



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 16327.720855/2014-11
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9303-008.341 – 3ª Turma
Sessão de 20 de março de 2019
Matéria PIS/PASEP E COFINS
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

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

COFINS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA DO ATIVO. AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. NATUREZA DE RECEITA.

A redução do Passivo sem uma contrapartida do Ativo, em razão de remissão parcial de dívida, aumenta o patrimônio da pessoa jurídica e, como tal, representa receita operacional sujeita à incidência do PIS e da Cofins, independentemente da denominação da operação que proporcionou o ganho.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

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

PIS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA DO ATIVO. AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. NATUREZA DE RECEITA.

A redução do Passivo sem uma contrapartida do Ativo, em razão de remissão parcial de dívida, aumenta o patrimônio da pessoa jurídica e, como tal, representa receita operacional sujeita à incidência do PIS e da Cofins, independentemente da denominação da operação que proporcionou o ganho.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

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

RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. SIMILITUDE FÁTICA. ASPECTOS RELEVANTES. CARACTERIZAÇÃO

Demonstrado que há similaridade fática entre os litígios enfrentados pelos acórdãos recorrido e paradigmas acerca de aspectos fáticos e jurídicos que, por si só, seriam suficientes para, em tese, rever o julgado recorrido, não há fundamento para que se negue seguimento ao recurso especial de divergência em razão de pretensa dessemelhança.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à omissão de receitas, ao perdão de dívida, às exigências reflexas, à contribuição ao PIS e Cofins, ao perdão de dívida e quanto à incidência do PIS e da Cofins Não-Cumulativa e, no mérito, na parte conhecida, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Tatiana Midori Migiyama (relatora), Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que não conheceram do recurso e que lhe negaram provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Demes Brito. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama – Relatora

(Assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional contra Acórdão nº 3402-004.002, da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, que, por maioria de votos, deu provimento integral ao recurso, consignando a seguinte ementa:

“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.”

Insatisfeita, a Fazenda Nacional opôs Embargos de Declaração, alegando omissão e que é de competência da 1ª Seção processar e julgar recursos que versem sobre lançamento de PIS e Cofins, quando reflexos do IRPJ, e formalizados com base nos mesmos elementos de prova.

Em Despacho às fls. 2414 a 2417, os embargos foram rejeitados, considerando:

“[...]

Os embargos opostos pela Fazenda Nacional, não obstante tempestivos, são manifestamente improcedentes, eis não houve a alegada omissão no acórdão recorrido, primeiramente, porque não se trata de matéria alegada pela recorrente no recurso voluntário (fls. 2258/2280), nem tampouco pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões (fls. 2337/2349).

Inclusive, por ocasião de sua impugnação, a contribuinte já tinha se manifestado no sentido de não havia relação de prejudicialidade entre os processos de PIS/Cofins e de IRPJ/CSLL, conforme trecho abaixo transcrito, o que não foi contestado pelo julgador da DRJCuritiba, que efetuou seu julgamento (Acórdão 06-53.929 - 3ª Turma da DRJ/CTA, de 27/01/2016), de forma completamente independente do outro julgamento da DRJ-Brasília no

âmbito do IRPJ/CSLL (Acórdão 03-63.870 - 2ª Turma da DRJ/BSB, de 29/09/2014):

(...) NÃO há qualquer questão jurídica prejudicial entre os processos administrativos fiscais n.ºs 10882.721304/2014-93 (IRPJ e CSLL) e 16327.720855/2014-11 (PIS e COFINS), tendo em vista que:

(i) a cobrança de supostos débitos de IRPJ e CSLL no processo administrativo fiscal n.º 10882.721304/2014-93 decorre de divergências entre a Requerente e a D. Fiscalização com relação ao tratamento fiscal dispensado à baixa do ATIVO "conta 1225101010002 - Aporte para Recomposição Patrimonial" no contexto da alienação do investimento mantido pela Requerente no Panamericano, e está relacionada à possibilidade de exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

(ii) a cobrança de supostos débitos de PIS e COFINS no presente processo decorre de divergências entre a Requerente e a D. Fiscalização com relação ao tratamento fiscal dispensado à baixa do PASSIVO "conta 3510909010017 - Receitas Eventuais – Operação PAN" no contexto da dação em pagamento descrita no Contrato de Pagamento, e está relacionada à não sujeição desses valores à incidência do PIS e da COFINS à alíquota de 9,25% como pretende a D. Fiscalização.

(...)

As exigências de PIS/Pasep e Cofins do presente processo não são reflexas do lançamento de IRPJ e de CSLL no processo n.º 10882.721304/2014-93, eis que não objeto de uma mesma ação fiscal, não obstante a ação fiscal do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) n.º 0811300-2014-00246, que originou o presente auto de infração, seja um desdobramento da outra ação fiscal de MPF-F n.º 0811300-2012-00195, que resultou nos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Ademais, no auto de infração do presente processo, o fato tributável pelo PIS/Cofins foi o perdão parcial de dívida entre a contribuinte e o Fundo Garantidor de Crédito (FGC) no montante de R\$ 3,35 bilhões, considerado como um auferimento de receita no período de apuração de janeiro de 2011 (extinção parcial de um passivo sem o desaparecimento concomitante de um

ativo de valor igual ou maior), enquanto que, no processo nº 10882.721304/2014-93, as exigências de IRPJ e de CSLL foram motivadas por outros fatos, nos seguintes termos:

(...)

Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A, referentes aos anos de 2009 a 2011, para a exigência de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 2.005.502.879,39, em razão de a Fiscalização ter apurado as seguintes irregularidades fiscais na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro: (1) IRPJ/CSLL - falta de adição de deságios obtidos na aquisição de investimentos, em razão da sua liquidação, no montante de R\$ 42.026.591,26 (Ano de 2011);

(2) IRPJ/CSLL - dedução indevida de baixa de ativo denominado "Aporte para Recomposição Patrimonial", no montante de R\$ 3.427.428.400,00, contabilizada como despesa (Ano de 2011); (3) CSLL - falta de adição das baixas das diferenças de correção monetária IPC/BTNF registradas em contas de investimento, nos montantes de R\$ 7.194.130,40 (Ano de 2010) e R\$ 2.609.946,82 (em 2011); (4) CSLL - falta de adição da provisão com acréscimos moratórios de tributos sub judice, nos montantes de R\$ 852.743,31 (Ano de 2009), e R\$ 221.985,54 (Ano de 2010); e (5) Multa Isolada - em face das infrações apuradas, foi efetuado o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. (...)

Conforme determina o art. 65, §3º do Regimento Interno do CARF, na redação dada pela Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016, o Presidente "não conhecerá os embargos intempestivos e rejeitará, em caráter definitivo, os embargos em que as alegações de omissão, contradição ou obscuridade sejam manifestamente improcedentes ou não estiverem objetivamente apontadas". Assim, proponho a rejeição em caráter definitivo dos embargos opostos pela Fazenda Nacional em face da sua alegação de omissão ser manifestamente improcedente. [...]"

