

REVISTA DIGITAL - IAT

ISSN 2764-4413

JULHO - 2022

A revista mensal do
Instituto de Aplicação do Tributo

vol. 09

IAT

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

FICHA CATALOGRÁFICA

Revista Digital IAT [recurso eletrônico] / Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.
-- São Paulo, SP, v. 1, nov. 2021.

Mensal

e-ISSN: 2764-4413

Publicação eletrônica do Instituto de Aplicação do Tributo – IAT

Disponível em: <https://www.institutoiat.org/revistadigitaliat>

Título abreviado: Rev. Dig. IAT

1. Direito Tributário. 2. Tributo. I. Instituto de Aplicação do Tributo – IAT.

CDU 351.713

Sumário

01.

NOTÍCIAS

02.

ARTIGO

03.

JURISPRUDÊNCIAS COMENTADAS



Sobre nós

A Revista Digital - IAT é uma publicação mensal produzida e distribuída pelo IAT.

O objetivo é informar aos leitores sobre os temas de Direito Tributário que possam significar novas oportunidades na relação entre fisco e contribuinte.

A escolha por uma publicação eletrônica de acesso livre e gratuito tem a finalidade de aproximar os interessados do Direito Tributário e favorecer o debate e o compartilhamento de ideias.

A Revista realiza publicações originais sobre os diferentes domínios do ramo tributário, com abordagem objetiva e textos dinâmicos sobre as principais notícias, doutrinas, jurisprudências, conquistas dos(as) advogados(as) do escritório e a análise da conjuntura tributária nacional.

Conselho Editorial

Andressa Lima Penteado
Eduardo Monteiro Cardoso
Gabriel Santiago
Giovanni Pierroti de Andrade
Fabricio Costa Resende
Leonardo Lucci
Letícia Tourinho Dantas
Lucia Paoliello Guimarães
Matheus Bueno Di Sarno
Renato Bulbarelli Valentini
Tácio Lacerda Gama
Tiago Carneiro da Silva

Editor

Tácio Lacerda Gama

Coordenação editorial

Leila Loturco Giannasi

Expediente

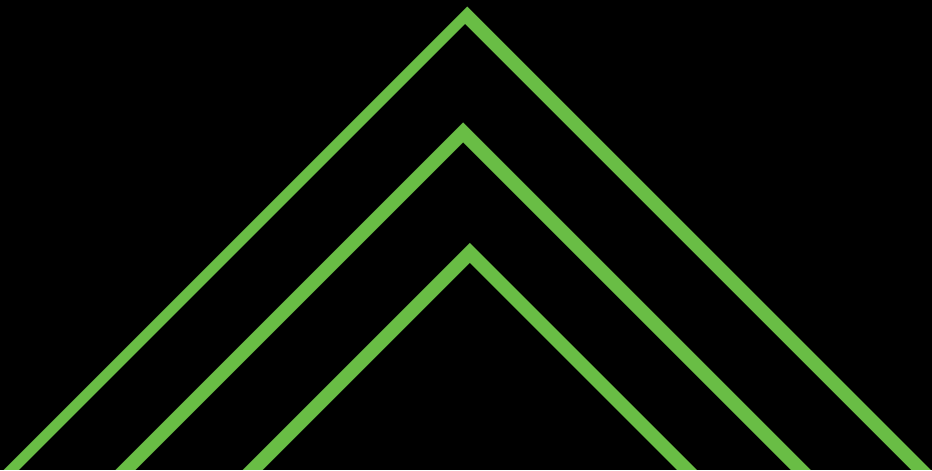
Instituto de Aplicação do Tributo (IAT)
Av. Angélica, 2466, 19° andar,
Higienópolis
São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200
contato@institutoiat.org

Julho de 2022

IAT



NOTÍCIAS



SEFAZ-SP publica Decreto que regulamenta o programa “Nos Conformes”

A Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo publicou, no dia 01.07.2022, o Decreto nº 66.921, que regulamenta os dispositivos da Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018 - Programa “Nos Conformes”. A norma visa proporcionar aos contribuintes com boa classificação (A+, A e B) a possibilidade de apropriar crédito acumulado de ICMS de maneira mais rápida e simplificada.

As vedações estendem-se à hipótese de existência de débito do imposto, por qualquer estabelecimento paulista de: (i) sociedade cindida, até a data da cisão, de cujo processo resultou, total ou parcialmente, o patrimônio do contribuinte; (ii) empresa em relação à qual o fisco apure, a qualquer tempo: a) que o contribuinte é sucessor de fato; b) a ocorrência de simulação societária tendente a ocultar a responsabilidade do contribuinte pelo respectivo débito.” (NR)

O disposto, contudo, não se aplica à apropriação de crédito acumulado autorizada mediante procedimentos simplificados de que trata o artigo 16 da Lei Complementar nº 1.320, de 6 de abril de 2018, desde que observadas a forma e condições estabelecidas pela Secretaria da Fazenda e Planejamento.

RFB: isenção de IR sobre alienação de imóvel residencial

Em Solução de Consulta[1] publicada em 20.06.2022, a Receita Federal do Brasil (RFB) entendeu que é isento de imposto de renda (IR) o ganho auferido na venda de imóvel residencial por pessoa física que, no prazo de 180 dias contado da celebração do contrato, utilize o valor para quitar, total ou parcialmente, débito remanescente de aquisição a prazo ou à prestação de imóvel residencial localizado no País já possuído pelo alienante, com fundamento no § 2º do art. 39 da Lei nº 11.196, de 2005.

DF e Estados anunciam redução do ICMS sobre combustíveis, conforme determinação do STF

No começo do mês, foi publicado, pelo Distrito Federal, decreto limitando em 18% a cobrança de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços) sobre combustíveis. As alíquotas da gasolina e do etanol eram de 27%. A mudança está em concordância com a decisão do Confaz (Conselho Nacional de Política Fazendária), a qual alterou as regras de cobrança do ICMS, conforme decisão do Ministro do Supremo Tribunal Federal (STF), André Mendonça, que determinou a cobrança uniforme das alíquotas do ICMS sobre o combustível. A redução também foi anunciada pelos Estados de Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Espírito Santo, Goiás, Maranhão, Mato Grosso, Minas Gerais, Pará, Paraíba, Paraná, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Sul, Rio Grande do Norte, Rondônia, Roraima, Santa Catarina, São Paulo, Sergipe e Tocantins.

[1] Solução de Consulta Disit/Srrf05 nº 5005.

RFB permite substituição de bens de responsável solidário pelos do devedor principal

A Receita Federal do Brasil (RFB) editou entendimento[2] de que os bens ou direitos arrolados de um responsável solidário podem ser substituídos pelos bens do principal devedor, mesmo que este não se enquadre nos requisitos para realização do arrolamento. Contudo, é necessário que o contribuinte realize um pedido antes da substituição. Com esse novo entendimento, permite-se que os responsáveis solidários dos débitos tributários (a exemplo dos executivos da devedora principal) não fiquem prejudicados com os óbices gerados pelo arrolamento durante todo o processo administrativo.

STF: é inconstitucional o cancelamento de precatórios não resgatados em dois anos

Na última sexta-feira, dia 30 de junho de 2022, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) declarou que o cancelamento, pelas instituições financeiras, de precatórios e Requisições de Pequeno Valor (RPV) federais que não forem resgatados no prazo de dois anos é inconstitucional. Para a maioria da Corte, essa restrição temporal não está prevista na disciplina constitucional sobre a matéria. A decisão se deu no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 5755, proposta pelo Partido Democrático Trabalhista (PDT) para invalidar a Lei 13.463/2017. Prevaleceu no julgamento o voto da relatora, ministra Rosa Weber, no sentido de que, ao prever a indisponibilidades de valor devido ao credor, a lei afronta os princípios da segurança jurídica, da garantia da coisa julgada e do devido processo legal.

[2] Instrução Normativa RFB nº 2.091.

PGFN alerta para o fim do prazo para solicitar negociações com benefícios

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN) informou que o contribuinte em situação irregular tem prazo até o dia 30 de junho de 2022, às 19h, para aderir às transações com benefícios – como descontos, entrada facilitada e prazo ampliado para pagamento. A solicitação deve ser feita pelo portal Regularize, sendo necessário ainda que o contribuinte efetue o pagamento da primeira prestação até o dia 30 para formalizar adesão. Vale ressaltar que as negociações variam de acordo com o perfil do contribuinte – como capacidade de pagamento e porte da empresa – e da dívida – como a data da inscrição e natureza do débito. Nesse sentido, o contribuinte pessoa física pode aproveitar os benefícios das transações Excepcional, Extraordinária e de Pequeno Valor, e o valor da prestação não poderá ser inferior a R\$ 100. O microempreendedor individual (MEI) com débitos de Simples Nacional, por sua vez, tem duas negociações com condições diferenciadas: a Transação de Pequeno Valor (Edital nº 1/2022) e o Programa de Regularização do Simples Nacional, sendo o valor mínimo da prestação R\$ 25. Além disso, o MEI pode aderir também as outras modalidades vigentes, mas a prestação mínima deverá ser de R\$ 100.

