimônio. A mercadoria perdida em um incêndio, por exemplo, é uma insubsistência passiva. Não se trata, porém, de uma insubsistência do passivo. Como o que deixou de existir foi um bem, com a perda da mercadoria, houve insubsistência do ativo. Portanto, a conta Insubsistências Passivas é de despesa (de natureza devedora).

Insubsistência Ativa

Por analogia, “insubsistência ativa” é quando algo que deixou de existir provoca o aumento do patrimônio, vale dizer, significa “o efeito positivo de algo que deixou de existir”. Exemplo: a prescrição de uma dívida, que é uma insubsistência do passivo.

A conta Insubsistências Ativas é de receita (de natureza credora).

(...)

16. Uma vez que tal acréscimo patrimonial advém de uma receita, depreende-se que foi concretizado um fato que influenciará na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois houve aumento do lucro líquido (ou redução do prejuízo contábil).

16.1. Perdoada a dívida sem o pagamento dos juros, tal valor ficará disponível à empresa, que poderá empregá-lo da forma que melhor lhe aprouver. A disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de acréscimo patrimonial é fato gerador do imposto de renda, tal como previsto no art. 43, II, do CTN, in verbis:

(...)

16.2. Destarte, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade) por parte da devedora, que é a presente recorrente, do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. Isso posto, o perdão de uma dívida de juros é fato gerador do imposto de renda.

17. Pelo entendimento como receita, encontram-se os seguintes pronunciamentos da RFB:

Solução de Consulta nº 17 SRRF01/ Disit

(...)

DECISÃO Nº 297 de 21/12/2000 SRRF06

EMENTA: INSUBSISTÊNCIA PASSIVA.

À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa.

Solução de Consulta nº 306 SRRF09/ Disit

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

Solução de Consulta nº 31 SRRF10/ Disit

"LUCRO REAL. PERDÃO DE DÍVIDA. CRÉDITO DE SÓCIO.

Constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real."

(...)

V. "A MULTA DE OFÍCIO E OS JUROS APLICADOS"

Por fim, quanto à insurgência relativa a incidência de juros de mora sobre a multa aplicada, entendo que os juros de mora são devidos, nos termos do art. 61, *caput* e §3º da Lei nº 9.430/96, sobre os "débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal" não pagos no prazo previsto, incidindo, portanto, também sobre a multa de ofício, após o respectivo vencimento:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

(...)

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento".

Além disso, a exigência dos juros de mora sobre a multa de ofício após o respectivo vencimento encontra amparo também no Decreto-lei nº 1.736/79⁵, cujos dispositivos abaixo transcritos dispõem sobre a incidência dos juros de mora sobre os débitos para com a Fazenda Nacional de natureza tributária, inclusive durante o prazo em que a cobrança estiver suspensa em face da interposição de recurso administrativo ou de decisão judicial, cuja regra não se aplica somente na hipótese de depósito administrativo ou judicial do montante integral⁶:

⁵ Solução de Consulta Cosit nº 47, de 04 de maio de 2016

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO EMENTA: OS JUROS DE MORA INCIDEM SOBRE A TOTALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, DO QUAL FAZ PARTE A MULTA LANÇADA DE OFÍCIO. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 5.172, de 1966 (CTN), arts. 113, § 1º, 139 e 161; Lei nº 9.430, de 1996, arts. 44 e 61, § 3º; Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, arts. 2º e 3º.

⁶ (...)

Art. 1º Os débitos para com a Fazenda Nacional, de natureza tributária, não pagos no vencimento, serão acrescidos de multa de mora, consoante o previsto neste decreto-lei. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Parágrafo único. A multa de mora será de 20% (vinte por cento), reduzida a 10% (dez por cento) se o pagamento for efetuado no prazo de 90 (noventa) dias, contado a partir da data em que o tributo for devido. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.287, de 1986)

Art 2º - Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional serão acrescidos, na via administrativa ou judicial, de juros de mora, contados do dia seguinte ao do vencimento e à razão de 1% (um por cento) ao mês calendário, ou fração, e calculados sobre o valor originário.

Parágrafo único. Os juros de mora não são passíveis de correção monetária e não incidem sobre o valor da multa de mora de que trata o artigo 1º.

Art 3º - Entende-se por valor originário o que corresponda ao débito, excluídas as parcelas relativas à correção monetária, juros de mora, multa de mora e ao encargo previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 1.025, de 21 de outubro de 1969, com a redação dada pelos Decretos-leis nº 1.569, de 8 de agosto de 1977, e nº 1.645, de 11 de dezembro de 1978.

Art 4º - A correção monetária continuará a ser aplicada nos termos do artigo 5º do Decreto-lei nº 1.704, de 23 de outubro de 1979, ressalvado o disposto no parágrafo único do artigo 2º deste Decreto-lei.

Art 5º - A correção monetária e os juros de mora serão devidos inclusive durante o período em que a respectiva cobrança houver sido suspensa por decisão administrativa ou judicial.

(...)

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso voluntário.

004 Haverá a incidência de juros de mora durante o período em que a cobrança do débito estiver pendente de decisão administrativa?

Sim. De acordo com a legislação tributária, há incidência de juros de mora sobre o valor dos tributos ou contribuições devidos e não pagos nos respectivos vencimentos, independentemente da época em que ocorra o posterior pagamento e de se encontrar o crédito tributário na pendência de decisão administrativa ou judicial.

A única hipótese em que se suspenderá a fluência dos juros de mora é aquela em que houver o depósito do montante integral do crédito tributário considerado como devido, desde a data do depósito, quer seja este administrativo ou judicial.

Se o valor depositado for inferior àquele necessário à liquidação do débito considerado como devido, sobre a parcela não depositada incidirão normalmente os juros de mora por todo o período transcorrido entre o vencimento e o pagamento.

Normativo: RIR/1999, art. 953, § 3º, e Decreto-Lei nº 1.736, de 1979, art. 5º.