Irresignada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, trazendo, entre outros, que:

- Em relação aos fatos:
 - ✓ Trata-se de lançamento de Cofins e de PIS/PASEP, inclusive multa de ofício e juros de mora, em razão da falta de adição, à base de cálculo dessas contribuições, da receita auferida com a remissão de dívidas;
 - ✓ O contribuinte, holding do Grupo Sílvio Santos - GSS, detinha, em 31.12.10, a participação acionária de 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 31.1.11, 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;
 - ✓ Esse passivo é 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. Quanto à primeira, ela foi contraída mediante a emissão privada de 250 mil debêntures da SSP, tendo o FGC subscrito a totalidade dessa emissão, na qualidade de investidor exclusivo;
 - ✓ Quanto à segunda, ela foi contraída por meio de um contrato de mútuo, assinado em 31.1.11, entre a SSP (devedora) e o FGC (credor);
 - ✓ Na mesma data (31.1.11), 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, pagos com créditos a receber nos valores de R\$ 446 milhões e de R\$ 4 milhões (SSP e BF, respectivamente), exigíveis no dia 28.7.28, 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;
- ✓ Nessa mesma data, 31.1.11, 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 as debêntures e o mútuo, bem como a conta ativa relativa ao crédito com o Banco BTG, foram baixadas, tendo sido apurado uma receita no valor de R\$ 3,35 bilhões;
 - ✓ A autuada não recolheu o PIS e a Cofins incidente sobre essa receita, sob a justificativa de que o resultado gerado com a operação de dação em pagamento para quitação da dívida contraída pela SSP com o FGC não estaria sujeito aos referidos tributos;
 - ✓ A fiscalização, porém, efetuou o lançamento, sustentando que a receita apontada deve ser tratada como uma remissão de dívida (perdão), devendo incidir sobre ela tanto o PIS como a Cofins;
 - ✓ Cientificado do auto de infração, a contribuinte apresentou impugnação, que foi rejeitada pela DRJ sob o fundamento de que “*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.*”;
 - ✓ O Colegiado *a quo* entendeu que a mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como recita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro.
- Em Preliminar – Nulidade – competência – questão de ordem pública, a Fazenda suscitou em sede de Embargos omissão quanto ao disposto no

art. 2º, inciso IV, do Anexo II, do RICARF, alegando que há determinação expressa que compete à 1ª Seção processar e julgar recursos que versem sobre lançamento de PIS e Cofins, quando reflexos do IRPJ, e formalizados com base nos mesmos elementos de prova;

- A presente autuação é reflexo do lançamento de IRPJ e CSLL – Processo 10882.721304/2014-93 e decorre dos mesmos fatos, conforme, aliás, encontra-se consignado no Termo de Verificação Fiscal;
- Quanto à omissão de receitas, a legislação tributária prescreve a incidência do PIS e da Cofins sobre a receita bruta, assim entendida a totalidade das receitas auferidas independentemente da atividade desenvolvida e da classificação contábil adotada;
- A receita decorrente de remissão de dívida não se encontra dentre as não tributáveis o que seria cabível somente a partir de uma norma tributária isentiva como as receitas financeiras (exceto os juros sobre o capital próprio) que têm as alíquotas reduzidas a zero por conta do Decreto nº 5.442/05. Ou, ainda, as receitas de exportação de mercadorias e demais receitas elencadas no art. 5º da Lei nº 10.637/02 e no art. 6º da Lei nº 10.833/03 que não sofrem a incidência do Pis/Pasep e da Cofins;
- O valor contabilizado como despesa, em decorrência de algum evento pretérito, deve ser contabilizado como receita, quando o motivo que levou à contabilização assim realizada deixa de existir. É o caso de perdão de dívida, cujo lançamento contábil deve ser realizado mediante crédito em conta de receita operacional.

Contrarrazões ao recurso foram apresentadas pelo sujeito passivo, que trouxe, entre outros, que:

- A dação em pagamento e perdão de dívidas são institutos jurídicos diferentes, com efeitos jurídicos diversos, motivo pelo qual a operação ocorrida em 31.1.2011, entre o sujeito passivo e o Fundo Garantidor, não consubstancia “perdão de dívida” passível de tributação pelo PIS e pela Cofins, especialmente quando se considera que o Fundo Garantidor outorgou quitação em vista de pagamento

com ativo que vale substancialmente mais que o registrado nos livros em razão da convenção contábil;

- Quanto à preliminar de incompetência suscitada pela Fazenda, o caso do IRPJ e da CSLL trata da possibilidade de deduzir a perda de um crédito financeiro (decorrente de “aporte em conta de sócio”) detido em face do Panamericano, enquanto o presente caso trata da quitação de débitos em face do Fundo Garantidor por meio de “dação em pagamento” do crédito BTG;
- O recurso não deve ser conhecido, pois não há como se comprovar a divergência considerando os acórdãos indicados como paradigmas.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama – Relatora.

Depreendendo-se da análise do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, entendo que o recurso não merece ser conhecido, em respeito ao art. 67 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/15 com alterações posteriores.

Importante recordar que a Fazenda Nacional traz em sede preliminar - nulidade do acórdão recorrido, alegando que compete à 1ª Seção processar e julgar recursos que versem sobre lançamento de PIS e Cofins, quando reflexos do IRPJ, nos termos do art. 2º, inciso IV da Portaria MF 152/16.

Para tanto, traz a Fazenda Nacional que a presente autuação é reflexo do lançamento de IRPJ e CSLL – Processo nº 10882.721304/2014-93 – e decorre dos mesmos fatos.

Em relação à essa questão, importante trazer que:

- Tal incompetência da 3ª Seção alegada pela Fazenda Nacional não foi suscitada pela Fazenda em contrarrazões ao recurso voluntário interposto pelo sujeito passivo;
- E o contribuinte, inclusive na impugnação, já havia manifestado que não havia prejudicialidade entre os processos de PIS/Cofins e de IRPJ/CSLL, não tendo sido contestado pelos julgadores da DRJ – Curitiba, que julgaram o processo de forma independente de outro julgamento da DRJ Brasília (IRPJ/CSLL), inclusive trazendo no acórdão (Destques meus):

“[...]NÃO há qualquer questão jurídica prejudicial entre os processos administrativos fiscais n.ºs 10882.721304/2014-93 (IRPJ e CSLL) e 16327.720855/2014-11 (PIS e COFINS), tendo em vista que:

(i) a cobrança de supostos débitos de IRPJ e CSLL no processo administrativo fiscal n.º 10882.721304/2014-93 decorre de divergências entre a Requerente e a D. Fiscalização com relação ao tratamento fiscal dispensado à baixa do ATIVO "conta 1225101010002 - Aporte para Recomposição Patrimonial" no contexto da alienação do investimento mantido pela Requerente no Panamericano, e está relacionada à possibilidade de exclusão desses valores da base de cálculo do IRPJ e da CSLL; e

(ii) a cobrança de supostos débitos de PIS e COFINS no presente processo decorre de divergências entre a Requerente e a D. Fiscalização com relação ao tratamento fiscal dispensado à baixa do PASSIVO "conta 3510909010017 -Receitas Eventuais – Operação PAN" no contexto da dação em pagamento descrita no Contrato de Pagamento, e está relacionada à não sujeição desses valores à incidência do PIS e da COFINS à alíquota de 9,25% como pretende a D. Fiscalização.