STJ: isenção de IRPF na venda de ação não é transmitida para herdeiros

A 2ª Turma entendeu que uma pessoa física herdeira não faz jus à isenção de IRPF previsto no Decreto-Lei 1.510/1976 sobre o ganho de capital na venda de participação societária. A isenção, que alcançava investidores que mantivessem a ação em seu poder por no mínimo cinco anos, foi revogada pela Lei 7.717/1988. Por já haver entendimento da Corte de que os sucessores que herdaram as ações gozam da isenção, contanto que a condição da passagem dos 5 anos tenha se implementado, o julgamento analisou se haveria a tributação da etapa seguinte: quando os herdeiros vendem a participação societária para terceiros.

No caso concreto, o contribuinte recebeu as ações de seu pai por meio de herança em 1991 (já após a revogação da isenção) e, após herdá-las, vendeu-as a uma terceira pessoa em 2007. Na fundamentação, a Turma entendeu que a isenção tem caráter personalíssimo e, portanto, não pode ser transferida aos herdeiros. Por essa razão, o ganho de capital na alienação das ações não é isento. Para o ministro, estender essa isenção para a herdeira, em venda posterior das ações, violaria o artigo 111, inciso II, do CTN, por se interpretar de forma não literal uma norma isentiva.

STF: é proibido o ICMS majorado sobre energia elétrica e telecomunicações

Em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIs 7.117 e 7.123), os ministros do Supremo Tribunal Federal (STF) formaram maioria em sessão do Plenário para declarar inconstitucionais os dispositivos normativos que estabeleçam alíquotas majoradas de ICMS (Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação) sobre os serviços de energia elétrica e telecomunicações. As leis declaradas inconstitucionais, por unanimidade dos ministros, são do Distrito Federal e de Santa Catarina. Houve a aplicação da modulação dos efeitos, para que a decisão da Corte só produza efeitos a partir de 2024, estando ressalvadas as ações judiciais ajuizadas até 05 de fevereiro de 2021. Desta forma, a partir de 2024, a alíquota de ICMS não poderá exceder o percentual aplicado às operações em geral nestes estados, que em Santa Catarina é de 17% e no Distrito Federal é de 18%. O entendimento unânime foi proferido pelo relator, Ministro Dias Toffoli, que aplicou o entendimento fixado pelo STF no julgamento do RE 714139 (Tema 745 da repercussão geral), em que foi julgada inconstitucional a instituição de alíquota majorada de ICMS sobre esses serviços, por ferir o princípio da seletividade, que permite a diferenciação da alíquota para um produto ou serviço conforme a sua essencialidade.

Procuradoria de Porto Alegre promove primeira mediação tributária do Brasil

A Procuradoria-Geral do Município (PGM) de Porto Alegre deu início à primeira mediação tributária do Brasil. O procedimento envolve uma empresa e questionamentos sobre o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS). Pioneira no Brasil, a legislação municipal foi regulamentada no dia 17 de junho, pelo Decreto 21.527. Nos termos da nova lei, pode ser objeto de mediação toda controvérsia ou disputa acerca da qualificação de fatos geradores da cobrança tributária, questões relativas à interpretação de norma ou divergências sobre o cumprimento de obrigações e deveres tributários relacionados à competência da administração tributária municipal. Para realizar os procedimentos, foram criadas duas câmaras de mediação tributária – uma no âmbito da PGM, que atua nas demandas já judicializadas, e outra na Secretaria Municipal da Fazenda (SMF), para situações ainda em cobrança administrativa.

STJ entende que revogação antecipada de isenções de PIS/COFINS da Lei do Bem é ilegal

Para a 2ª Turma do STJ[1], a revogação antecipada do benefício fiscal da alíquota zero de PIS/COFINS sobre a receita bruta de venda a varejo de produtos de informática, concedida pela Lei do Bem (Lei n 11.196/2005) é ilegal, por contrariar o art. 178 do CTN. O benefício, que foi revogado pela MP 690/2016, valeria até 31 de dezembro de 2018. Para o relator Ministro Herman Benjamin, o benefício da alíquota zero, concedido por prazo certo e de forma condicionada tem os mesmos efeitos jurídicos da isenção. No caso do PID (Programa de Inclusão Digital), as empresas, as empresas de produtos eletrônicos precisaram se submeter a processo específico de produção e a limitação do preço de venda, o que caracterizou a onerosidade do benefício, que foi concedido por prazo certo.

[3] Recurso Especial nº 1.987.675/SP. Julgado em 21/06/2022 e publicado em 27/06/2022.

Assim, houve quebra da previsibilidade e confiança, ferindo a segurança jurídica em relação aos contribuintes que tiveram que se adequar às condições para fruição da isenção.

TJSP deixa Difal do ICMS para 2023

A 6ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo (TJSP), decidiu, por unanimidade, que o diferencial de alíquota (Difal) de ICMS no comércio eletrônico só deve ser exigido em 2023. A discussão foi estabelecida no começo do ano, após o atraso na publicação da Lei complementar exigida pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para cobrança. Aprovada pelo congresso em 20.12.21, a LC nº 190, só foi publicada em janeiro/22. Os Estados optaram por iniciar a cobrança já em 2022 - alguns aplicaram apenas a anterioridade nonagesimal.. Os contribuintes levaram a discussão ao Judiciário, sob o argumento de que o Difal somente poderia ser exigido a partir de 2023, em observância ao princípio da anterioridade anual. Recentemente, o TJSP aplicou o princípio da anterioridade anual, o qual prevê que um novo imposto, ou o aumento de um imposto existente, só seja exercido no ano seguinte, deixando a cobrança para o ano de 2023.

Comissão reduz base de cálculo de IRPJ e CSLL para serviços em farmácia

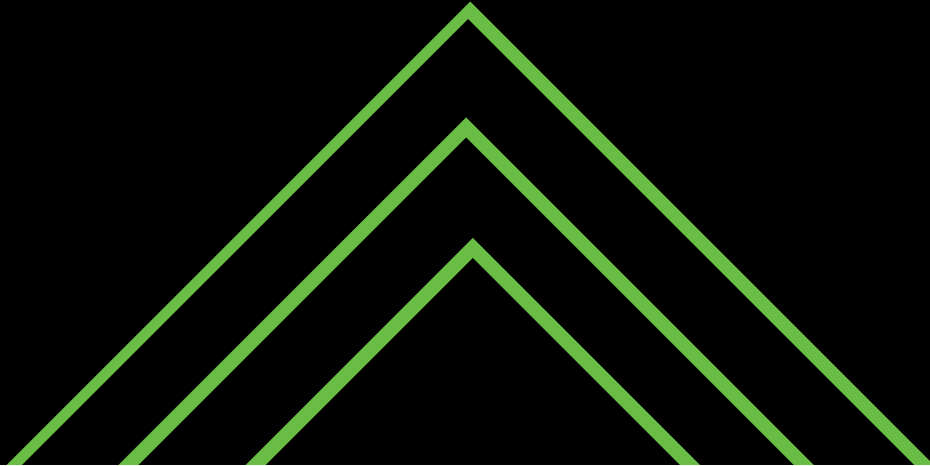
A Comissão de Seguridade Social e Família da Câmara dos Deputados aprovou o Projeto de Lei 3264/20, que reduz a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL) de serviços em farmácias que apurem o imposto pelo lucro presumido. Conforme a redação do PL, o percentual sai dos atuais 32% dos dois tributos para 8% e 12% em caso de CSLL. Atualmente, a base de cálculo reduzida é garantida para serviços hospitalares, de medicina diagnóstica e terapia, entre outros. O projeto, do deputado Jerônimo Goergen (PP-RS), inclui a mudança na Legislação Tributária Federal. O autor esclarece que a ideia da proposta é evitar a mudança de alíquota utilizada para a obtenção da base de cálculo do IR recolhido pelas farmácias, que poderia ocorrer com a realização de serviços como exames diagnósticos para detecção da Covid-19 e aferição de temperatura e pressão arterial.

Governo prepara medidas para antecipar benefício tributário da indústria e simplificar cobranças

O governo esboça novas medidas de estímulo à indústria nacional, com antecipação de benefício tributário para investimentos e simplificação de cobranças pela Receita Federal, em estratégia para ampliar a inserção do Brasil no comércio mundial. Um dos textos em finalização no Ministério da Economia busca fomentar investimentos de curto prazo com a chamada depreciação super acelerada, permitindo a antecipação de abatimento de Imposto de Renda (IR) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) na compra de máquinas e equipamentos. Cálculos preliminares, segundo as fontes, apontam para um impacto de 10 bilhões de reais neste ano, e de 20 bilhões de reais em 2023. A medida deve valer por 5 anos para novos investimentos na indústria extrativa (exceto carvão mineral), de transformação (exceto fumo), eletricidade e gás, saneamento e construção. Ademais, outra medida em elaboração foi batizada de Medida Provisória (MP) de facilitação do comércio, que permitirá que a indústria pague tributos apenas no último elo da cadeia de produção, não mais de forma fracionada ao longo de todas as etapas. Pelo texto em elaboração, a adesão ao novo sistema será voluntária, a medida tem potencial para reduzir o estoque de crédito tributário das empresas, além de aumentar eficiência e diminuir custos contábeis e de emissão de guias de cobrança.