(...)

Extraído do Perguntas e Respostas no sítio da RFB:

<http://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2012/capitulo-xviii-acruscimos-legais-revisada-2012.pdf>, acesso em 08/09/2016.

Processo nº 16327.720855/2014-11
Acórdão n.º **3402-004.002**

S3-C4T2
Fl. 12

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

1. Peço vênha à Ilustre Relatora para divergir de seu voto quanto aos aspectos que serão devidamente expostos abaixo, iniciando meu voto por uma retomada dos fatos para contextualização da discussão que irá ser desenvolvida adiante.

2. Em síntese, os fatos são os seguintes:

3. A **Silvio Santos Participações S.A. (SSP)** é uma sociedade *holding* que detém participações societárias em diversas pessoas jurídicas que fazem parte do Grupo Silvio Santos. Em relação ao presente caso, convém ressaltar que a SSP detinha participação societária no **Banco Panamericano (PANAMERICANO)**.

4. Ao final de 2010, o **Banco Central do Brasil (BACEN)** apurou irregularidades na contabilidade do Panamericano, ao verificar o descumprimento do Patrimônio de Referência Exigido, cuja observância é indispensável ao funcionamento deste tipo de instituição, conforme as disposições da Basileia II e da regulação prudencial do Bacen.

5. Diante disso, o Bacen determinou, através do Termo de Comparecimento DESUP/GTSP4-2010/0003, de 04/11/2010, que a SSP: i) aportasse recursos no Panamericano, visando recompor o Patrimônio Líquido daquela instituição ao montante exigido; e, ato contínuo, ii) alienasse a participação societária detida pela SSP, no Panamericano; sob pena de liquidação extrajudicial *ex officio*, nos termos do artigo 15, I da Lei nº 6.024/1974.

6. Em razão disso, o SSP tomou recursos junto ao **Fundo Garantidor de Crédito (FGC)** no valor de R\$ 3.800.000.000,00 (três bilhões e oitocentos milhões), para aporte no Panamericano, concretizadas da seguinte forma: i) “Instrumento Particular de Assunção Recíproca de Obrigações” (Acordo), de 5 de novembro de 2010; ii) “Instrumento Particular de Escritura da 1ª Emissão Privada de Debêntures da Silvio Santos Participações S.A.” (Escritura), de 5 de novembro de 2010 e o iii) “Contrato de Mútuo” (Mútuo), de 31 de janeiro de 2011.

7. Após a regularização da situação patrimonial do Panamericano, o controle acionário foi vendido ao **Banco BTG Pactual (BTG)** por meio do “Contrato de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças” (Contrato), celebrado no dia 31 de janeiro de 2011. Através do contrato, a SSP e a **BF Utilidades Domésticas Ltda (BF)** tinham um crédito a receber descrito na forma do item 1.4 do contrato:

*1.4. As Partes, de comum acordo, atribuem, nesta data, como contrapartida à aquisição das Ações, o menor dos seguintes valores: (i) **R\$ 450.000.000,00** (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) **corrigido, a partir da Data de Fechamento até da Data de Pagamento (conforme abaixo definida), por 110% da Taxa DI**, o qual poderá ser pago, a critério único e exclusivo da Compradora, a partir da Data de Fechamento **até 31 de julho de 2028**; OU (ii) **R\$3.800.000.000,00** (três bilhões e oitocentos milhões de reais), o qual somente será exigível **em 31 de julho de 2028**, não sofrendo qualquer tipo de correção, remuneração ou atualização até a referida data (o menor destes dois valores, doravante denominado o “Preço”). A data em que a*

Compradora realizar o pagamento do Preço será doravante como "Data de Pagamento".

8. O crédito total de R\$ 450 milhões foi contabilizado na SSP que, por sua vez, ficou devedora da BF, em relação aos R\$ 4 milhões, registrando-o como Crédito a Receber do BTG, no valor nominal do título.

9. Em seguida, a SSP e o FGC celebraram um Instrumento Particular de Dação em Pagamento ("Contrato de Pagamento") para ajustar termos e condições do pagamento das obrigações financeiras contratadas junto ao FGC. Conforme a avença, a SSP cedeu o Crédito a Receber do BTG ao FGC, para quitar as obrigações no valor de R\$ 3,8 bilhões de reais.

10. Em contrapartida, o FGC outorgou quitação à SSP, o que levou à baixa do passivo existente e o registro, na contabilidade da SSP, de um valor de R\$ 3,35 bilhões, referente à diferença entre o valor total das obrigações financeiras e o **valor de face** do crédito BTG. As debêntures emitidas pela SSP e subscritas integralmente pelo FGC foram canceladas e todas as garantias prestadas pela SSP, pelas demais sociedades controladas por ela e pelo acionista controlador, Senhor Abravanel, foram liberadas e extintas pelo FGC.

11. A Receita Federal entendeu, com fundamento na Resolução CFC nº 750/1993 que a extinção de um passivo sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior corresponderia a *perdão de dívida*, constituindo receita para a SSP, passível de incidência de PIS e Cofins.

12. É esta a síntese do presente caso.

13. O primeiro ponto a ser enfrentado diz respeito à consideração do valor escriturado pela contabilidade da SSP relativo ao crédito a receber do BTG, registrado no valor de R\$ 450 milhões e utilizado, como objeto de dação em pagamento, para arcar com o passivo existente junto ao FGC.