[...]

Analisando os autos do processo, concordo com o exame dessa preliminar feita pela DRJ e, por último pela Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula – o

que, peço licença para transcrever parte constante do Despacho de admissibilidade dos embargos (Grifos meus):

“[...]”

As exigências de PIS/Pasep e Cofins do presente processo não são reflexas do lançamento de IRPJ e de CSLL no processo nº 10882.721304/2014-93, eis que não objeto de uma mesma ação fiscal, não obstante a ação fiscal do Mandado de Procedimento Fiscal – Fiscalização (MPF-F) nº 0811300-2014-00246, que originou o presente auto de infração, seja um desdobramento da outra ação fiscal de MPF-F nº nº 0811300-2012-00195, que resultou nos lançamentos de IRPJ e de CSLL.

Ademais, no auto de infração do presente processo, o fato tributável pelo PIS/Cofins foi o perdão parcial de dívida entre a contribuinte e o Fundo Garantidor de Crédito (FGC) no montante de R\$ 3,35 bilhões, considerado como um auferimento de receita no período de apuração de janeiro de 2011 (extinção parcial de um passivo sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior), enquanto que, no processo nº 10882.721304/2014-93, as exigências de IRPJ e de CSLL foram motivadas por outros fatos, nos seguintes termos:

(...)

Trata-se de autos de infração em face da pessoa jurídica SILVIO SANTOS PARTICIPAÇÕES S/A, referentes aos anos de 2009 a 2011, para a exigência de IRPJ e CSLL, no valor total de R\$ 2.005.502.879,39, em razão de a Fiscalização ter apurado as seguintes irregularidades fiscais na determinação do lucro real e da base de cálculo da contribuição social sobre o lucro: (1) IRPJ/CSLL - falta de adição de deságios obtidos na aquisição de investimentos, em razão da sua liquidação, no montante de R\$ 42.026.591,26 (Ano de 2011);

(2) IRPJ/CSLL - dedução indevida de baixa de ativo denominado "Aporte para Recomposição Patrimonial", no montante de R\$ 3.427.428.400,00, contabilizada como despesa

(Ano de 2011); (3) CSLL - falta de adição das baixas das diferenças de correção monetária IPC/BTNF registradas em contas de investimento, nos montantes de R\$ 7.194.130,40 (Ano de 2010) e R\$ 2.609.946,82 (em 2011); (4) CSLL - falta de adição da provisão com acréscimos moratórios de tributos sub judice, nos montantes de R\$ 852.743,31 (Ano de 2009), e R\$ 221.985,54 (Ano de 2010); e (5) Multa Isolada - em face das infrações apuradas, foi efetuado o lançamento da multa isolada por falta de recolhimento da estimativa do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.

(...)

Vê-se que se tratam de fatos e matérias diferentes, eis que:

- No presente caso, estaremos discutindo se na dação em pagamento há que se falar em “remissão de dívida”/perdão de dívida e, por conseguinte, destrinchar o conceito de receita – para fins de tributação pelo PIS e pela Cofins e a baixa de passivo;
- Enquanto, no processo que trata de IRPJ e CSLL, a discussão se resumiu na dedução indevida da baixa de ativo, baixa de diferença de correção monetária e falta de provisão com encargos, tal como se observa pela ementa do acórdão 1401-002.099:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2009, 2010, 2011

NULIDADES. FALTA DE INDICAÇÃO DA INFRAÇÃO E FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

Não incorre nulidade por falta de indicação da infração ou de fundamentação quando a descrição da autuação aponta todos os elementos em que se baseia e os fundamentos jurídicos que indicam os atos contestados.

DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE INVESTIMENTO. ADIÇÃO AO LALUR NA LIQUIDAÇÃO. NÃO COMPROVAÇÃO. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovada a adição dos deságios obtidos na aquisição de investimentos quando de sua liquidação. Mantém-se o lançamento de adição na apuração do lucro real.

DEDUÇÃO INDEVIDA DE PERDA EM BAIXA DE APORTE DE CAPITAL. PROCEDÊNCIA.

Os valores entregues à empresa controlada para saneamento de patrimônio líquido negativo não podem ser considerados dedutíveis quando de sua baixa como perda, por se configurar operação de aporte de capital em controlada e não restar caracterizado o cumprimento de determinação legal do órgão regulador.

BAIXA DE DIFERENÇAS IPC x BTNF DE 1990. FALTA DE ADIÇÃO À BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

Não sendo comprovada a adição das diferenças de IPX x BTNF de 1990 na base de cálculo da CSLL, mantém-se o lançamento de adição na apuração desta mesma base.

PROVISÃO DE ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS SOBRE TRIBUTOS SUB JUDICE. FALTA DE ADIÇÃO NA BASE DE CÁLCULO DA CSLL. PROCEDÊNCIA.

Não são dedutíveis as provisões de acréscimos moratórios relativos a tributos sub judice, enquanto mantida esta condição. Valores das provisões devem ser adicionados de ofício à base de cálculo da CSLL quando não comprovada a adição pelo contribuinte.

MULTA ISOLADA. FALTA DE PAGAMENTO DA ESTIMATIVA DO IRPJ E CSLL. ABSORÇÃO PELA MULTA DE OFÍCIO. PRINCÍPIO DA CONSUNÇÃO. IMPROCEDÊNCIA.

Tratando-se a multa isolada pela falta de recolhimento de estimativa de penalidade sobre o mesmo objeto de falta de recolhimento do IRPJ e CSLL anual. A penalidade maior, de ofício, absorve a menor até o montante do seu valor. Incidência do Princípio da Consunção. No caso comprovando-se a absorção

total da multa isolada pela multa de ofício aplicada, improcede a aplicação da multa isolada.”

Sendo assim, vê-se claro que se tratam de fatos e lides diferentes tratados em processos diversos – o que, por conseguinte, é de se afastar a alegação de incompetência da 3ª Seção nesse caso. É de se recordar ainda que não se tratam de mesmos elementos de provas, vez que, como esclarecido pela DRJ, tratam-se de “ações” fiscais diferentes, ainda que um MPF tenha se originado de outro.