ARTIGO

IAT



Plano de Recuperação Judicial com perdão de dívidas: o momento de incidência do PIS, da Cofins, do IRPJ e da CSLL

por Tacio Lacerda Gama [1] e Leonardo Lucci [2]

Artigo publicado na revista *Economic Analysis of Law Review*.
EALR, V. 13, nº 2, p. 161-173, Mai-Ago, 2022

RESUMO

Este artigo objetiva analisar o momento de incidência do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL sobre valores obtidos a partir do perdão de dívidas concedido em plano de recuperação judicial. Para tanto, considerará a aprovação do plano de recuperação judicial como negócio jurídico de novação de débitos sob cláusula resolutiva. A partir disso, concluirá que o momento de incidência desses tributos coincidirá com o momento em que for concedida a recuperação judicial e, conseqüentemente, aprovado o plano de recuperação pelo juiz.

Palavras-chave: Perdão de dívida; Recuperação judicial; Plano de recuperação; Momento de incidência; Tributação.

JEL: K34; K22

ABSTRACT

This article aims to analyze the moment of incidence of PIS, COFINS, IRPJ and CSLL on values resulting from debt forgiveness in a judicial recovery plan. In order to do this, it will consider the approval of the judicial reorganization plan as a legal business for the novation of debts under a resolution clause. From this, it will conclude that the moment of incidence of these taxes will coincide with the moment when the judicial recovery is granted and, consequently, the recovery plan was approved by the judge.

[1] Presidente do IAT. Mestre e Doutor em Direito Público pela PUC-SP. Professor dos cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP e do IBET. Advogado.

[2] Mestre pela PUC SP. Especialista em Direito Tributário Constitucional pela PUC SP. Pós-Graduado em Teoria Geral do Direito pelo IBET. Graduado em Direito pela USCS.

Keywords: Debt forgiveness; Judicial recovery; Recovery plan; Moment of incidence; Taxation.

R: 13/08/21 A: 20/01/22 P: 31/08/22

Introdução

As sociedades empresárias em crise têm a possibilidade de pleitear, em juízo, sua recuperação judicial. Para isso, apresentam um plano de recuperação judicial, o qual pode prever, no mais das vezes, um deságio sobre os valores dos créditos de seus respectivos credores. Esse deságio é considerado um perdão parcial de dívidas, que traz uma consequência para a sociedade em recuperação: a variação patrimonial. Essa pode ser tida como receita para a sociedade que obteve o perdão e, enquanto receita, sofre a incidência do Programa de Interação Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Mas, há um momento exato para que ocorra a incidência de referidos tributos. Diante disso, a pergunta que se pretende responder é a seguinte: qual é o momento de incidência do PIS, COFINS, IRPJ e CSLL em perdão de dívida ocorrida em plano de recuperação judicial?

Para responder a essa pergunta, serão desenvolvidos três tipos de argumentações funcionalmente distintas, mas, que se articulam na demonstração de aspectos relevantes sobre o tema. Será utilizada a linguagem societária para tratar dos aspectos gerais da recuperação judicial. Já a linguagem contábil servirá para entender qual o tratamento dado, dentro do sistema da contabilidade, para o perdão de dívidas. Por fim, a linguagem das Soluções de Consulta expedidas pela Receita Federal do Brasil (RFB) e da jurisprudência do Conselho Superior de Recursos Fiscais (CARF) será útil ao demonstrar como o direito positivo trata da tributação incidente sobre o perdão de dívidas e qual o momento dessa tributação dentro de uma recuperação judicial. Assim, mesmo cientes de que não há de se confundir a racionalidade societária, com a contábil e nem a tributária, será demonstrado como, preservando as respectivas funções, estas linguagens podem ser articuladas na fundamentação de uma resposta mais consistente para um problema atual e de grande relevância para as empresas.

Por isso, esse artigo será dividido em cinco capítulos. No primeiro, serão analisados os aspectos gerais da recuperação judicial; no segundo, o tratamento que o sistema contábil dá ao perdão de dívidas; no terceiro, a tributação pelo PIS, COFINS, IRPJ e CSLL incidente sobre o perdão de dívidas; por último, no quarto, serão verificados os momentos de incidência desses tributos sobre o perdão de dívidas para, ao fim e ao cabo, verificar-se o momento de incidência desses mesmos tributos sobre o perdão de dívidas ocorrido em sede de recuperação judicial.

Recuperação judicial: aspectos gerais

O processo de recuperação judicial encontra-se previsto na Lei 11.101/2005, a qual regulamenta as recuperações judicial, extrajudicial e a falência da sociedade empresária. Essa legislação enfatiza o caráter institucional da empresa ao conceber uma forma de viabilizar a reabilitação de uma crise econômico-financeira – crise essa que se configura ou pela redução abundante nos negócios desenvolvidos pela sociedade empresária (crise econômica) ou pela falta de caixa para que a sociedade empresária mantenha seus compromissos (crise financeira).

Para que ocorra essa reabilitação, a legislação de regência da matéria fornece inúmeros mecanismos que se constituem como meios de recuperação judicial e apontam para a preservação e continuidade da empresa. Com isso, evidencia-se o princípio da preservação das empresas. Essa evidência encontra-se enunciada no art. 47 da Lei 11.101/2005 ao determinar que o objetivo da recuperação judicial é viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, justamente para permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores e, com isso, promover a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Esses mecanismos previstos em lei que se constituem como meios de recuperação judicial e visam a preservação e continuidade da empresa devem ser apresentados por meio do Plano de Recuperação Judicial (PRJ). Dentre inúmeras hipóteses enunciadas em lei, a que merece atenção a ser apresentada como meio de recuperação judicial pelo PRJ é a concessão de prazos e condições especiais para o pagamento das obrigações vencidas e vincendas.

Nessa modalidade, o PRJ poderá prever o desconto do valor do débito pelos credores à empresa que pleiteia a recuperação judicial, como uma maneira de viabilizar o adimplemento de suas obrigações. Em outras palavras, prevê o deságio sobre o valor dos créditos devidos.

Esse deságio consiste numa remissão de dívidas, instituto previsto no Código Civil do art. 385 ao art. 388. Segundo a doutrina de Washington de Barros Monteiro, "remissão é a liberação graciosa de uma dívida, ou a renúncia efetuada pelo credor que, espontaneamente, abre mão de seus direitos creditórios, colocando-os na impossibilidade de exigir-lhes o respectivo cumprimento." Já Caio Mario da Silva Pereira define a remissão como a "dispensa do devedor quanto ao pagamento da dívida". Trata-se, portanto, de liberalidade efetuada pelo credor em perdoar o devedor do cumprimento da obrigação. No caso da recuperação judicial, a remissão - ou perdão - da dívida é parcial.

Contendo o PRJ esse tipo de mecanismo, uma vez aprovado e concedida a recuperação judicial, haverá a novação de todos os créditos anteriores ao pedido, obrigando o devedor e todos os credores a ele sujeitos.

Novação, por sua vez, é instituto do Direito Civil e pode ser entendida, segundo Clóvis Beviláqua, como "a conversão de uma dívida em outra para extinguir a primeira." Pontes de Miranda, ao discorrer sobre a novação, ensina que "a eficácia novativa consiste em ser simultânea, 'ipso iure', ao nascimento do novo crédito e extinção do anterior."

Apesar de disciplinada no Código Civil, a novação prevista na Lei 11.101/2005 tem traços distintos, sendo conhecida, no mais das vezes, como novação concursal ou recuperacional. Nos termos do art. 61 dessa lei especial, proferida a decisão que concede a recuperação judicial, "o devedor permanecerá em recuperação judicial até que se cumpram todas as obrigações previstas no plano que se vencerem até 2 (dois) anos depois da concessão da recuperação judicial."

Uma vez cumpridas, no prazo determinado em lei, todas as obrigações previstas no PRJ, o juiz decretará, por sentença, o encerramento da recuperação judicial

Já o descumprimento de qualquer obrigação prevista no PRJ acarretará na convolação da recuperação judicial em falência. A consequência é que “os credores terão reconstituídos seus direitos e garantias nas condições originalmente contratadas, deduzidos os valores eventualmente pagos e ressalvados os atos validamente praticados no âmbito da recuperação judicial.”

Desse enunciado prescritivo infere-se que a novação recuperacional é condicional, já que, para que ocorra seus efeitos, será necessário que a condição estabelecida, qual seja, o sucesso do PRJ, efetivamente ocorra.

Obrigação condicional, segundo art. 121 do CC, é cláusula que, derivando da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto, podendo ser classificada como suspensiva ou resolutiva. A condição suspensiva subordina o início da eficácia jurídica do negócio. Já a condição resolutiva resolve (extingue) os efeitos jurídicos até então produzidos pelo negócio.

No caso da novação recuperacional, trata-se de condição resolutória. Como esta pende, a obrigação será equiparada a uma relação pura e simples; e mais, uma vez verificada a condição, a obrigação irá se desfazer de forma retroativa, como se não houvesse existido. Com isso, infere-se que sendo resolutória a condição, a novação de débitos aprovada pelos credores no PRJ produzirá efeitos desde o momento da sua concessão.

Feitas essas colocações, importante avaliar como a contabilidade trata do perdão de dívidas.

O tratamento contábil do perdão de dívidas

O perdão de dívidas, como visto, é o deságio sobre os valores dos créditos devidos previstos no PRJ. Trata-se, portanto, de remissão – ou perdão – parcial de dívidas.