14. Em primeiro lugar, verifica-se do dispositivo contratual citado no parágrafo 7 deste voto que o contrato consubstancia um crédito que apto a ser realizado imediatamente, na modalidade "i" de adimplemento, ou apenas após 31/07/2028 para a modalidade "ii", devendo ser atendido o menor valor:

*(i) R\$ 450.000.000,00 (quatrocentos e cinquenta milhões de reais) corrigido, a partir da Data de Fechamento até da Data de Pagamento (conforme abaixo definida), por 110% da Taxa DI, o qual poderá ser pago, a critério único e exclusivo da Compradora, **a partir da Data de Fechamento até 31 de julho de 2028; OU***

*(ii) R\$3.800.000.000,00 (três bilhões e oitocentos milhões de reais), o qual **somente será exigível em 31 de julho de 2028**, não sofrendo qualquer tipo de correção, remuneração ou atualização até a referida data*

15. Como é sabido, os direitos de uma companhia que, em uma determinada fase do ciclo operacional, ainda não foram realizados financeiramente, isto é, substituídos por dinheiro, devem ser computados no balanço pelo **valor de realização**. Assim sendo, tal crédito,

na condição de ativo circulante da SSP, deveria ser avaliado nos termos do artigo 183, I, "b" da Lei nº 6.404/76:

Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:

*I - as aplicações em **instrumentos financeiros**, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638, de 2007)*

a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito: (Incluída pela Lei nº 11.638, de 2007)

16. Como ensina o Professor Modesto Carvalhosa (*Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*, 3º Volume. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 821-822), a Lei nº 11.638/2007 alterou o inciso I do artigo citado acima, passando a adotar uma concepção mais ampla do conceito de instrumentos financeiros, determinando a sua avaliação de forma coerente com os princípios da contabilidade internacionalmente aceitos, e reconhecendo a separação de duas categorias:

16.1. Aqueles destinados à negociação ou disponíveis para venda, para os quais determina a avaliação pelo seu "valor de mercado", como critério precípua de avaliação; e

16.2. As demais aplicações, direitos e títulos de crédito, para os quais mantém a exigência de avaliação pelo custo de aquisição ou pelo valor de emissão, ajustando de acordo com as disposições legais e contratuais e pelas eventuais perdas em comparação com o valor provável de realização.

17. Salienta também o citado professor que a Lei nº 11.638/2007 não chegou a definir o que seria um "instrumento financeiro", manejando o termo em seu sentido contábil refletido no Pronunciamento Técnico CPC 39:

11. Os termos seguintes são utilizados neste Pronunciamento com os seguintes significados:

Instrumento financeiro é qualquer contrato que dê origem a um ativo financeiro para a entidade e a um passivo financeiro ou instrumento patrimonial para outra entidade.

***Ativo financeiro** é qualquer ativo que seja:*

(a) caixa;

(b) instrumento patrimonial de outra entidade;

(c) direito contratual:

***(i) de receber caixa ou outro ativo financeiro de outra entidade;**
ou*

(ii) de troca de ativos financeiros ou passivos financeiros com outra entidade sob condições potencialmente favoráveis para a entidade;

(d) um contrato que seja ou possa vir a ser liquidado por instrumentos patrimoniais da CPC 39 6 própria entidade, e que:

(i) não é um derivativo no qual a entidade é ou pode ser obrigada a receber um número variável de instrumentos patrimoniais da própria entidade; ou

(ii) um derivativo que será ou poderá ser liquidado de outra forma que não pela troca de um montante fixo de caixa ou outro ativo financeiro, por número fixo de instrumentos patrimoniais da própria entidade. Para esse propósito, os instrumentos patrimoniais da própria entidade não incluem os instrumentos financeiros com opção de venda classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 16A e 16B, os instrumentos que imponham a obrigação a uma entidade de entregar à outra parte um pro rata como parte dos ativos líquidos da entidade apenas na liquidação e são classificados como instrumentos patrimoniais de acordo com os itens 16C e 16D, ou os instrumentos que são contratos para futuro recebimento ou entrega de instrumentos patrimoniais da entidade

18. Não resta dúvidas, para nós, que o crédito a receber do BTG corresponde a um ativo financeiro de imediatamente disponível para utilização por parte da SSP, razão pela qual o seu registro e avaliação deverá se dar, nos termos do artigo 183, I, "b" da Lei das S/A, pela adoção do chamado **custo de aquisição**. Tal parâmetro de preço é justificado pelos seguintes motivos, explicados por Alfredo Lamy e Bulhões Pedreira (***Direito das Companhias***, V. II. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.1596): a) os bens realizáveis destinam-se a ser convertidos em dinheiro e não devem ser avaliados por valor superior ao de mercado na data do balanço porque esse é o limite de realização do capital neles aplicado; b) se o valor de mercado na data do balanço é superior ao custo de aquisição, o bem deve continuar avaliado pelo custo porque a diferença é lucro potencial, que somente deverá ser reconhecido nas contas de resultado quando realizado; c) se o valor de mercado na data do balanço é inferior ao custo de aquisição, a sociedade empresária sofreu perda potencial que deve - de acordo com o princípio de conservadorismo - ser reconhecida independentemente de realização.

18.1. A única hipótese de reavaliação do ativo, prevista no próprio art. 183, I, "b" da Lei das S/A é a hipótese da realização do crédito gerar valor menor que o custo de aquisição, o que implicaria no provisionamento do prejuízo.

18.2. Isso implica em dizer que a SSP agiu corretamente em registrar no seu ativo o **valor de face** do crédito, visto que não há como determinar o valor de realização, especialmente ante a possibilidade da liquidação antecipada do crédito na forma do item "i" da cláusula 1.4 do contrato entre a SSP e a BTG.

19. Além disso, cabe ponderar também a necessidade de observância da Resolução CFC nº 1.282/2010, cujo artigo 10 trata do chamado *princípio da prudência* ou *princípio da cautela*, que determina, em condições de incerteza, que os ativos e receitas não sejam superestimados e os passivos e despesas não sejam subestimados. Segundo ele, deve-se adotar o menor valor para os componentes do Ativo e o maior para os do Passivo, sempre que

estejam presentes alternativas igualmente válidas para a quantificação das mutações patrimoniais que alterem o patrimônio líquido.