Ademais, é de se trazer que o paradigma indicado não serve para comprovar a divergência jurisprudencial, eis que:

- O acórdão 9303-001.488 trouxe que a competência para julgar matéria relativa à contribuição reflexa do IRPJ era do 1º Conselho de Contribuintes, pois para se definir qual a alíquota de PIS seria a correta, caberia ao 1º Conselho de Contribuintes definir se a “Elo Assessoria e Corretora de Seguros Ltda” seria “agente autônomo de seguros privados” ou “corretor de seguros”;
- Tanto é assim, que a 1ª Seção, no processo de nº 10830.004083/2001-86, definiu que não se aplicava às corretoras de seguros a alíquota majorada da CSLL de que trata o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91:

“[...]”

CSLL – INEXISTÊNCIA DE COINCIDÊNCIA CONCEITUAL ENTRE OS TERMOS “AGENTE AUTÔNOMO DE SEGUROS PROVADOS” E “CORRETOR DE SEGUROS” – ART. 22, § 10, DA LEI Nº 8.212/91 – ALÍQUOTA MAJORADA – NÃO APLICAÇÃO ÀS CORRETORAS DE SEGURO – Não há coincidência conceitual entre os termos “agente autônomo de seguros privados” e “corretor de seguros”, não se aplicando às corretoras de seguros a alíquota majorada de que trata o art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91.

Não haveria como o 2º Conselho efetivamente julgar qual a alíquota de PIS seria aplicável ao caso em questão, pois se no processo que a 1ª Seção estivesse

julgando fosse definido que a pessoa jurídica deveria observar a alíquota majorada de CSLL aplicável às pessoas referidas no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91, nos termos do art. 8º da Lei 10.637/02 e art. 8º da Lei 10.833/03, essa pessoa jurídica não deveria observar a sistemática não cumulativa do PIS e da Cofins (com alíquotas menores). E se a 1º Seção julgasse de forma a afastar para a pessoa jurídica a regra aplicável às pessoas referidas no art. 22, § 1º, da Lei 8.212/91 para a CSLL, essa deveria, por consequência, observar a sistemática não cumulativa das contribuições – com alíquotas maiores.

Sendo assim, vê-se claro que no acórdão indicado como paradigma, os julgadores deveriam realmente alegar a incompetência do 2º Conselho com direcionamento da apreciação da matéria para o 1º Conselho de Contribuintes, pois efetivamente a decisão tomada para a CSLL iria se refletir para a definição das alíquotas corretas de PIS e Cofins. Diferentemente do presente caso, em que o julgado em um processo não interfere no outro.

Sendo assim, por considerar imprestável o aresto indicado como paradigma para ressurgir com a alegação de incompetência da 3º Seção de Julgamento, pois se tratam de fatos diversos, entendo que não devo conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional nessa parte.

Quanto ao mérito trazido em Recurso Especial, importante trazer que a Fazenda Nacional traz como paradigma o acórdão 1101-001.115, que contém a seguinte ementa (Grifos meus):

*“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA
IRPJ*

Ano-calendário: 2004

*PERDAS PATRIMONIAIS NÃO DEDUTÍVEIS. DOAÇÃO DE ATIVO.
LIBERALIDADE. NÃO CARACTERIZAÇÃO. A cessão a terceiros de
direitos e obrigações resultantes de contrato de concessão de exploração
de petróleo é ato bilateral e não pode ser caracterizado como doação.
Ausente prova que sustente a conclusão de que a contribuinte poderia
ter negociado o direito cedido por um valor positivo, sua baixa contra
resultado deve ser admitida como perda de capital.*

OMISSÃO DE RECEITAS. PERDÃO DE DÍVIDA.

A baixa de obrigação para com os sócios, se não convertida em capital social, também caracteriza perdão de dívida, representando acréscimo ao Patrimônio Líquido da devedora que deve ter como contrapartida o resultado do período de apuração.

BAIXA DE OBRIGAÇÕES EM CONTRAPARTIDA A DESPESAS PRÉOPERACIONAIS. ENCERRAMENTO DE ATIVIDADES.

O resultado decorrente do perdão de dívida é anulado na parte correspondente a perdas decorrentes da baixa de despesas pré-operacionais por ocasião do encerramento das atividades da pessoa jurídica e da cessão dos contratos de exploração dos ensejaram aqueles gastos.

EXIGÊNCIAS REFLEXAS. CONTRIBUIÇÃO AO PIS. COFINS.

Somente as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado estão excluídas da base impositiva das contribuições apuradas na sistemática não cumulativa. Todavia, no período em que a exigência foi formulada na sistemática cumulativa, a declaração de inconstitucionalidade do fundamento legal do lançamento permite que os órgãos administrativos de julgamento cancelem a exigência.

CRÉDITOS ESCRITURADOS. BAIXA POR NÃO UTILIZAÇÃO.

Se a autoridade fiscal não logra desconstituir os créditos que, apurados na sistemática não cumulativa, foram escriturados pelo sujeito passivo e baixados em razão, apenas, do encerramento de suas atividades, deve ser revertida a baixa destes valores contra o resultado e admitida sua utilização para redução dos créditos tributários apurados.

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

O não-recolhimento de estimativas sujeita a pessoa jurídica à multa de ofício isolada, ainda que encerrado o ano-calendário.”

Nesse caso do aresto paradigma, vê-se que **em nenhum momento houve a discussão sobre o instrumento jurídico “dação em pagamento”**, o que, por conseguinte, **nem se chegou a cogitar em equiparação de dação em pagamento com perdão de dívida**. Inclusive, foi acordado que a operação se caracterizou como ato unilateral de transferência de patrimônio e renda de credor estrangeiro, em favor da empresa nacional, que não se confunde

com aumento de capital e se sujeita à incidência de IRPJ, CSLL e PIS e Cofins, observando, inclusive, que a jurisprudência administrativa tem equiparado tais operações a doação entre pessoas jurídicas.

No presente caso, diferentemente do acórdão paradigma, não se trata de ato unilateral, vez que houve efetivamente um instrumento formal de dação em pagamento, onde as partes se manifestam por receber prestação diversa da que lhe é devida e determinado o preço da coisa dada em pagamento, as relações entre as partes devem ser reguladas pelas normas do contrato, conforme reza os arts. 356 a 359 do CC/02. **Ademais, inclusive, foi afastada a caracterização de “perdão de dívida”**, vez que, independentemente de o valor de face, o valor real do título correspondia efetivamente ao crédito da SSP para o FGC.

É de se recordar também os fundamentos utilizados no aresto recorrido para se afastar a tributação pelo PIS e Cofins o valor objeto do auto de infração:

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

Sendo assim, resta claro que o acórdão 1101-001.115 não traz os mesmos fatos tratados no aresto recorrido, além de não ter rebatido todos os fundamentos considerados no r. aresto, **tampouco tratando de “dação em pagamento”**. E se considerassem que o acórdão indicado como paradigma atacou um dos fundamentos – “perdão de dívidas” dos sócios estrangeiros, ainda assim não seria possível conhecê-lo, pois o fundamento suficiente para a manutenção do acórdão não foi atacado –que seria o instrumento jurídico dação em pagamento.