Esse perdão de dívidas gera, por sua vez, alguns efeitos. Um deles é a extinção de parte das dívidas, a qual trará uma consequência para a sociedade empresária em recuperação judicial: a variação patrimonial.

Numa perspectiva contábil, a variação patrimonial pode ser classificada de duas espécies: variação patrimonial superveniente, uma; e, variação patrimonial insubsistente, outra. Ambas são classificadas como “Contas de Resultado”, podendo ser tanto credoras quanto devedoras. Se a variação patrimonial for ativa, refere-se a receita. Se passiva, a despesa. Portanto, insubsistência ativa e superveniência ativa são receitas. Insubsistência passiva e superveniência passiva são despesas.

Pelo plano semântico, “insubsistência” tem relação com o predicado de insubsistente; ou seja, aquilo que é não-subsistente; que deixa de existir; que se perde; que desaparece. Já a “superveniência” apresenta, junto ao plano semântico, um significado relacionado à qualidade de superveniente; aquilo que aparece; que vem depois; que sobrevém.

A Nota Técnica emitida pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC – 314/2004 traz, para o sistema contábil, definições conotativas acerca dos termos superveniência e insubsistência:

6.3. A superveniência do ativo é denominada de superveniência ativa, porque acresce a situação patrimonial. A superveniência do passivo é denominada de superveniência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. A insubsistência do ativo é denominada de insubsistência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. Insubsistência do passivo é denominada de insubsistência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial. 6.4. Resumindo, as superveniências e as insubsistências são ditas ativas, porque promovem aumento da situação líquida. As superveniências e insubsistências são ditas passivas, porque promovem diminuição da situação líquida patrimonial. 7. Respondendo às consultas, informamos o seguinte: 7.1. A insubsistência ativa é uma receita, portanto de natureza credora; 7.2. A insubsistência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora; 7.3. A superveniência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora; 7.4. A superveniência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora. [...]

Diante desse preceito, infere-se que o perdão de dívidas provoca a supressão de um passivo. Consequentemente, aumenta a situação líquida patrimonial, tal como prescrito no item 6.4 da Nota Técnica 314/2004 da CFC. Diante disso, o perdão de dívidas é classificado como “insubsistência do passivo”, pois, ocasiona uma diminuição do passivo e, por conseguinte, o acréscimo do patrimônio líquido da sociedade empresária. Por ocorrer esse aumento do patrimônio líquido, o perdão de dívidas pode ser conhecido também como “insubsistência ativa”.

Sobre o tema, a Receita Federal do Brasil (RFB) já se manifestou em quatro oportunidades, todas elas por meio de Soluções de Consulta da Divisão de Tributação das Superintendências Regionais da Receita Federal do Brasil - DISIT. Em todas as ocasiões, a RFB proferiu o entendimento de que a remissão de dívida gera, para o devedor (remitido), uma insubsistência do passivo - ou insubsistência ativa - já que desaparece do passivo para implicar um aumento da situação líquida patrimonial.

Já o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) proferiu, acerca do tema, uma decisão da "câmara baixa" cujo entendimento é o de que a remissão de dívida importa em acréscimo patrimonial para o devedor, haja vista ser uma insubsistência do passivo. A Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, por sua vez, menciona que "[...] a remissão da dívida há de ser reconhecida como receita, o que repercute no lucro líquido positivamente." E continua "[...] A tal fato dá-se o nome de 'insubsistência do passivo' ou 'insubsistência ativa' (desaparecimento de uma obrigação) [...]."

Nesse sentido, tem-se que tanto a RFB quanto o CARF entendem que a remissão - ou perdão - de dívidas, contabilmente, é considerada como "insubsistência do passivo", uma vez que algo desapareceu e é despesa, gerando uma diminuição do passivo e, conseqüentemente, um aumento do patrimônio líquido da empresa - "insubsistência ativa".

O perdão de dívidas e a tributação por PIS, COFINS, IRPJ e CSLL

Em relação ao PIS e à COFINS, a base de cálculo para os regimes cumulativo e não cumulativo dessas contribuições foi estabelecida pela Lei 9.718/98 (e alterações posteriores) como sendo o faturamento, assim compreendido como a receita bruta de que trata o art. 12 do Decretolei 1.598/1977, englobando: (i) produto da venda de bens nas operações de conta própria; (ii) o preço da prestação de serviços em geral; (iii) o resultado auferido em operações de conta alheia; e (iv) as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica, não compreendidas nos incisos I a III.

No RE 606.107, julgado com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu ser requisito de incidência a verificação de um efetivo "ingresso financeiro" que represente um "elemento novo e positivo" a acrescer o patrimônio da pessoa jurídica "sem reservas ou condições."

Quanto à sua relação com as atividades realizadas, no RE 683.334 e RE 738.757, o STF afirmou que os conceitos de receita bruta e de faturamento seriam convergentes. Ambos diriam com “a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços” de modo que haveria, de acordo com a Corte, uma necessária relação entre o exercício das atividades econômicas “normais ou principais” da pessoa jurídica e a possibilidade de cobrança de PIS/COFINS.

Sobre esse tema, a RFB também entende ser necessária a vinculação às atividades assim ditas operacionais ou normais da pessoa jurídica, tendo expressado essa posição em dois atos normativos de caráter vinculante.

Considerando esses dois requisitos veiculados pela jurisprudência, constata-se que o perdão de dívidas não se enquadra no conceito de receita bruta. Falta a ele um dos elementos essenciais: a ocorrência de ingresso financeiro efetivo que implique riqueza nova que se integra ao patrimônio da pessoa jurídica. Assim, não incidiria PIS/COFINS sobre o perdão de dívidas.

Entretanto, a jurisprudência administrativa e os atos normativos da RFB específicos a respeito do tema são, em sua maior parte, incompatíveis com essa conclusão, na medida em que não exigem a concomitância dos critérios estabelecidos pela legislação e pela jurisprudência do STF. Atualmente, prevalece, no âmbito da RFB e do CARF, o entendimento pela incidência de PIS/COFINS sobre referidos montantes. Nas ocasiões, valendo-se de conceitos contábeis e com base na legislação do Imposto sobre a Renda, equiparou-se a redução do passivo decorrente do perdão das dívidas ao auferimento de receita – “insubsistência do passivo ou insubsistência ativa” – conforme já mencionado no item 2 acima.

Já em relação ao IRPJ e à CSLL, os argumentos são outros. Esses tributos estão previstos, respectivamente, nos arts. 153, III e 195, I, “c”, ambos da Constituição Federal (CF). Tem-se, de há muito pacificado, o entendimento de que existe um “conceito constitucional de renda”, que deve ser entendido como “acréscimo patrimonial.”

O Código Tributário Nacional (CTN), no seu art. 43, traz a prescrição de que o Imposto Sobre a Renda tem como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda.

Renda, segundo referido enunciado prescritivo, deve ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, independente da denominação da receita ou do rendimento.

A base de cálculo do IRPJ é o lucro real, presumido ou arbitrado. Como o “cindir vem desde o início”, nos dizeres de Pontes de Miranda, cumpre realizar, em tempo, um recorte metodológico: esse artigo analisará tão somente o lucro real.

A definição conotativa de lucro real está prescrita no Decreto-Lei nº. 1.598/1977. Trata-se do lucro líquido apurado em uma determinada periodicidade, devidamente ajustado pelas adições, exclusões e compensações previstas na legislação. Deste modo, a apuração do lucro real parte do lucro líquido. O lucro líquido, por sua vez, é determinado de acordo com as leis comerciais. Já em relação à CSLL, sua base de cálculo também parte do lucro líquido, nos termos da Lei 7.689/1988.

Nesse sentido, tanto a base de cálculo do IRPJ quanto a da CSLL têm um ponto em comum: o ponto de partida de ambas é o lucro líquido contábil, ao qual devem ser feitas as adições, exclusões e compensações previstas em lei e regulamentadas pelo Decreto 9.580/2018.

Em relação ao regime de reconhecimento de receitas, considerando a apuração do IRPJ pelo lucro real, deve-se observar o regime de competência para a realização dos registros das mutações patrimoniais. De acordo com os princípios contábeis, esses registros devem ser realizados de forma simultânea ao reconhecimento do aumento de ativos ou da diminuição de passivos. É o que ocorre nos casos de perdão dívida.

Com efeito, o perdão de dívidas consiste em uma redução no valor das obrigações contraídas. Para fins fiscais, esse tipo de redução implica uma redução de passivo e, portanto, constitui-se como receita da pessoa jurídica devedora. Por ser considerado receita, deve integrar o lucro líquido para fins contábeis e não há previsão legal de dedução para fins fiscais.

Desse modo, na linha da jurisprudência administrativa e dos atos normativos, o perdão de dívidas produz acréscimo patrimonial tributável pelo IRPJ e pela CSLL.

Feitas essas considerações, parte-se para a análise do momento da incidência de PIS/COFINS, do IRPJ e da CSLL sobre o valor da dívida perdoada no âmbito do processo de recuperação judicial.