20. Fica claro, no presente caso, que o crédito a receber da BTG possui, como menor valor possível, o montante nominal de R\$ 450 milhões, que seria devido na hipótese de "Data de Fechamento" e "Data de Pagamento" coincidirem. Há, no caso, a necessidade de reconhecimento da receita, pela definitividade do ingresso, ao passo que há a incerteza quanto ao valor real da receita a ser reconhecida, em razão da impossibilidade de determinar com precisão o valor final. Diante disso, o valor a ser escriturado é o valor de face, como o fez a SSP.

21. Essa digressão contábil é relevante por um importante motivo:

21.1. Por um lado, verifica-se a nível de evidência que se trata de um crédito de valor muito superior ao seu valor de face - bastaria uma pequena simulação em uma calculadora financeira para verificar que o ajuste do valor inicial (R\$ 450 milhões) pela CDI, por alguns anos, bastaria para ultrapassar o montante de R\$ 3,8 bilhões, implicando na aplicação do menor valor em relação às duas possibilidades de liquidação do crédito.

21.2. Por outro lado, a contabilidade determina que se registre esse ativo com o menor valor possível, preservando, nesse caso, o seu custo de aquisição.

22. A relevância de tal ponto se dá em razão da Receita Federal ter construído toda a sua argumentação sobre a consideração de que a "receita contábil" surgida da transferência do Crédito a receber do BTG e sucessiva quitação do passivo perante o FGC corresponderia: i) a perdão de dívida; e ii) a receita tributável pelo PIS e pela Cofins.

23. Deve-se frisar, nesse ponto, que diferentemente do pugnado pela autoridade fiscalizadora, ao adotar a definição contábil de "receita para demonstração de resultados", o conceito de receita tributável no âmbito do PIS/Cofins não é contábil, mas constitucional, jurídico, haja vista que se trata de expressão invocada pelo Constituinte para definir a competência da União no artigo 195, I, "b" da Constituição Federal.

24. Da mesma forma, o conceito de "dação em pagamento", "cessão de crédito" e "perdão de dívida" são conceitos jurídicos do Direito Privado, onde possuem um sentido técnico específico que não pode ser distorcido com vistas a qualificar juridicamente a perspectiva de determinado caso que o contabilidade forneceu.

25. Pode-se afirmar, categoricamente, que a forma de registro contábil não determina a incidência tributária. Esse é papel da **lei**, exclusivamente. Havendo discrepância entre um registro contábil e uma realidade jurídica, não deve restar dúvida ao julgador da prevalência desta sobre aquela.

26. Passa-se, pois, a enfrentar especificamente os argumentos da autuação.

I) O conceito de receita tributável pelo PIS e pela Cofins

27. A fiscalização tributária adotou, para fins de incidência tributária, o conceito de receita veiculado pela Resolução CFC nº 1.374/2011, que qualificaria o "perdão de dívidas" como espécie de receita:

Reconhecimento de receitas

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).

28. De fato, a fiscalização apontou precisamente um dispositivo de pronunciamento do Conselho Federal de Contabilidade que se presta a definir a receita, mas olvidou em distinguir que se trata de um reconhecimento de receita **"na demonstração do resultado"**. Trata-se de um escopo específico e distinto do reconhecimento de receita para fins de tributação, como expressamente reconhecimento no item 8A do Pronunciamento CPC nº 30, *verbis*:

*8A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita a partir das receitas conforme conceituadas neste Pronunciamento. A entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como **"Receita Bruta Tributável"**, para fins fiscais e outros.*

29. Como se vê, cai por terra o fundamento contábil da autuação a partir do reconhecimento, pela própria contabilidade, da diversidade entre o conceito de receita para fins de demonstração de resultado e para fins de cálculo das contribuições sociais devidas - tratam-se de finalidades absolutamente distintas que demandam registros coerentes com seus próprios escopos.

30. Resta, ultrapassada a fronteira de um conceito contábil de receita, o enfrentamento de um conceito constitucional e legal de receita para fins de determinação da hipótese de incidência das contribuições sociais, bem como a delimitação de sua base de cálculo.

31. Em se tratando de um conceito utilizado pela Constituição Federal e com reflexos nos textos do artigo 1º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, que determinam a incidência do PIS/Cofins não cumulativo sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, *"independentemente de sua denominação ou classificação contábil"*.

32. Tal redação do dispositivo, como explica o Professor Marco Aurélio Greco, tem o condão de desatrelar da contabilidade o conceito de receita gerando dois efeitos opostos, mas complementares: de um lado, se contabilmente algo não está registrado como receita, mas tem essa natureza, as contribuições devem incidir; de outro lado, se algo está registrado contabilmente como receita, mas não tem essa natureza, não há incidência das contribuições. Outro não foi o entendimento do Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sujeito à sistemática de repercussão geral:

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.

33. Como não poderia deixar de ser, não cabe - nem deve caber - ao Conselho Federal de Contabilidade ou aos demais órgãos definidores de regras contábeis a definição da hipótese de incidência dos tributos brasileiro, sob pena de subversão da sistemática normativa de delimitação de competência pela Constituição e definição da incidência pelas leis.

34. Sob uma perspectiva histórica, o que se pode constatar é a tentativa constante de União de estender a hipótese de incidência das contribuições sociais, esbarrando sempre no conceito constitucional de receita tributável e nas limitações legais. Tal levantamento é feito de forma extremamente competente pelo Conselheiro Antonio Carlos Atulim, em declaração de voto apresentada no Acórdão nº 3402-003.071, julgado em Maio de 2016, cujo conteúdo reproduzo abaixo:

Historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento, entendido como o produto da venda de mercadorias e da prestação de serviços.

A tentativa de a União incluir no rol de incidência das contribuições todas as receitas operacionais da pessoa jurídica tornou-se uma odisséia que teve início em julho de 1988, quando se pretendeu alterar a base de cálculo do PIS por meio da edição de dois decretos-leis.

O PIS foi instituído por meio da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, a qual previa que as empresas privadas passariam a contribuir para o fundo com duas parcelas, sendo uma com base na dedução do imposto de renda devido e outra com base no faturamento (arts. 1º e 3º).