Frise-se esse entendimento os acórdãos emitidos por esse Colegiado:

- Acórdão 9303-007.540:
*“Assunto: Processo Administrativo Fiscal
Período de apuração: 10/01/2005 a 31/05/2008
NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO ESPECIAL.
DISSIMILITUDE FÁTICA/FUNDAMENTOS.
Não se conhece do Recurso Especial quando as situações fáticas e fundamentos considerados nos acórdãos paradigma são distintos da situação tratada no acórdão recorrido, não se prestando os arestos, por conseguinte, à demonstração de dissenso jurisprudencial.”*
- Acórdão 9303-007.047:
*“RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS DIVERGENTES.
Não deve ter seguimento o recurso especial **que não ataca os fundamentos da decisão recorrida.**”*
- Acórdão 9303-005.111:
“Assunto: Imposto sobre a Importação - II Data do fato gerador: 06/09/2001 RECURSO ESPECIAL. NÃO CONHECIMENTO. FUNDAMENTOS AUTÔNOMOS. Não deve ter seguimento o recurso especial que ataca apenas um dos fundamentos da decisão recorrida, quando o outro é suficiente para manutenção do acórdão.”

Quanto ao outro acórdão indicado como paradigma – o de nº 3201-002.117, que traz em sua ementa:

*“Exercício: 2002
PERDÃO DE DÍVIDA. PIS. REGIME NÃO CUMULATIVO.
O perdão de dívida importa para o devedor acréscimo patrimonial, caracterizando-se como receita operacional, cujo valor deve ser computado na base de cálculo do PIS apurado no regime não cumulativo.”*

Vê-se que não há como se conhecer pelos mesmos fundamentos já trazidos para o 1º acórdão indicado como paradigma. Nesse caso, o que se discute é efetivamente um

perdão de dívida contraída com sua matriz e com outras subsidiárias do mesmo grupo estabelecidos no exterior. Não há a discussão da dação em pagamento e tampouco do valor real e de face do título objeto do crédito.

Como se sabe, juridicamente e contabilmente, a dação em pagamento deve observar outros procedimentos, não aqueles observados no perdão de dívidas, pois não possui a mesma natureza jurídica e contábil dessa última.

Ora, na dação em pagamento, nos termos do art. 356 do CC/02, o credor pode consentir em receber prestação diversa da que lhe é devida. Enquanto, no perdão de dívida, o próprio nome já conceitua, não há consenso de prestação diversa, mas efetivo perdão da obrigação sem contrapartida de outra parte.

Ora, a dação em pagamento é um acordo convencionado entre credor e devedor para extinção de um crédito através de prestação diversa. Não há ingresso novo ou percepção de receita. Enquanto, no perdão de dívida não há que se falar em convenção de prestação diversa.

No presente caso, não há perdão de dívida!!! Mas sim pura operação de dação em pagamento. Tanto é assim, que foi afastado pelo colegiado *a quo* qualquer equiparação de dação em pagamento a perdão de dívida, restando impossível se conhecer de recurso que somente indiquem como paradigma arestos que tratem de perdão de dívida. E esses paradigmas indicados nem tratam de dação em pagamento, evento objeto dos presentes autos.

Em vista de todo o exposto, entendo que não devo conhecer o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, por ausência de similitude fática e por não haver a discussão principal – que se traduz na discussão jurídica da dação em pagamento.

Considerando que fui vencida em relação ao conhecimento relacionado ao mérito, passo a discorrer sobre ele.

Para tanto, proveitoso trazer parte do voto vencedor proferido pelo ilustre Conselheiro Carlos Augusto Daniel na parte que interessa e que concorda essa Conselheira.

Mas, peço licença ainda para transcrever os fatos lá descritos, para melhor elucidar o meu entendimento:

“[...]”

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/GTSP42010/0003, 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 as Sociedades Anônimas, 3º Volume. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 821822*), 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. Salaria 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:

[...]

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.

[...]

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 [...]

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

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

[...]

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:

[...]

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 configura 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.

[...]

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 a299 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.*

[...]

55.3. 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, os 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 oferece-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 3402003.239, 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.

[...]

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."

No caso em questão, entendo que a dação em pagamento decorrente do crédito da venda de participação para a quitação da dívida junto ao FGC, considerando o valor real, tal como exposto no Instrumento de Dação em Pagamento, **não gera "ingresso novo" – tampouco acréscimo patrimonial ao contribuinte**. Sendo assim, sem delongas, não é possível considerar que a diferença da dívida (EIS QUE NEM EXISTE ESSA DIFERENÇA), considerando simplesmente o valor de face do título, geraria receita tributável, pois efetivamente de receita não se trata. E o valor real do título corresponde ou mesmo poderia ser superior ao valor da dívida junto ao FGC se aplicarmos índices de atualização acumulado.

Ora, a SSP vendeu a participação do Banco Panamericano ao Banco BTG, nos seguintes termos – **o valor pago pela compradora observaria o menor dos seguintes valores: R\$ 450 milhões corrigido até 31.7.2028 ou R\$ 3,8 bi sem correção até 31.7.2028.**

Sendo a dívida junto ao FGC correspondente ao valor de R\$ 3,8 bi – qual seria a “receita” nesse caso? **Nenhuma.**

Não há efetivamente aquisição de nova disponibilidade, mas apenas a liquidação de um comprometimento patrimonial existente. **Extinção da dívida com crédito decorrente da venda de participação no banco pan-americano no mesmo valor da dívida.** 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 que acresce o patrimônio.

Ademais, caso esse colegiado entenda que se trata de receita, forçando o contribuinte a pagar PIS e Cofins sobre receita inexistente, por não se tratar de contrato unilateral, considerando que tal “valor” estaria vinculado com a dívida junto ao FGC, teria essa receita a natureza de receita financeira, e nunca de doação. Na doação, não há contrapartida de outra parte. Nessa linha, considerando a época dos fatos, seria passível tal “receita” de incidência de PIS e Cofins à alíquota zero, nos termos do Decreto 5.442/05.

Frise-se que a Receita Federal ao interpretar a natureza jurídica do “perdão de dívida”, trouxe a Solução de Consulta Cosit 4/2018, que traz que perdão de dívida deve ser classificado como receita financeira. Importante trazer que essa Solução somente tratou de “perdão de dívida”, e não “dação em pagamento”. O que, se ignorássemos a discussão da natureza da “dação em pagamento”, e configurássemos a dação como “perdão de dívida”, passando por cima da definição do próprio Código Civil, teríamos que considerar tal receita como “receita financeira”. O que, direcionaríamos para a alíquota zero do PIS e da Cofins, considerando a época dos fatos.

Mas, retornando a discussão, tendo em vista se tratar de dação em pagamento, e não perdão de dívida, recorro que tal evento é decorrente de um acordo convencionado entre credor e devedor para extinção de um crédito através de prestação diversa. Não há ingresso novo ou percepção de receita, inclusive, observando-se o conceito trazido pelo CPC 30 e CPC 47. Por isso, há que se afastar eventual caracterização de receita na baixa do passivo.