Momento da incidência dos tributos sobre o perdão de dívidas

A jurisprudência administrativa e a RFB têm entendimentos majoritários pela incidência de PIS/COFINS sobre o perdão de dívidas. A redução do passivo deve ter a sua contrapartida reconhecida como receita. Já no caso do IRPJ e da CSLL, restou definido que é a partir da realização do lucro que se tem a ocorrência do fato jurídico tributário.

Em ambas as hipóteses – tanto para o PIS/COFINS quanto para o IRPJ/CSLL – o momento de incidência ocorre no mesmo instante do reconhecimento dessa receita, ocasionada pela redução de passivo e consequente aumento do patrimônio líquido advindo do perdão de dívidas. Explica-se.

Quanto ao regime de reconhecimento das receitas, a apuração do PIS/COFINS sempre segue o regime de apuração adotado em relação ao IRPJ e à CSLL, qual seja, o lucro real, conforme se permite inferir pelo art. 20 da Medida Provisória 2.158-35/2001 [3], ou seja, o regime de competência.

A legislação do Imposto sobre a Renda, por sua vez, dispõe que a apuração do lucro líquido e, por consequência, do lucro real, segue as disposições da lei comercial – Lei 6.404/76 –, cujo art. 177 dispõe:

Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência.

[3]Medida Provisória 2.158-35/2001: “Art. 20. As pessoas jurídicas submetidas ao regime de tributação com base no lucro presumido somente poderão adotar o regime de caixa, para fins da incidência da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, na hipótese de adotar o mesmo critério em relação ao imposto de renda das pessoas jurídicas e da CSLL.” Disponível em Acesso em 20.08.2020.

Esse regime de competência prescreve que as pessoas jurídicas devem computar, na determinação do resultado do exercício: i) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente de sua realização; e ii) os custos, as despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos. [4]

Sobre esse regime de competência, a contabilidade esclarece que:

28. Quando o regime de competência é utilizado, os itens são reconhecidos como ativos, passivos, patrimônio líquido, receitas e despesas (os elementos das demonstrações contábeis) quando satisfazem as definições e os critérios de reconhecimento para esses elementos contidos no CPC 00.[5]

Ao analisar o CPC 00 (R2) “Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro”, verifica-se que:

5.4 As demonstrações estão vinculadas porque o reconhecimento de item (ou mudança em seu valor contábil) exige o reconhecimento ou desreconhecimento de um ou mais outros itens (ou mudanças no valor contábil de um ou mais outros itens). Por exemplo: (a) o reconhecimento de receita ocorre ao mesmo tempo que: (i) o reconhecimento inicial do ativo, ou aumento no valor contábil do ativo; ou (ii) o desreconhecimento do passivo, ou diminuição no valor contábil do passivo; (b) o reconhecimento de despesa ocorre ao mesmo tempo que: (i) o reconhecimento inicial do passivo, ou aumento no valor contábil do passivo; ou (ii) o desreconhecimento do ativo, ou diminuição no valor contábil do ativo.[6]

Nesse sentido, considerando que o perdão de dívidas gera redução do passivo e, conseqüentemente, aumento de patrimônio, o reconhecimento dessa receita/ganho patrimonial deverá ocorrer no exato momento de diminuição desse passivo.

4]Lei 6.404/1976: “Art. 187. [...] § 1º Na determinação do resultado do exercício serão computados: a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.” Disponível em Acesso em 20.08.2020.

[5]Pronunciamento Contábil CPC 26 (R1) - Apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em Acesso em 20.08.2020.

[6] Pronunciamento Contábil CPC CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro”. Disponível em Acesso em 20.08.2020.

Sobre o momento da incidência do PIS/COFINS e do IRPJ e CSLL, nos casos de remissão de dívidas, a RFB já se manifestou no sentido de que “A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.”[7]

Nos julgados encontrados no CARF sobre o tema, esse órgão segue o entendimento da RFB de que a receita advinda do perdão de dívidas deve ser reconhecida no momento de sua baixa.[8]

Portanto, o momento da incidência de PIS/COFINS e de IRPJ e CSLL nos casos de perdão de dívidas corresponde ao momento da baixa do passivo, observado o regime de competência.

Analisadas as hipóteses gerais acerca do momento da incidência desses tributos em relação ao perdão de dívidas, importa, agora, realizar essa mesma análise quando o perdão de dívidas advém em um processo de recuperação judicial.

[7]Solução de Consulta nº. 306 – SRRF/9ªRF/Disit, de 31 de agosto de 2007. Nesse mesmo sentido: Solução de Consulta 17-SRRF01/DISIT, de 27 de abril de 2010: “ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO REMISSÃO DE DÍVIDA. INCIDÊNCIA DE IRPJ, CSLL, PIS/PASEP E COFINS. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente. [...]” Decisão DISIT/SRRF06 nº. 297/2000: “ASSUNTO: Normas Gerais de Direito Tributário. EMENTA: INSUBSISTÊNCIA PASSIVA. À baixa de valor registrado no passivo, por insubsistência da obrigação de pagar (insubsistência passiva) corresponde uma receita tributável, no momento desta baixa. DISPOSITIVOS LEGAIS: Lei nº 6.404/1976, art. 186, § 1º; IR/1999, art. 273, caput; Lei nº 7.689/1988, art. 2º; Lei Complementar nº 7/1970, art. 3º.”

[8]“Ementa(s): Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.” (Processo n. 10835.722067/2013-62, Acórdão n. 3402-004.954, Relator(a): Thais de Laurentiis Galkowicz, Data da Sessão 28/02/2018); “Ementa(s) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007. PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO. O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais". PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.” (Processo n. 10245.003682/2008-59, Acórdão n. 1401-001.114, Relator(a) Antonio Bezerra Neto, Data da Sessão 11/02/2014).

Momento da incidência dos tributos sobre o perdão de dívidas decorrente da recuperação judicial

Na recuperação judicial, a aprovação do plano pelos credores e a concessão da recuperação judicial pelo juiz implicam a novação de todos os créditos anteriores ao pedido, a partir dessa decisão judicial. No PRJ constam, quanto ao tema das dívidas e obrigações vencidas e vincendas, as condições especiais, reduções de dívidas e prazos para pagamento, dentre outros temas.

O ponto a ser analisado no caso específico do perdão de dívidas no processo de recuperação judicial é o caráter da novação e, por consequência, do perdão de dívida que dela advém: se definitivo ou condicionado e seus respectivos efeitos sobre o momento da incidência do PIS/COFINS, do IRPJ e da CSLL.

Pois bem. A disciplina jurídica aplicável às cláusulas condicionais dos atos jurídicos em geral está prevista nos artigos 121 a 130 do CC. O CTN também tratou dos efeitos jurídicos das cláusulas condicionais aplicáveis aos fatos jurídicos tributários, nos seus artigos 116 e 117.

O art. 121 do CC [9] prescreve que “considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto”.

Adiante, trata-se das duas espécies de condição: suspensiva e resolutiva. No primeiro caso, enquanto não verificada a condição a que está subordinado o negócio jurídico, não se terá adquirido o direito que ele visa. [10] Na condição resolutiva, por sua vez, o negócio jurídico produz eficácia desde o momento da sua realização, podendo exercer-se o direito por ele estabelecido desde a conclusão. [11]

[9] CC: “Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.” Disponível em Acesso em 20.08.2020.

[10] CC: “Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.” Disponível em Acesso em 20.08.2020.

[11] CC: “Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido. Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.” Disponível em Acesso em 20.08.2020

O CTN, por sua vez, traz os requisitos para definição do momento da ocorrência do fato jurídico tributário, inclusive nos casos em que os atos ou negócios jurídicos estão sujeitos a condição:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios; II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável. Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados: I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento; II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

Assim, com a aprovação do PRJ e consequente concessão da recuperação judicial nos termos da Lei 11.101/05, ocorre a novação dos débitos. Nesse momento, tem-se por constituída a situação jurídica da novação das obrigações e perdão de dívidas, nos termos do art. 116, inciso II do CTN. E mais, salvo disposição em contrário, estando o negócio sujeito à condição resolutória, considera-se ocorrido o fato jurídico tributário desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio, conforme inciso II do art. 117 do CTN, já mencionado acima.

Mesmo que sujeita à condição resolutória [12], consistente no descumprimento de quaisquer obrigações que se vencerem no prazo de até 2 anos depois da concessão da recuperação judicial, a novação das obrigações, na forma como aprovado no PRJ, produz efeitos desde o momento da sua aprovação, observado o regime de competência.