Esse quadro legislativo se manteve até julho de 1988, quando foram editados os Decretos-Leis nº 2.445, de 29 de junho de 1988, e nº 2.449, de 21 de julho de 1988, por meio dos quais as contribuições mensais até então devidas sobre o faturamento, passariam a incidir sobre a receita operacional bruta (art. 1º, V, do Decreto-Lei nº 2.445/88).

A tentativa de a União ampliar a base de cálculo do PIS por essa via foi rechaçada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE nº 148.754, por meio do qual o Tribunal declarou a inconstitucionalidade formal dos Decretos-Leis nº 2.445 e 2.449, ambos de 1988.

Relativamente ao financiamento da Seguridade Social, a odisséia teve início com a instituição do Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL, por meio da edição do Decreto-Lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982, quando foi criada uma contribuição devida pelas empresas equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento) do faturamento (art 1º, § 1º).

Sobreveio então a Constituição Federal de 1988 e com o passar dos anos a alíquota inicial de 0,5% do FINSOCIAL foi sendo elevada ao mesmo tempo em que foi criada a Contribuição Social sobre o Lucro (Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988).

Houve contestação judicial por parte dos contribuintes e o Supremo Tribunal Federal mais uma vez foi chamado a intervir. No julgamento do RE nº 150.764, o Tribunal manteve a cobrança do FINSOCIAL com a configuração existente na data da promulgação da CF/88, declarando inconstitucionais as majorações procedidas em sua alíquota após o advento da nova ordem constitucional.

Diante da inviabilidade do aumento da contribuição ao FINSOCIAL, foi editada a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por meio da qual foi revogado o FINSOCIAL, instituindo-se a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com alíquota de 2% incidente sobre o faturamento (art. 2º).

Esse quadro legislativo se manteve até a edição da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por meio da qual a União mais uma vez tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS redefinindo o conceito de faturamento (art. 3º, § 1º).

E mais uma vez a União viu sua tentativa frustrada, pois por meio do RE nº 390.840 o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98.

Desse breve retrospecto legislativo, resulta a comprovação da assertiva inicial deste voto, no sentido de que historicamente essas contribuições sempre incidiram sobre o faturamento e que a intenção da União, pelo menos a partir de 1988, sempre foi ampliar o campo de incidência para abarcar a receita operacional.

Todas as vezes em que a União tentou ampliar as bases de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS para alcançar as receitas operacionais das empresas, houve declaração de inconstitucionalidade da norma infraconstitucional.

Esse quadro mudou com o advento da Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, por meio do qual foi alterado o texto do art. 195, I, "b" da CF/88, que passou a prever a incidência das contribuições destinadas ao custeio da seguridade social sobre a "receita ou o faturamento".

A partir dessa alteração constitucional, passou a existir permissão para que o legislador incluísse nas bases de cálculo das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, pois o texto constitucional utilizou o vocábulo "receita" sem nenhuma qualificação ou limitação.

Com lastro nessa alteração constitucional, foram editadas as Medidas Provisórias nº 66, de 2002 e 135, de 2003, que resultaram na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, respectivamente, que nas suas redações originais definiram as bases de cálculo das contribuições nos seguintes termos:

Lei nº 10.637:

" Art. 1ºA contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador **o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

1ºPara efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2ºA base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

Lei nº 10.833

"Art. 1ºA Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, **tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.**

§ 1ºPara efeito do disposto neste artigo, **o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.**

§ 2ºA base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

(...)"

A primeira leitura desses dispositivos legais aparentemente autoriza a pretensão fiscal de incluir a na base de cálculo das contribuições qualquer tipo de receita, seja ela operacional ou não operacional.

Mas embora exista autorização na constituição para a tributação da "receita" em geral, o legislador não se valeu dessa faculdade, pois não só vinculou "a totalidade das receitas" ao termo "faturamento", mas também excluiu expressamente da incidência as receitas não operacionais nos parágrafos 3º dos arts. 1º dessas duas leis.

Nas cabeças dos arts. 1º de ambas as leis, a menção ao termo "faturamento", limita a amplitude do "total das receitas auferidas" ao total das receitas operacionais, uma vez que as receitas não-operacionais não se identificam com faturamento, já que não decorrem da execução do objeto social da pessoa jurídica.

Tal afirmação parece ser confirmada pelos parágrafos 3º dos dois dispositivos citados, que se encarregaram de excluir da incidência das contribuições as receitas não operacionais, nos seguintes termos:

Lei 10.637/2002:

§ 3ºNão integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

I a IV - omissis...

V- referentes a:

a) vendas canceladas ou aos descontos incondicionais concedidos;

b) **reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.**

VI- não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (incluído pela Lei nº 10.684/2003)

Lei nº 10.833/2003:

§ 3ºNão integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I- omissis

II- **não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;**

III e IV- omissis

V- referentes a:

a) omissis

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição que tenham sido computados como receita.

(...)"

Ao contrário do entendimento de alguns, esse rol de exclusões das receitas não operacionais não é exaustivo, pois o legislador, no momento da elaboração da norma, não tem condições de prever todas as hipóteses de receitas não operacionais que podem se apresentar no mundo real.

Tanto isso é verdade que com o advento da Lei nº 12.973, de 13 de maio de 2014, houve alteração na técnica de redação dos artigos 1º das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, pois ao mesmo tempo em que o legislador especificou e limitou a incidência às receitas estabelecidas no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598/77 e no art. 183, VIII da Lei nº 6.404/76, houve ampliação do rol de exclusões de receitas não-operacionais das bases de cálculo, fato que comprova que o rol de exclusões anteriormente existente não era exaustivo. Se fosse exaustivo, não seria necessário e nem logicamente possível que uma lei posterior viesse a ampliá-lo.