Ademais, importante trazer parte do Parecer emitido pelo ilustre Professor Marco Aurélio Greco sobre o evento (Destaques meus):

“Quesito 1 e 2 - Parecer do Dr. Marco Aurelio Greco...

Quesito 1 - O pagamento antecipado das obrigações financeiras contratadas entre a SSP e o FGC, e o respectivo registro contábil de R\$ 3.35 bi realizado pela SSP em janeiro de 2011 (correspondente à diferença entre o valor total das obrigações financeiras quitadas e o valor de face do crédito BTG) teria ocasionado algum auferimento de receita pela SSP, sob a perspectiva jurídica?

*Não - Auferimento de receita, da perspectiva jurídica, supõe o ingresso financeiro positivo de recursos novos, o que não ocorre com a redução ou quitação de uma dívida. Reduzir ou quitar não é sinônimo de auferir receita. No caso, não houve auferimento de receita, mas extinção de dívidas mediante dação em pagamento de créditos, **hipótese que também não se confunde com o perdão de dívida. [...]***

Quesito 2 - O registro contábil de R\$ 3.35 bi realizado pela SSP em janeiro de 2011 configura fato gerador e, portanto, receita tributável do PIS e da Cofins? Por que?

Não. O fato gerador de PIS/Cofins é determinado pela natureza jurídica do ingresso financeiro auferido (se receita ou faturamento) e não pelo registro contábil realizado pelo contribuinte.[...]"

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Peço vênia para discordar parcialmente da i. Relatora no que se refere à preliminar de não-seguimento do recurso especial, pois entendo configurada a divergência interpretativa em relação às matérias denominadas “i. Omissão de Receitas. Perdão de dívida. Exigências Reflexas. Contribuição ao PIS e Cofins, demonstrada a partir do Acórdão nº 1101-001.115; e “ii. Perdão de Dívida e Incidência do PIS e da Cofins Não-Cumulativa”, demonstrada a partir dos acórdãos nº 3201-002.117 e 9303-003.548.

A meu ver, com a devida vênia, no que interessa à solução do presente litígio, há semelhança entre as circunstâncias fáticas e dessemelhança em relação à aplicação da legislação de regência. Explico:

Em primeiro lugar, no que concerne aos fatos, verifica-se que tanto o acórdão recorrido quanto os paradigmas discutiram a incidência de PIS e Cofins sobre operações que redundaram na baixa de dívidas sem a correspondente baixa do ativo.

Em contraposição observa-se que, inegavelmente, acórdão recorrido e paradigmas adotaram premissas conceituais diversas no que concerne à caracterização das receitas sujeitas à incidência de PIS e Cofins, o que, por si só, é suficiente para demonstrar divergência na interpretação da legislação.

Vale dizer: enquanto o acórdão recorrido concluiu que a redução do passivo sem uma contrapartida em igual valor, apesar do conseqüente aumento do patrimônio líquido, não representaria receita, os paradigmas, em sentido diverso, concluíram que o ganho auferido com tal operação, justamente o acréscimo no patrimônio líquido, enquadra-se no conceito de receita para fins de incidência das contribuições debatidas.

Nesse sentido, cumpre destacar que, diferentemente do acórdão recorrido, que, dentre outros fundamentos, afasta expressamente o aproveitamento dos conceitos contábeis, o paradigma nº 1101-001.115, que, destaque-se, manteve a fração da exigência

relativa à acusação de omissão de receitas sujeitas ao PIS e à Cofins, esquadrinha o conceito de receita extraído da Resolução CFC nº 750/93 – expressamente abordada no voto vencido do acórdão recorrido - e da legislação que rege a cobrança das contribuições litigiosas, e conclui que a extinção parcial da dívida, sem a contrapartida do ativo, representa receita sujeita à tributação por aquelas contribuições, sem fazer qualquer ilação acerca da necessidade de que se verifique um ingresso financeiro. Confira-se (destaques acrescidos):

*A segunda infração decorreu da baixa de dívidas contraídas junto ao sócio da autuada no exterior, em contrapartida à baixa das correspondentes despesas pré-operacionais, contabilizadas no ativo diferido, resultantes de serviços adquiridos no exterior no interesse dos projetos BMES11 e BMPAMA3, e suportados diretamente pelo sócio credor, sem ingresso de recursos no país. A autoridade fiscal discordou do estorno de despesas pré-operacionais e asseverou que a **baixa da dívida** deve ser entendida como objeto de perdão, ou seja, ato unilateral de transferência de patrimônio e renda do credor estrangeiro, em favor da empresa nacional, que não se confunde com aumento de capital, e sujeita se à incidência do IRPJ e da CSLL, bem como da Contribuição ao PIS e da COFINS.*

*O lançamento recaiu sobre os lançamentos **de liquidação de dívida** em contrapartida a despesas pré-operacionais, no valor total de R\$ 21.859.750,25, bem como sobre os ajustes injustificados de redução do passivo no valor total de R\$ 10.299.024,12, **interpretados como representativos de extinção parcial da obrigação**, que, sem a correspondente prova do pagamento em favor do credor, ou de outra forma regular de extinção, caracteriza perdão de dívida.*

(...)

A Resolução CFC nº 750/93 assim dispõe acerca do regime de competência contábil:

Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

[...]

§ 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;

[...]

Nestes termos, o perdão de dívida somente não revelaria insubsistência passiva, e por consequência receita, se o sócio estrangeiro efetivamente convertesse em aumento de capital o direito que detinha em face da autuada, à semelhança de como procedeu em relação a outros aportes promovidos. A conversão da dívida em aumento de capital representaria fato permutativo, pois a obrigação em face de terceiros seria substituída por uma obrigação da pessoa jurídica em face de seus sócios.

(...)

Quanto às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS, a autoridade fiscal reproduz os seguintes fundamentos legais, que regem a incidência não-cumulativa destas contribuições:

(...)

O legislador, nestes termos, depois de estabelecer a incidência sobre o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, excluiu deste conceito, no que aqui importa, apenas as receitas não-operacionais decorrentes da venda de ativo imobilizado. As demais receitas não-operacionais, como no caso aquela decorrente do perdão de dívida, permaneceram sujeitas à tributação.

De fato, se os mencionados dispositivos legais merecessem interpretação ampliada, a Medida Provisória nº 627/2013, convertida na Lei nº 12.973/2014, não precisaria ter promovido os seguintes acréscimos às exclusões relacionadas nos §§ 3º daqueles dispositivos:

Ora, o voto-condutor do acórdão recorrido afasta expressamente os pressupostos conceituais (antecedentes) que levaram o paradigma a concluir que, naquele processo, ocorreu uma realização de receita por força da redução do débito sem uma contrapartida do ativo. Confira-se, exemplificativamente, os seguintes excertos:

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:

(...)