[12]“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. NOVAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTIVA. SUSPENSÃO. NÃO CABIMENTO. 1. A novação operada pelo plano de recuperação fica sujeita a condição resolutiva, nos termos do art. 61 da Lei n.º 11.101/05. 2. Não se suspendem as execuções individuais direcionadas aos avalistas de título cujo devedor principal é sociedade em recuperação judicial. 3. Precedentes específicos desta Corte. 4. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada. 5. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. (AgRg no REsp 1334284/MT, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 02/09/2014, DJe 15/09/2014)” “AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. HOMOLOGAÇÃO DO PLANO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. NOVAÇÃO DOS CRÉDITOS CONSTANTES DO PLANO. CONDIÇÃO RESOLUTIVA. SUSPENSÃO DAS EXECUÇÕES PROPOSTAS CONTRA A EMPRESA RECUPERANDA. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. A aprovação e homologação do plano de recuperação judicial conduzem à suspensão dos atos executivos originários de outros órgãos judiciais. Precedente. 2. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1667901/SC, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/09/2017, DJe 02/10/2017)”

A despeito de não tratar especificamente sobre o momento da ocorrência do fato jurídico tributário de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL nos casos em perdão de dívidas em recuperação judicial, a RFB tem entendimento formalizado por meio de Solução de Consulta COSIT, que gera efeito vinculante ao próprio órgão, quanto ao momento de incidência desses tributos em negócios jurídicos submetidos a condição resolutória. O entendimento é o de que a incidência se dá no momento da celebração do negócio, observado o regime de competência:

Dessa forma, o recebimento de bonificação monetária por performance em momento anterior ao cumprimento das respectivas metas está sujeito a uma condição resolutive (na dicção do CC) ou resolutória (na dicção do CTN). Tal condição é o descumprimento das metas pactuadas e opõe-se ao direito ao recebimento da bonificação – enquanto as metas de performance pré-estabelecidas forem cumpridas, o recebimento antecipado da bonificação é eficaz e o comerciante varejista faz jus ao valor recebido. Entretanto, caso as metas sejam descumpridas, ocorre o implemento da condição resolutória, e o recebimento da bonificação perde sua eficácia, surgindo para a pessoa jurídica bonificada a obrigação de restituí-la à outra pessoa jurídica contratante (CC, art. 128, parte inicial). Desse modo, desde a conclusão do negócio a pessoa jurídica bonificada tem direito ao recebimento da bonificação em questão, sob condição resolutória (CC, art. 127), considerando-se ocorrido o respectivo fato gerador a partir do momento da celebração do negócio (CTN, art. 117, II), respeitado o regime de competência. (Solução de Consulta COSIT 110/2019).

Em outra passagem, a RFB, na Solução de Consulta COSIT 398/17 traz a seguinte determinação:

No âmbito do Direito Tributário, o entendimento de que seria venda sob condição resolutória não teria também qualquer consequência, pois, se numa operação de compra e venda sem estipulação de condição, reputam-se ocorridos os fatos geradores tão logo concluída a operação (CTN art. 116), numa compra e venda sob condição resolutória, reputar-se-iam ocorridos os fatos geradores exatamente nesse mesmo momento (CTN, art. 117, II).[13]

[13] Outras decisões no âmbito da RFB que tratam acerca da condição resolutive: “Solução de Consulta SFFR/10ª RF/DISIT nº. 196/2001

Assim, tendo em vista que o negócio jurídico do qual decorreu o perdão de dívidas ocorreu no processo de recuperação judicial, considera-se concluído o negócio jurídico com a concessão judicial do plano de recuperação.

Sobre a necessidade da concessão do PRJ, o CARF já se manifestou afirmando que é impossível a apropriação de despesas com juros passivos se houver pendência de decisão judicial homologatória do plano de recuperação judicial. Vejamos:

[...] Situação peculiar é a tratada nos presentes autos, em que, consoante ressaltado, a contribuinte, devedora, se encontra em recuperação judicial. Neste caso, conforme destacado, há um processo de negociação entre a empresa e os credores, mediado por um administrador apontado pela Justiça. Enquanto o juiz competente não homologar o plano de recuperação da empresa, não pode o devedor reconhecer como despesa operacional os encargos financeiros dos créditos vencidos, em face da ausência da já referida 'força obrigatória dos contratos'. [...] [14]

Portanto, o momento de reconhecimento de receitas e ganhos patrimoniais advindos de perdão de dívidas coincidirá com o momento de celebração do negócio jurídico, o que ocorre com a concessão judicial do PRJ. Nesse momento, observado o regime de competência, incidirão PIS/COFINS, IRPJ e CSLL.

Há que se fazer a ressalva de que, muito embora seja esse o momento de incidência desses tributos, há bons argumentos para se defender, segundo critérios jurídicos e não puramente contábeis, a não incidência de PIS/COFINS sobre perdão de dívidas, inclusive os advindos de PRJ.

Conclusões

Acerca da incidência de PIS/COFINS sobre perdão de dívida, concluiu-se que a RFB tem manifestações com caráter vinculante no sentido da incidência de PIS/COFINS sobre a dívida perdoadada. Em relação ao IR e à CSLL apurados pelo regime do lucro real, não se discute a sua incidência sobre a dívida perdoadada

[14]Número do Processo 10120.729144/2015-23; Nº Acórdão 1302-003.230; Relator(a) Flavio Machado Vilhena Dias; Data da Sessão: 21/11/2018.

Isso porque o perdão de dívida é uma forma de redução no valor das obrigações. Para fins fiscais, essa redução implica a redução de passivo e, portanto, receita para a pessoa jurídica. Assim, o valor correspondente ao perdão de dívida concedido constitui receita tributável e sobre ele incidem IRPJ e CSLL.

Mas, o ponto objeto de análise nessa oportunidade é a caracterização do momento da incidência desses tributos no âmbito da recuperação judicial. O entendimento tende a ser no sentido da incidência de tais tributos no momento da concessão, pelo juiz, da recuperação judicial e aprovado o plano de recuperação.

Dito isso, conclui-se que, em regra, o momento de incidência do PIS, da COFINS, do IRPJ e da CSLL coincidirá com o momento em que for concedida a recuperação judicial e aprovado o plano de recuperação, por decisão judicial. Enquanto negócio jurídico que é, enseja novação de débitos sob a cláusula resolutiva. Logo, é neste momento que se considera definitivamente constituído o fato jurídico tributário que autoriza a incidência dos tributos aqui comentados.

Referências

BEVILÁQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil Comentado, vol. 4. Rio de Janeiro: Livraria Francisco Alves, 1944.

BRANDÃO, Ana Carolina Cunha; MAFRA, Tereza Cristina Monteiro. A novação na recuperação judicial. Revista Brasileira de Direito Empresarial, vol. 2, n. 1, Florianópolis, 2016.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. Novação recuperacional. Revista do Advogado, nº. 105, ano 2009.

COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de direito comercial. São Paulo: Saraiva, 2012.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da preservação das empresas e o direito a economia de impostos. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). Grandes questões atuais de direito tributário. vol, 10. São Paulo: Dialética, 2006.

IFERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo Aurélio Século XXI: o dicionário da língua portuguesa. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1999.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. O problema fundamental do conhecimento. Rio de Janeiro: Borsoi, 1972.

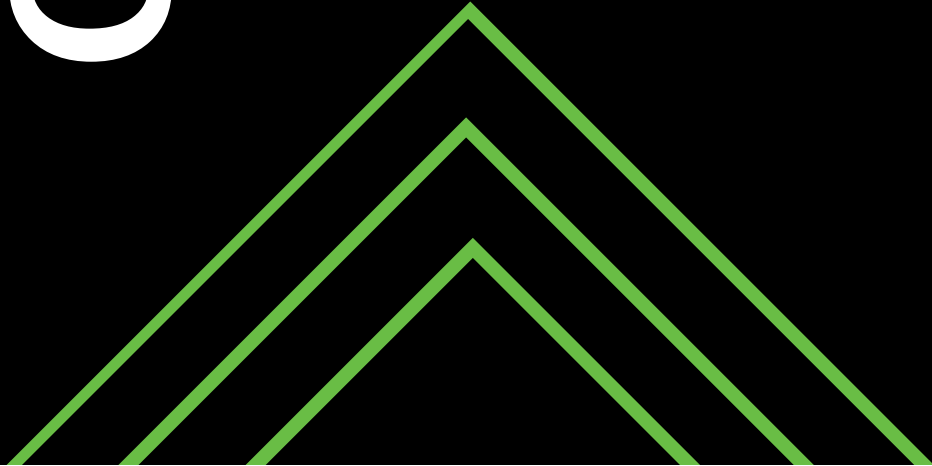
_____. Tratado de direito privado - Atualizado por Wilson Rodrigues Alves. Tomo XXV. São Paulo: Bookseller, 2003.

MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus (atual.). Curso de direito civil, vol. 4: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2012.

MONTEIRO, Washington de Barros; MALUF, Carlos Alberto Dabus (atual.). Curso de direito civil, vol. 4: direito das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Caio Mario da Silva; GAMA, Guilherme Calmon Nogueira da. Instituições de direito civil - V. II. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

JURISPRUDÊNCIA COMENTADA



Superior Tribunal de Justiça - STJ

A Segunda Turma do STJ, estendendo o benefício fiscal de smartphones, concluiu que os contribuintes do setor de tecnologia que tiveram o benefício fiscal da Lei 11.196/2005 (Lei do Bem) cancelado três anos antes do esperado, podem apresentar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para garantir a previsão de alíquota zero da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Foi entendido que o art. 9º da Medida Provisória 690/15, posteriormente convertida na Lei 13.241/15, extinguiu de forma prematura referido benefício em 31.12.2016, pois o prazo da alíquota zero havia sido prorrogado pelo art. 5º da Lei n. 13.097/2015, até 31.12.2018. Isto é, a alíquota zero havia sido instituída por prazo certo, de modo que os contribuintes possuíam direito ao benefício até o período previsto em lei.