Assim, se historicamente o legislador nunca pretendeu incluir as receitas não operacionais nas bases de cálculo do PIS e COFINS e se existe previsão expressa de exclusão dessas receitas nas leis que instituíram as contribuições não cumulativas, é incabível a pretensão da fiscalização tributá-las.

35. Com razão o Ilustre Conselheiro retrocitado. A legislação do PIS/Cofins não cumulativo vigente à época das operações realizadas pela SSP e o FGC previa em seu artigo 1º o seguinte:

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

36. Tal dispositivo enseja uma leitura conjunta com o art. 12 do Decreto-Lei 1.598/77, que definia expressamente o conceito de faturamento mensal e receita bruta, nos seguintes termos:

Art 12 - A receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados.

37. Não se está diante, no presente caso, de receita bruta decorrente da venda de bens e serviços, caracterizado pela legislação de regência como o conjunto de fatos aptos a

configurar a incidência do PIS e da Cofins. É preciso mais do que simples "ganho" para que se configure receita tributável, como também consignou o STF, no mesmo REx 606.107/RS:

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. (grifo nosso)

38. No caso em tela, resta claro que o *perdão de dívida* - considerando aqui o fundamento da fiscalização - 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.

39. E mais, não se trata de uma distinção que estamos inaugurando aqui, mas sim de elemento de discrimen não apenas consagrado jurisprudencialmente como também pela própria legislação, que não se furtou, em diversas oportunidades, em deixar claro que a eliminação de um passivo, conquanto represente um ganho, não deve ingressar na base de cálculo do PIS e Cofins, como no artigo 1º, §3º, incisos V, "b", X e XII da Lei nº 10637/02:

Art. 1º (...)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

V - referentes a: b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, QUE NÃO REPRESENTEM INGRESSO DE NOVAS RECEITAS, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

*X - de subvenções para investimento, **inclusive mediante isenção ou redução de impostos**, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;*

XII - relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções de que tratam as alíneas "a", "b", "c" e "e" do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977;

40. A lei é categórica: sempre que estiver ausente o elemento de ingresso financeiro, o "ganho" não pode se enquadrar na categoria de "receita tributável" - quando muito, no conceito de receita contábil para fins de demonstração do resultado.

41. Frise-se, todavia, que se está enfrentando aqui a impossibilidade da receita decorrente de perdão de dívida compor a base de cálculo do PIS e da Cofins apenas para enfrentar o argumento da autuação em suas próprias bases, pois logo em seguida será demonstrado extensivamente que a operação de dação em pagamento do crédito a receber do BTG, entre a SSP e o FGC, não configura, de forma alguma, perdão de dívida.

II) Da Dação em Pagamento

42. Outro ponto de sustentação da autuação e da decisão da DRJ se funda no argumento de que teria havido um "perdão de dívida" na operação, sob argumento de que o FGC teria recebido, como condição da quitação do passivo existente na SSP, um crédito com valor de face menor do que o crédito que possui perante o devedor.

43. Todavia, é preciso observar que a operação, no caso, envolveu uma **dação em pagamento**, regulada nos artigos 356 a 359 do Código Civil:

CAPÍTULO V Da Dação em Pagamento

Art. 356. O credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida.

Art. 357. Determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes regular-se-ão pelas normas do contrato de compra e venda.

Art. 358. Se for título de crédito a coisa dada em pagamento, a transferência importará em cessão.

Art. 359. Se o credor for evicto da coisa recebida em pagamento, restabelecer-se-á a obrigação primitiva, ficando sem efeito a quitação dada, ressalvados os direitos de terceiros.

44. A dação em pagamento possui como elemento básico a alteração do objeto do contrato, mantendo-se o liame obrigacional, através da substituição da coisa que deveria ser prestada ou entregue por outra - *aliud pro alio*. Como pontua Orlando Gomes, o credor não é obrigado a receber coisa diversa da que constitui objeto da prestação devida, mas a partir de sua aquiescência no recebimento de outro bem ou prestação, não há que se distinguir a dação em pagamento de qualquer outro meio normal de cumprimento da prestação (***Obrigações***, 17ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.145).

45. Mais ainda, uma vez concordando com a dação em pagamento, a operação tem pleno efeito liberatório - daí a importância do consentimento, em vista de se tratar de uma operação de caráter não compulsório para ser tomada como válida. Desse modo, não há que se confundir - confusão esta presente no argumento fiscal - entre modos de extinção da obrigação e o dimensionamento da dívida. Orlando Gomes novamente esclarece a esse respeito:

O efeito que a dação em pagamento produz é a extinção do crédito, qualquer que seja o valor da coisa dada em substituição. Não importa que valha mais ou menos de que a quantia devida ou a coisa que deveria ser entregue. **Se valer menos, o credor não poderá exigir a diferença. Se valer mais, o devedor não terá o direito de exigir a restituição do excedente.** Mas, se o crédito for inexistente, impõem-se a devolução da coisa entregue ou do seu valor. (***Obrigações***, 17ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.146).

46. O regime civil dos efeitos da dação em pagamento implica na imediata extinção da obrigação (PONTES DE MIRANDA. ***Tratado de Direito Privado***, v. 25, §3000, nº4, p.6) e, em se tratando de dação de título de crédito, aplica-se o disposto nos artigos 286 a 299 do Código Civil, relativos à ***cessão de crédito***.

47. Conforme definido por Antunes Varela, "*A cessão de crédito consiste, precisamente, no contrato pelo qual o credor de determinada prestação transmite a terceiro, independentemente do consentimento do devedor, a totalidade ou parte do seu crédito*" (**Direito das Obrigações**, v.2. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p.308). Tal negócio jurídico tem a finalidade de transmitir um crédito preexistente a terceiro, que não participou da relação jurídica originária - no caso em tela, a SSP pretendeu transmitir ao FGC crédito decorrente de negócio assumido junto ao BTG.