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:

Ora, se tais premissas interpretativas, por si só, são suficientes para alterar completamente o resultado do julgamento, as circunstâncias fáticas apontadas como não-uniformes, evidentemente não afastam a caracterização da divergência interpretativa.

Por outro lado, ainda que houvesse dúvida acerca da caracterização do conflito de interpretações a partir daquele primeiro paradigma, a análise do paradigma de nº 3201-002.117 acabaria por fulminá-la. Com efeito, enquanto nestes autos decidiu-se que, para fins da definição do regime de incidência caberia investigar a que título ocorreu a redução do passivo, naquele paradigma, adotou-se expressamente a premissa interpretativa de que essa investigação seria completamente desnecessária.

Relembre-se, nestes autos, partiu-se do pressuposto de que a baixa das obrigações ocorreu em razão de instrumento de dação em pagamento e, conseqüentemente, não haveria que se falar em perdão ou remissão de dívidas, ainda que o valor entregue em dação

(R\$ 450.000.000,00) fosse significativamente inferior ao débito “baixado” (R\$ 3.800.000.000,00). Consequentemente, não haveria como se promover a tributação dessa diferença entre o valor da dívida assumida com o Fundo Garantidor de Crédito e aquele efetivamente dispendido para sua baixa.

Ocorre que o paradigma de nº 3201-002.117 adota expressamente como razão de decidir a interpretação no sentido de que a natureza do instrumento jurídico ou a denominação da operação que levariam à baixa do passivo sem contrapartida seriam irrelevantes para a definição do regime de tributação. Confira-se (destaques acrescidos):

Ora, o Decreto-lei nº 1.598, de 1977, referido no § 1º do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, é o diploma legal que instituiu o Imposto de Renda, um dos tributos em cuja base de cálculo a própria Recorrente computou os valores da dívida que lhe fora perdoada.

Ademais, apesar de ser de uma obviedade acachapante a afirmação de que o PIS não incide sobre despesas – e não é disso que se trata –, em determinadas situações, o valor contabilizado como despesa, em decorrência de algum evento pretérito, deve ser contabilizado como receita, quando o motivo que levou à contabilização assim realizada deixa de existir. É o caso de perdão de dívida, cujo lançamento contábil deve ser realizado mediante crédito em conta de receita operacional.

*Não se pode olvidar que o art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002, estabeleceu que o faturamento mensal deve compreender **o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Onde absolutamente discrepante da Lei, cuja aplicação não se pode afastar** (Súmula CARF nº 2), o entendimento de que aquele termo se aplica exclusivamente à venda de mercadorias e/ou prestação de serviços.*

Por fim, registre-se que a forma pela qual a dívida deixou de existir não importa para o deslinde da questão. Afinal, havia uma obrigação e ela foi extinta. Poderia tê-lo sido, por exemplo, mediante simples pagamento; foi apenas de forma diferente.

Conforme consignado no paradigma, portanto, diferentemente do que concluiu o acórdão recorrido, a inclusão da rubrica no conceito de receita não se dá pelos contornos da operação que a deu causa, mas pelos seus efeitos.

Sendo assim, pedindo mais uma vez as vênias de estilo, dou seguimento ao recurso especial com relação às matérias “i. Omissão de Receitas. Perdão de dívida. Exigências Reflexas. Contribuição ao PIS e Cofins, demonstrada a partir do Acórdão nº 1101-001.115; e

“ii. Perdão de Dívida e Incidência do PIS e da Cofins Não-Cumulativa”, demonstrada a partir dos acórdãos nº 3201-002.117 e 9303-003.548.

Superada parcialmente a preliminar de não-seguimento do recurso especial, peço licença para discordar ainda do judicioso voto da relatora no que se refere ao mérito.

No meu sentir, a redução de um passivo, sem a correspondente contraprestação, representa receita, mesmo que não se configure um ingresso. Para tanto, tomo emprestadas, inicialmente, as ponderações de Ricardo Mariz de Oliveira¹:

Tenho meditado profundamente sobre este problema e não consigo ver como sustentar que as reduções de obrigações sem pagamento não sejam receitas, porque na verdade elas reúnem todas as características pelas quais pode-se identificar uma receita (...)

Ora, material e juridicamente, uma redução de passivo sem pagamento reúne estas qualidades para se equipar às receitas que se formam no lado ativo da demonstração gráfica do patrimônio social.

Com razão, o patrimônio é um conjunto de direitos e obrigações, sendo mensurado pela soma algébrica de todos os direitos com todas as obrigações. Visto de forma contábil, e tal como descrito na Lei nº 6.404, o patrimônio reúne os direitos do lado esquerdo do balanço - o ativo- e as obrigações do lado direito - o passivo. A diferença entre eles -resultado da soma algébrica - é o patrimônio líquido, que se demonstra do lado direito porque em condições normais, de uma pessoa jurídica que seja solvente, o ativo é maior do que o passivo.

Ora, nesta equação, aumenta-se o patrimônio tanto aumentando o ativo quanto diminuindo o passivo.

Por qualquer destas operações o resultado do patrimônio líquido é igual.

Destarte, matemática e materialmente não há a mínima diferença entre uma e outra fonte de alteração patrimonial.

E também juridicamente não há diferença entre uma e outra situação, pois se se admite que receita é um ingresso de direito novo, que contribui positivamente para a formação de um aumento patrimonial, esse direito também pode ocorrer com o passivo, isto é, com as obrigações, porque o perdão de uma dívida também incorpora um novo direito no patrimônio do até

¹ "Conceito de Receita como Hipótese de Incidência das Contribuições para a Seguridade Social (para Efeitos da COFINS e da Contribuição ao PIS)", apud Marcelo Knoepfelmacher, in "O Conceito de Receita na Constituição: Método para sua Tributação Sistemática", p. 76, obtido em <http://www.dominipublico.gov.br/download/teste/arqs/cp012102.pdf> (consulta realizada em 08/03/2016)

então devedor, que é o direito de não mais pagar aquela dívida perdoada.

Nessa mesma linha, vai a resolução CFC nº 750/1993, já transcrita anteriormente, e a Resolução CFC nº 1.374/2011, que foi tratada com maestria no voto-condutor do Acórdão nº 3302-005.382 (unânime) de lavra do Conselheiro José Fernandes do Nascimento:

A propósito, sabe-se que não há, na legislação tributária, definição de receita. Assim, por ser um conceito eminentemente contábil, utilizado pela legislação tributária, a definição que melhor representa o conceito de receita, inequivocamente, é que aquele veiculado pelas normas contábeis editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade (CFC), de obediência obrigatórias por todo o profissional que atua na área contábil. E no âmbito das referidas normas, a definição de receita encontra-se estabelecida no item 7 da Resolução CFC 1.412/2012, que deu nova redação à “NBC TG 30 – Receitas”, com os seguintes dizeres:

Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período observado no curso das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto os aumentos de patrimônio líquido relacionados às contribuições dos proprietários.