Além disso, as condições fixadas pela lei para a fruição da exoneração tributária possuem caráter oneroso, posto que a alteração legislativa instituiu a necessidade de inserção, nas notas fiscais emitidas pelo produtor, pelo atacadista e pelo varejista, da expressão "Produto fabricado conforme processo produtivo básico", com a especificação do ato que o aprova.

Com isso, tal exigência para que a empresa se submeta a um processo específico de produção caracterizou a onerosidade para usufruir da redução da alíquota zero, quebrando a previsibilidade e confiança e, conseqüentemente, ocasionando violação à segurança jurídica em relação aos contribuintes que tiveram que se adequar às normas do Programa de Inclusão Digital.

A onerosidade também ficou caracterizada, porque há previsão na lei de que para a fruição da alíquota zero o contribuinte se submetia a um limite de preço para a venda de seus produtos.

Portanto, houve violação ao art. 178 do CTN, visto que a fruição do benefício de alíquota zero do PIS e da COFINS foi previsto por prazo certo e determinado, possuindo os mesmos efeitos jurídicos que a isenção, qual seja, a de não exigência do tributo.

Assim, seguindo o entendimento já exarado pela Primeira Turma (REsp n. 1941121), foi decidido que deve ser assegurado aos contribuintes envolvidos no Plano de Inclusão Digital a manutenção da desoneração fiscal onerosa até o prazo previsto no diploma legal revogado.

(REsp n. 1987675/SP, Superior Tribunal de Justiça, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, 27.06.22)

Supremo Tribunal Federal - STF

O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n. 5755, declarou que o cancelamento, pelas instituições financeiras, de precatórios e Requisições de Pequeno Valor (RPV) federais que não forem resgatados no prazo de dois anos é inconstitucional. Segundo o entendimento do STF, essa restrição temporal não está prevista na disciplina constitucional sobre a matéria.

A relatora, ministra Rosa Weber, afirmou que a lei questionada criou restrição temporal ao exercício do direito de recebimento do precatório, inovando a disciplina constitucional sobre a matéria. Com efeito, alega-se que essa espécie de cancelamento pelo mero decurso do tempo vai de encontro ao princípio da separação de Poderes e da efetividade da jurisdição, uma vez que cria obstáculo ao cumprimento de condenações judiciais.

Além disso, o ministro Edson Fachin destacou que o direito é consumado apenas com o saque do dinheiro, e a ausência do resgate não significa a perda do direito ao recebimento. No entendimento da ministra Cármen Lúcia, não é suficiente que haja o direito, mas é necessário que ele seja de fato efetivado por meio do saque.

Os ministros Gilmar Mendes, Luís Roberto Barroso, Nunes Marques, André Mendonça e Luiz Fux, contudo, argumentaram que o cancelamento é válido, desde que precedido de intimação pessoal do credor pelo Juízo da Execução, em observância ao princípio do devido processo legal.

Portanto, foi decidido que o cancelamento de precatórios não resgatados em dois anos é inconstitucional. Isto porque, a indisponibilidades de valores não sacados pelo credor afronta os princípios da segurança jurídica, da garantia da coisa julgada e do devido processo legal.

(ADI 5755, Supremo Tribunal Federal, Rel. Rosa Weber, 30.06.22)

Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF

É afastada a trava de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de csll em caso de empresa extinta por incorporação

A CSRF afastou a trava de 30% para aproveitamento de prejuízo fiscal e base negativa de CSLL no momento da extinção da empresa por incorporação. A trava funciona como uma limitação quantitativa à compensação do prejuízo fiscal e base negativa de CSLL, a fim de evitar que seja feita a compensação integral dos valores na apuração do lucro real. Pela primeira vez, o resultado da decisão foi por maioria favorável ao contribuinte (5x3). Já havia decisão anterior nesse sentido, porém, resolvida pela regra de desempate pró-contribuinte (4x4). Na decisão de agora, restou evidenciado que a trava pressupõe a continuidade da entidade, que poderá utilizar os saldos de prejuízos fiscais posteriores. O resultado de maioria favorável repetiu em outro dois processos sobre o tema.

(Processo 19515.005446/2009-03).

Embalagens para transporte de produto acabado permitem o creditamento de pis e cofins

A CSRF, seguindo a definição dada pelo STJ no julgamento do REsp 1.221.170/PR, de que a aferição de um insumo deve ser à luz dos critérios de essencialidade ou relevância para o processo produtivo, decidiu que os custos e despesas com embalagens utilizadas para manuseio e transporte de produtos acabados ensejam o direito à tomada de crédito.

Isso porque as embalagens, ainda que para transportes, são consideradas essenciais à garantia da integridade de seu conteúdo. Sem elas, os produtos ainda não se encontram prontos para venda. Portanto, devem ser consideradas como insumo e gerar os respectivos créditos.

(Acórdão 9303-013.236).

Entidades de desporto profissional na modalidade futebol gozam de isenção de IRPJ

A CSRF definiu que entidades desportivas de carácter profissional na modalidade futebol enquadradas como associações civis sem fins lucrativos devem gozar de isenção de IRPJ. Determinou-se que, muito embora essas associações desenvolvam atividades econômicas para geração de renda, se esse resultado positivo não for distribuído aos detentores do patrimônio líquido da entidade e o lucro ou o prejuízo forem denominados, respectivamente, de superavit ou déficit, a entidade mantém o direito de gozar do benefício da isenção. Assim, ainda que a entidade realize inúmeros contratos visando ingresso de receitas em seu caixa, se essas receitas são todas revertidas em prol de sua finalidade institucional, não se desvirtua a sua natureza de entidades sem fins lucrativos, não devendo ser confundido ingresso de receitas com a presença de lucro.

(Acórdão 9101-006.133).

Receita Federal Brasileira - RFB

Receita esclarece modo de correção de juros dos créditos tributários

A Receita Federal manifestou entendimento sobre a forma de atualização de créditos tributários para compensação no âmbito administrativo. De acordo com o órgão fazendário, a atualização do crédito, por meio da taxa SELIC, deve ocorrer apenas sobre o valor do principal, evitando-se, com isso, juros capitalizáveis, ou seja, “juros sobre juros”. Assim, em casos envolvendo compensação de forma fracionada, o cálculo da atualização deve ser feito a cada compensação, e apenas sobre o valor do principal.

A entendimento afetará principalmente contribuintes que habilitam, de uma vez, no sistema da Receita Federal, créditos fiscais reconhecidos judicialmente, mas compensam tributos gradativamente. O saldo remanescente do crédito que ainda não foi usado é corrigido pela taxa Selic (juros básicos da economia) durante os cinco anos em que o abatimento pode ser feito.

A título exemplificativo, se um contribuinte pretende compensar de forma gradativa um crédito reconhecido por decisão judicial transitada em julgado, tendo habilitado o valor total R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), sendo R\$ 800.000,00 (oitocentos mil reais) a título de principal, e R\$ 200.000,00 (duzentos mil reais) a título de juros, deve, a cada compensação, refazer a atualização, partindo apenas do valor principal de um milhão, desconsiderando, portanto, na atualização, o valor dos juros inicialmente calculados.

A mudança consta da Solução de Consulta 24/2022 editada pela Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal, publicada no dia 14.07.22 no Diário Oficial da União.

Receita Federal analisa incidência da contribuição previdenciária sobre verbas trabalhistas

Foi publicada, no Diário Oficial da União do dia 14.07.2022, a Solução de Consulta nº 25, de 14 de junho de 2022, a qual esclarece as hipóteses de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre os valores recebidos por empregados. De acordo com o parecer fazendário:

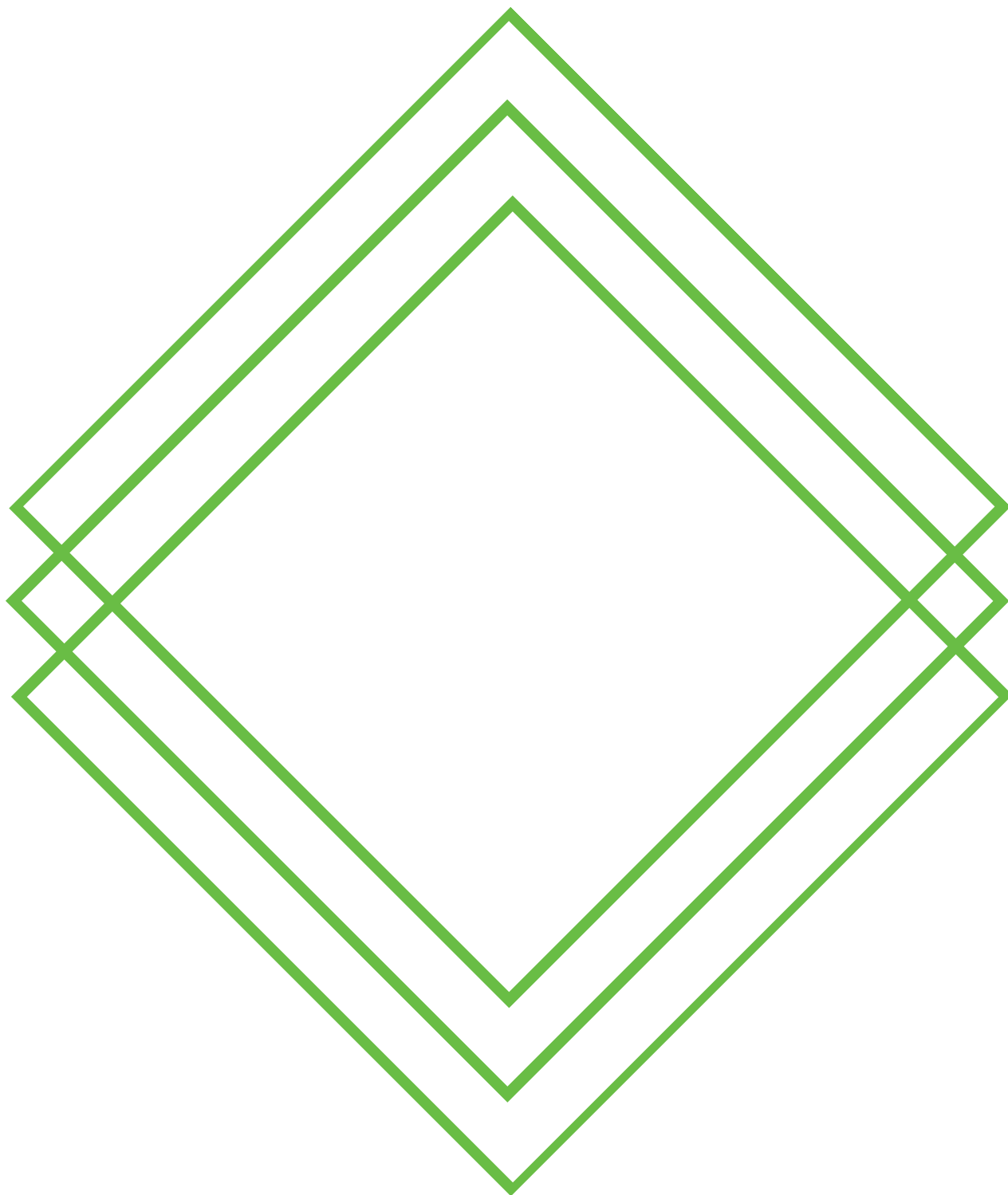
a) valores recebidos por empregados a título de terço constitucional de férias constituem hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

b) por constituir parcela não indenizatória, de caráter contraprestativo e salarial, paga ao trabalhador em razão do seu exercício laboral em horário excedente ao apazado, em conformidade com a legislação trabalhista, o horário de trabalho extraordinário, incorporado ou não ao salário, constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

c) o auxílio-acidente é concedido, como indenização, ao segurado empregado, ao trabalhador avulso e ao segurado especial, quando, após a consolidação de lesões decorrentes de acidente de qualquer natureza, resulte sequela definitiva. Tem natureza indenizatória, motivo pelo qual não constitui hipótese de incidência das contribuições sociais previdenciárias.

d) o STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.230.957/RS, no âmbito da sistemática do art. 543-C do CPC, afastou a incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre o aviso prévio indenizado. Em razão do disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/2002, na Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, e na Nota PGFN/CRJ nº 485/2016, a RFB encontra-se vinculada ao referido entendimento.

e) em atenção à Jurisprudência consolidada do STJ, e nos termos do Parecer SEI nº 1446/2021/ME, a RFB encontra-se vinculada ao entendimento judicial de que a contribuição previdenciária patronal não incide sobre a importância paga pelo empregador ao empregado nos quinze primeiros dias que antecedem o auxílio-doença.



Tácio Lacerda Gama



Descrição (Conjur)

Parte de reflexões filosóficas e da teoria geral do direito para fundamentar uma 'norma de competência tributária', categoria sistematizada pelo autor há mais de uma década e que foi testada à exaustão em cursos de graduação e pós-graduação da PUC-SP, da USP e do IBET.

O autor constrói a estrutura lógica da norma de competência tributária e analisa o papel da competência tributária no sistema de direito positivo, sob três enfoques: sintático, semântico e pragmático.

"A contribuição de Tácio ao estudo da competência chega em momento oportuno e a Teoria Geral do Direito adquire conteúdo precioso, aplicável aos setores específicos da Dogmática, pois a todos eles interessa a configuração sintática ou lógica dessa categoria de regras, suas dimensões semânticas e o amplo espectro de suas projeções pragmáticas" (Trecho extraído o prefácio de Paulo de Barros Carvalho).

Divide-se em três blocos: primeira parte "a estrutura", com cinco capítulos; segunda parte "o sentido", com quatro capítulos e terceira parte "a função", com três capítulos.

[Compre aqui!](#)

XXXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário - Tributação e Interdisciplinaridade | Instituto Geraldo Ataliba - IDEPE.

O Instituto de Aplicação do Tributo (IAT) é patrocinador do XXXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário do Instituto Geraldo Ataliba - IDEPE.

O evento ocorrerá nos dias 24, 25 e 26 de agosto de 2022, com sessões plenárias presenciais no Tivoli Mofarrej, São Paulo/SP.

Acompanhe a participação do professor Tácio Lacerda Gama, na mesa de Planejamento Tributário, às 10h15. A professora Lucia Paoliello Guimarães Chuva integrará a oficina interativa de Processo Tributário às 16h.

Saiba mais e [**INSCREVA-SE!**](#)




IGA - IDEPE

**XXXV Congresso Brasileiro
de Direito Tributário**

Tributação e Interdisciplinaridade

Mesa: Planejamento Tributário

**A ADI Nº 2446 E O PARÁGRAFO
ÚNICO DO ART. 116 DO CTN:
A RATIO DECIDENDI VINCULA?**

Tácio Lacerda Gama

25 de agosto às 10h15
Tivoli Mofarrej Hotel - São Paulo - SP

Informacoes@iga-idepe.org.br
Tel. 11 3104-9243 | 11 99654-8035
www.iga-idepe.org.br



IGA - IDEPE

XXXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário

Tributação e Interdisciplinaridade

OFICINA INTERATIVA PROCESSO TRIBUTÁRIO

Lucia Paoliello
Guimarães Chuva



25 de agosto às 14h
Tivoli Mofarrej Hotel - São Paulo - SP

Informacoes@iga-idepe.org.br
Tel. 11 3104-9243 | 11 99654-8035
www.iga-idepe.org.br



XXXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário

Tributação e Interdisciplinaridade | 25 de agosto às 10h15



Planejamento Tributário
Presidente: Neiva Baylon

Planejamento Tributário no CARF antes e
depois da alteração da regra do voto de qualidade
Roberto Quiroga Mosquera



A ADI nº 2446 e o parágrafo único do art. 116 do
CTN: a ratio decidendi vincula?
Tácio Lacerda Gama

Planejamento Tributário e as Figuras
do Propósito Negocial e Motivação Extra tributaria
Cristiano Carvalho



A Judicialização do planejamento tributário:
o que o Poder Judiciário tem a nos dizer?
Leandro Paulsen



XXXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário

Tributação e Interdisciplinaridade | 25 de agosto às 16h



Oficina Interativa
Processo Tributário
Moderador: Rodrigo Dalla Pria



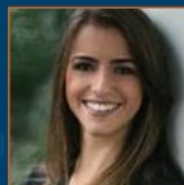
Renata Elaine Silva



Catarina Rosa Rodrigues



Elizabeth Martos



Lucia Paoliello Guimarães Chuva



Iris Vânia Santos Rosa



Carolina Romanini Miguel

Inscrições no link

Informacoes@iga-idepe.org.br | Tel. 11 3104-9243 | 11 99654-8035





Instituto Geraldo Ataliba - IDEPE
Instituto Internacional de Direito Público e Empresarial

Evento Presencial

XXXV Congresso Brasileiro de Direito Tributário

**TRIBUTAÇÃO E
INTERDISCIPLINARIDADE**

24, 25 e 26
agosto de 2022

Tivoli Mofarrej Hotel
São Paulo - SP



Escaneie e faça
sua inscrição ou
clique aqui!

Patrocínio - Categoria Ouro



Patrocínio - Categoria Prata



Apoio



Tributação, seletividade e federalismo

O Instituto de Aplicação do Tributo (IAT) é apoiador evento "Tributação, seletividade e Federalismo", realizado pela OAB/ES.

O evento ocorrerá dia 25 de agosto de 2022, das 9h às 19h, no Sheraton Vitória Hotel.

O professor Tacio Lacerda Gama participará da mesa redonda sobre Reforma Tributária X Seletividade, das 17h às 18h30.

Acesse o site e **[INSCREVA-SE!](http://www.e-inscricao.com/tributacaoeletividadefederalismo/inscricao)**

Evento

**TRIBUTAÇÃO,
SELETIVIDADE
E FEDERALISMO**

**25 de
AGOSTO**
Das 9h
às 19h

INSCRIÇÕES ABERTAS

www.e-inscricao.com/tributacaoeletividadefederalismo/inscricao

LOCAL: SHERATON VITÓRIA HOTEL
Av. Saturnino De Brito, 217, Praia do Canto, Vitória-ES

OAB NACIONAL | Comissão Especial de Direito Tributário

OAB ESPÍRITO SANTO | Comissão de Direito Tributário | **ESA**

I A T

INSTITUTO
DE APLICAÇÃO
DO TRIBUTO

Av. Angelica, 2466 - Bela Vista, São Paulo/SP
Tel: +55 (11) 3660-8200

www.institutoiat.org