48. A distinção principal da cessão de crédito clássica daquela prevista como espécie de dação em pagamento no art. 358 do Código Civil diz respeito à eficácia liberatória que terá em relação a uma obrigação assumida entre o cessionário e o cedente do crédito, a revelia do devedor do crédito cedido.

49. É preciso frisar, mais uma vez, que a natureza consensual da dação em pagamento é o que lhe garante a eficácia liberatória independente do valor da dívida e do bem ou serviço aceito como contraprestação - por exemplo, seria possível que um devedor de uma dívida de R\$ 100 mil reais oferecesse como pagamento um imóvel do valor de R\$ 150 mil, sem que sequer se pudesse cogitar do surgimento de uma inversão nas posições originais, passando o credor a ser devedor da diferença de R\$ 50 mil.

50. A dação em pagamento não exige uma preciso *quid pro quo* de valores para ter sua eficácia liberatória.

51. Esse parece ter sido exatamente o erro no argumento da autuação fiscal, ao interpretar o oferecimento de um crédito de R\$ 450 milhões como pagamento de uma dívida de R\$ 3.8 bilhões como uma dação em pagamento de parcela numericamente equivalente da dívida original, seguida de uma remissão do valor de R\$ 3.35 bilhões.

51.1. Como foi dito, a dação em pagamento não exige, para sua realização, que o valor do bem dado seja equivalente ao valor da dívida existente - o que é corroborado pela eficácia liberatória plena, sem que eventuais excessos ou déficits de valores gerem novas relações de crédito. Assim, cabe um último esclarecimento.

51.2. A fiscalização considerou o valor registrado contabilmente no cruzamento com o valor do passivo baixado após a quitação dada pelo FGC, que resultou na receita eventual de R\$ 3.35 bilhões. Todavia, é preciso retomar o que foi dito sobre o regime contábil de registro de receitas, que segue regras específicas que determinaram que lá fosse colocado o **valor de face** do título.

51.3. Entretanto, não é preciso entrar em minúcias econômicas para perceber que o crédito em questão possui um **valor real**, isto é, o valor de realização dele, muito maior do que os R\$ 450 milhões que constam como valor nominal, na "Data de Fechamento". Não é a toa que, quando o crédito for realizado, cabe à SSP retificar o valor do ativo cedido na sua contabilidade, para adequá-lo ao valor da realização da qual gozou o FGC.

51.4. Isso quer dizer que se na data X o crédito foi realizado no valor de, por exemplo, R\$ 2.5 bilhões, o montante da receita eventual da SSP deveria ser retificado, à partir da retificação do valor do ativo para o montante realizado. Da mesma forma, se na data Y o crédito for realizado por R\$ 3.8 bilhões (conforme a regra "ii"), se verifica que o montante de "receita eventual" deveria ser retificado para zero.

51.5. Imaginem, dentro do exemplo do parágrafo anterior, que essa realização se deu apenas em 2025, e que o PIS/Cofins sobre a receita eventual apurada do confronto entre

o passivo e o valor de face do crédito já fora cobrado em 2017. Estaríamos na canhestra situação de vultosas contribuições cobradas sobre uma receita que simplesmente desapareceu após a realização do crédito cedido, e sem qualquer possibilidade da SSP pedir restituição ou compensação do tributo pago indevidamente, em razão da decadência.

51.6. O exemplo deixa claro que se trata de uma receita meramente contábil, mas que não consubstancia ingresso financeiro, e está sujeita inclusive a desaparecer quando da realização do crédito cedido, ocasião em que a SSP poderia corrigir o valor do ativo cedido.

51.7. Resta claro, assim, que a divergência entre o valor de face do crédito e o passivo da SSP existe apenas em razão das regras vigentes de contabilidade, visto que o valor real daquele é muito superior ao tomado como referência pela fiscalização.

52. Trata-se de um equívoco que contraria a lógica dos institutos do Direito Civil, cuja observância na seara tributária deve ser respeitada por força dos artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

53. Assim, é juridicamente impossível que após uma dação em pagamento tomada com efeito liberatório total da obrigação original exista algo a ser remido, perdoado, pois a dívida já foi inteiramente extinta.

54. Diferentemente do sustentado pela Ilustre Conselheira relatora, não se trata de caso de aplicação da Solução de Consulta nº 306 - SRRF/9ª RF/Disit, haja vista que **não há descontos financeiros**, o que há, efetivamente, é o encerramento do vínculo obrigacional entre o FGC e a SSP, em razão do efeito liberatório da dação em pagamento. Não há necessidade do bom entrega na dação em pagamento tenha exatamente o valor do crédito que se pretende extinguir, tampouco procede a afirmação de que em caso de diferença a menor ou a maior se possa falar em surgimento de uma nova relação creditícia, relativa a essa diferença.

55. Por fim, cabe também o contraste com a figura da remissão, definida por Venosa como "*o ato ou efeito de remitir, perdoar uma dívida, ocorrendo quando o credor libera o devedor, no todo ou em parte, sem receber pagamento*". (como citado pela relatora).

55.1. Toda obrigação, para alcançar plena eficácia, depende do adimplemento ou pagamento da mesma - é a sua *morte natural*. Todavia, existem diversos modos pelos quais uma obrigação pode ser extinta - é a lição da doutrina italiana (especialmente MESSINEO. *Manuale Elementare di Diritto Civile e Commerciale*, v. 2, p.356), ao distinguir os modos entre *satisfatórios* e *não-satisfatórios*.

55.2. Ensina Orlando Gomes que são satisfatórios os modos através dos quais o credor recebe a prestação, direta ou indiretamente. Diretos são aqueles em que o objeto da prestação é entregue, sendo o pagamento a hipótese por excelência, ao passo que indiretos seriam aqueles em que ainda que não se receba a prestação, há uma desobrigação do devedor, como nos casos de confusão ou compensação. Por outro lado, não satisfatórios são os modos que desobrigam o devedor sem que o credor receba a prestação, como na novação, remissão, prescrição e impossibilidade superveniente de caráter fortuito (*Obrigações*, 17ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2008, p.151).