No “Apêndice A – Definição de termos” da Norma Brasileira de Contabilidade, NBC TG 472, de 25 de novembro de 2016, vigente a partir de 1/1/2018, a definição de receita passou ter a seguinte redação:

*Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou **redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido**, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio. (grifos não originais)*

Com mais detalhes, a referida definição também encontra-se estabelecida na Norma Brasileiro da Contabilidade, que dispõe sobre a Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL), aprovada pela Resolução CFC 1.374/20113, a seguir reproduzido:

70. Receitas e despesas são definidas como segue:

*(a) Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil **sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos**, que resultem em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade; e*

(b) Despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de saída de recursos ou

redução de ativos ou incremento em passivos, que resultem em decréscimo do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de distribuição aos proprietários da entidade.

71. As definições de receitas e despesas identificam os seus aspectos essenciais, mas não especificam os critérios que precisam ser satisfeitos para que sejam reconhecidas na demonstração do resultado. Os critérios para o reconhecimento das receitas e despesas são comentados nos itens 82 a 98.

(...)

Receitas

74. A definição de receita abrange tanto receitas propriamente ditas como ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias de uma entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos, royalties e aluguéis.

75. Ganhos representam outros itens que se enquadram na definição de receita e podem ou não surgir no curso das atividades ordinárias da entidade, representando aumentos nos benefícios econômicos e, como tal, não diferem, em natureza, das receitas. Conseqüentemente, não são considerados como um elemento separado nesta Estrutura Conceitual.

(...)

Com base nos excertos transcritos, pode-se afirmar que as receitas se caracterizam pelos aumentos nos benefícios econômicos, que podem ser representados pela (i) aumento de ativos com a entrada de recursos, ou (ii) diminuição de passivos sem a saída de recursos, que resultem, nas duas hipóteses, em aumento do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de recursos aportados pelos proprietários da entidade. O conceito amplo (lato sensu) de receita compreende o conceito estrito (stricto sensu) de receita ou receita propriamente dita e os ganhos. As receitas propriamente dita incluem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária, enquanto que ganhos compreendem os benefícios econômicos provenientes da atividade ordinária ou não.

(...)

E uma vez definido que os referidos descontos trata-se de receita, resta saber se ela integra a base da Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins do regime não cumulativo. No âmbito desse regime de incidência, sabe-se que as receitas que integram a base de cálculo das contribuições e respectivas exclusões encontram-se definidas no art. 1º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, no período da autuação, tinha o seguinte teor (dispositivo extraído da Lei 10.833/2003, que tem a mesma redação do dispositivo equivalente da Lei 10.637/2002), in verbis:

Trazendo essas premissas ao caso concreto, forçoso é concluir que, apesar da pretendida singularidade do negócio jurídico entabulado, é inegável que, mediante uma entrega de créditos no valor de R\$ 450.000.000,00, baixou-se uma dívida de R\$ 3.800.000.000,00, decorrente da emissão de debêntures e de contrato de mútuo.

Vale dizer, malgrado as partes denominarem a operação de dação em pagamento, há, inegavelmente, um perdão parcial dos compromissos e, como tal, um resultado positivo que se enquadra no conceito de receita já exposto acima.

De qualquer forma, mesmo que não fosse possível identificar uma remissão de dívida paralela à dação em pagamento, como bem apontado pelo paradigma de nº 3201-002.117, a definição da operação seria inteiramente irrelevante para a incidência das contribuições litigiosas. Lembrar que, à época dos fatos, vigia a seguinte redação do art. 1º da Lei nº 10.637, de 2002 que, essencialmente, era reproduzida no art. 1º da Lei nº 10.833, de 2003:

*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.

Vale dizer: a regra é a universalidade da incidência e a exceção, a exclusão.

Definido que a diferença entre os valores do débito e dos títulos entregues ao FGC representa uma receita, caberia indagar se, como suscitou a recorrente, estar-se-ia diante de receita financeira, tributada à alíquota zero, e a resposta a tal indagação é negativa.

Nesse aspecto, cumpre relembrar quais seriam os ganhos enquadrados no conceito de receita financeira, observado o art. 373 do RIR aprovado pelo Decreto nº 3000, de 1999, vigente à época dos fatos:

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

Com efeito, a remissão de dívidas aqui debatida não pode ser enquadrada como juros recebidos, descontos por antecipação, lucro na operação de reporte, prêmio de resgate de títulos ou debêntures, nem muito menos rendimentos nominais relativos a aplicações financeiras de renda fixa. Consequentemente, não se trata de receita financeira, mas outra receita operacional.

É dizer, tendo em mente que, como bem pontua Carlos Maximiliano², o Direito Excepcional deve ser interpretado de modo estrito, não se poderia incluir no conceito de receita financeira ingressos diversos dos especificados no dispositivo regulamentar.

Isto posto, faço coro com o voto vencido do acórdão recorrido, pois entendo aplicáveis as conclusões da Solução de Consulta nº 306 SRRF/9ª RF/Disit, de 2007, assim ementada (destaques acrescentados):

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

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

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404/1976, art. 187; Lei nº 10.865/2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Resolução CFC nº 750/93, art. 9º, § 3º, II;.

Com essas considerações, conheço parcialmente o recurso especial da Procuradoria da Fazenda Nacional e, na parte conhecida, dou-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal

² *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. Rio de Janeiro. Forense, 2009, 19ª ed., pp. 183 e seguintes.

Declaração de Voto

Conselheiro Demes Brito

Em que pese concordar com o excelente fundamento da Ilustre Relatora, a qual acompanhei, a presente declaração de voto tem como objetivo dirimir quaisquer dúvidas referente a um eventual conflito de interesse/ou impedimento.

Com efeito, o presente processo foi distribuído para apreciação do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional sob minha relatoria, ocorre que, á época o processo estava dentro do prazo regimental (6 meses) apto para ser relatado, contudo, nos termos do art. 42, inciso II, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, constatei estar impedido de atuar como Relator do caso, pelo fato do patrono (**Pinheiro Neto Advogados**), manter relação de eventual serviço de advocacia com o cônjuge deste Conselheiro, sendo noticiado em 01/08/2018 - 17 h/05 minutos, imediatamente solicitei a retirada de pauta do referido processo, sendo os autos devolvidos para Secretaria da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, para que fosse providenciado um novo sorteio.

Em 15/09/2018, fui informado que o patrono (Pinheiro Neto Advogados) e a Companhia, a qual a esposa deste Conselheiro trabalha, não pactuaram nenhum contrato de prestação de serviço, de modo que, não se configura qualquer impedimento ou conflito de interesse por este Conselheiro ter participado do presente julgamento.

Portanto, não há qualquer impedimento ou conflito de interesse no presente julgado.

É como voto.

(Assinado digitalmente)
Demes Brito