55.3. Não restam dúvidas de que a dação em pagamento nada mais é do que modalidade satisfatória direta, pois se trata, ao fim e ao cabo, de simples **modalidade de pagamento**, como reconhecido de forma ampla pela doutrina civilista.

55.4. Muito longe disso, a remissão ou perdão de dívida implica em um ato unilateral do credor, com vistas à extinção do crédito, através da renúncia expressa do seu direito. Ao se verificar o recebimento de um crédito, já resta absolutamente claro que o FGC não praticou remissão, mas sim recebeu um direito de crédito perante terceiro como pagamento pela dívida assumida, como de resto já foi abordado anteriormente.

55.5. Portanto, trata-se de rotunda impropriedade técnica a qualificação da operação entre a SSP e o FGC como uma espécie de remissão ou perdão, sendo, nos termos da legislação de Direito Privado, espécie de dação em pagamento.

c) Da inaplicabilidade dos precedentes citados da CSRF

56. Da mesma forma, descabe aplicar no caso os precedentes apontados da Câmara Superior de Recursos Fiscais relativos ao julgamento de IRPJ. Tratam-se de materialidades tributárias absolutamente distintas: enquanto o PIS/Cofins incidem sobre **receitas** decorrentes da atividade de venda de bens e serviços, o IR tem como fato gerador a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica do produto do capital, do trabalho ou de ambos, bem como de proventos e quaisquer acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43 do CTN.

57. É clara na contabilidade a diferença entre receitas propriamente ditas e simples "ganhos", da mesma forma que nem toda receita compõe renda tributável, e nem sempre a renda tributável depende de receita.

57.1. Por exemplo: a receita da venda de bens do ativo não circulante, nos termos do art. 1º, §3º, VI é enquadrada como receita, mas excluída da base de cálculo do PIS/Cofins, ao passo que sequer poderia ser cogitada como materialidade da IR (salvo na realização de ganho de capital), pois não implica em acréscimo patrimonial, exigido pelo art. 43, II do CTN.

57.2. Outro exemplo seria o ajuste a valor presente de um imóvel do ativo da empresa, para fins de oferecê-lo como garantia em um empréstimo. Antes da Lei nº 12.973/2014, tal situação não seria enquadrada como receita, mas poderia se reconhecer acréscimo patrimonial, nos termos do art. 43, II do CTN, ainda que a legislação ordinária só reconheça a realização dessa renda com a alienação do ativo (diferentemente, por exemplo, de como decidiu a Suprema Corte norte americana no caso *Helvering v. Bruum*, em 1940, desvinculando a realização financeira da realização econômica).

58. Estes exemplos servem para deixar claro que as hipóteses de incidência do PIS/Cofins e IRPJ são absolutamente distintas, não sendo válida a invocação de precedentes da CSRF sobre este último, para orientar quanto ao primeiro.

59. Este Colegiado já enfrentou a distinção entre receita e renda com bastante rigor técnico, na ocasião do julgamento do Acórdão 3402-003.239, julgado em Agosto de 2016 e de relatoria da Conselheira Maria Aparecida, que em seu voto consignou e aderiu à posição do Professor José Antônio Minatel, citada abaixo:

O ingresso financeiro é um dos atributos que permitem qualificar o conteúdo material da receita, mas nem todo ingresso tem natureza de receita. É preciso caráter de definitividade da quantia ingressada e que tenha como causa o exercício de atividade empresarial".

(...)

"Já afirmamos que receita pressupõe ingresso, no sentido de contraprestação em dinheiro recebida, por exemplo, pelo comerciante proveniente da venda de mercadorias, ou pela atividade desempenhada pelo prestador de serviços, assim como se qualificam no contexto de receita os juros que remuneram o capital transferido num contrato de mútuo. Nessa concepção, foram tomados sob o genérico rótulo de receita, por não ser demais repetir que tais eventos têm configuração instantânea de circulação de riqueza, aferível na contrapartida instantânea de cada negócio ou operação, portanto, prescindem de apuração de resultado mediante confronto com os custos correspondentes. O mesmo não acontece com a renda, conceito relacional, pois pressupõe avaliação técnica do efetivo resultado, num determinado período de tempo, segundo métodos e critérios predefinidos, para o que são relevantes todos os fatores interrelacionados para exteriorizá-lo." (MINATEL, José Antonio. *O Conteúdo do conceito de receita*. São Paulo: MP Editora, 2005)

60. Desse modo, não restam dúvidas de que o raciocínio esgrimido nos casos de IRPJ não tem aplicabilidade no âmbito da discussão travada no presente caso.

d) Das preliminares de nulidade e da impossibilidade de cobrança de juros sobre multa de ofício

Em razão da divergência em relação ao voto da relatora ter se dado quanto ao mérito, e nos termos do artigo 59, §3º do Decreto 70.235/72 (*§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.*), em resolvendo de modo favorável ao Contribuinte o mérito do Recurso, deixo de apreciar as preliminares de nulidade.

Prejudicado também o argumento da incidência de juros sobre multa de ofício, em razão do provimento de mérito.

e) Conclusão

Pode-se concluir que, em síntese, que:

I) A cessão do crédito a receber da SSP para o FGC corresponde, juridicamente, a uma operação de dação em pagamento, tendo eficácia liberatória plena.

II) A "receita eventual" apurada no confronto entre o ativo cedido e o passivo baixado não corresponde ao conceito de receita tributável do PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro, e por não decorrer das atividades econômicas da empresa.

III) A "receita eventual" decorre, em rigor, de uma disparidade entre o valor do registro contábil, que adotou o valor de face do título, e o valor real do mesmo, e não de um "perdão de dívida", como sustentado pela fiscalização.

Ante o exposto, voto por dar PROVIMENTO INTEGRAL ao Recurso Voluntário do Contribuinte, nos termos do presente voto.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto