

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RD TA

42

2^o Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 42 – 2019 / 2nd Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE PERDÃO DE DÍVIDA DA PESSOA JURÍDICA DEVEDORA

NON-TAXATION BY PIS AND COFINS OF DEBT FORGIVENESS GRANTED TO LEGAL ENTITY

Bruna Barbosa Luppi

Pós-graduada em Direito Constitucional Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP). Graduada em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC/RJ). Advogada na área tributária em São Paulo. E-mail: bluppi@vrbg.com.br

Recebido em: 20-08-2019

Aprovado em: 23-10-2019

RESUMO

Este artigo busca analisar a incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre a receita decorrente do perdão de dívida da pessoa jurídica devedora à luz do regime de incidência das referidas contribuições, das normas vigentes e da jurisprudência administrativa e judicial sobre a matéria, com análise do conceito de receita para fins tributários.

O tema é divergente no meio jurídico e está longe de ter a discussão encerrada e, embora a jurisprudência administrativa seja majoritariamente favorável à incidência do PIS e da COFINS por entender que as leis aplicáveis não excepcionam expressamente a tributação em relação ao perdão de dívida, há precedentes tanto em âmbito administrativo e judicial que, com base no conceito de receita já delimitado pelo STF e definido pela doutrina, afastam a tributação justamente porque a receita contábil advinda do perdão de dívida não representa ingresso positivo que incrementa o patrimônio do contribuinte.

PALAVRAS-CHAVE: PIS, COFINS, PERDÃO DE DÍVIDA, RECEITA

ABSTRACT

Contributions, denominated PIS and COFINS, on the revenue arising from debt forgiveness registered by debtor legal entity considering the events of levy of these contributions, current legal rules applied, as well as administrative and judicial precedents about this subject, analyzing the concept of revenue for tax purposes.

The theme is divergent in the legal environment and is far from having the discussion closed and, although the administrative case law is mostly favorable to the incidence of PIS and COFINS because it understands that the applicable laws do not expressly exclude taxation in relation to the debt forgiveness, there are precedents both in the administrative and judicial levels that, based on the concept of revenue already delimited by the Supreme Court and defined by the doctrine, exclude taxation precisely because the accounting revenue from debt forgiveness does not represent a positive income that increases the taxpayer's equity.

KEYWORDS: PIS, COFINS, DEBT FORGIVENESS, REVENUE

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo tem por objeto avaliar a incidência da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e da Contribuição ao Financiamento da Seguridade Social (COFINS) em relação à receita contábil gerada pelo perdão de dívida obtido por pessoa jurídica sujeita ao regime de tributação do lucro real ou lucro presumido considerando, para tanto, o regime de incidência das referidas contribuições, as normas vigentes e a jurisprudência atual sobre o tema.

Para a completa análise do tema é necessário fazer um breve histórico da legislação do PIS e da COFINS, tratar da natureza e efeitos do perdão de dívida nos âmbitos jurídico e contábil, observar o tratamento dispensado pela Receita Federal do Brasil (RFB) ao perdão de dívida, a jurisprudência sobre o tema, bem como o conceito de receita definido pelo Supremo Tribunal Federal (STF) para fins de incidência das referidas contribuições para, a partir desse estudo, avaliar a incidência do PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida, com as conclusões pertinentes. A seguir serão especificamente tratados cada um desses aspectos.

2. BREVE HISTÓRICO DA LEGISLAÇÃO DO PIS E DA COFINS

Ao longo do tempo é possível verificar que houve a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS em razão de diversas alterações nas leis de regência dessas contribuições e, também, em decorrência da ampliação do universo de hipóteses de incidência tributária das contribuições sociais da Seguridade Social pelo Texto Constitucional.

De início, as controvérsias em relação ao PIS e à COFINS se davam em torno da abrangência do conceito de “faturamento”, eleito originalmente pela Carta Constitucional como uma das possíveis bases de cálculo das contribuições sociais da Seguridade Social, assim entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias, mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, conforme Lei Complementar n. 7/1970 e Lei Complementar n. 70/1991.

Com o advento da Lei n. 9.718/1998 (art. 3º, § 1º), que alterou a legislação tributária federal relativamente ao PIS e à COFINS, houve uma ampliação da base de cálculo dessas contribuições, pois o faturamento passou a ser definido como a receita bruta da pessoa jurídica, que foi compreendido como a totalidade das receitas auferidas, independentemente da sua classificação contábil ou da atividade social, abrangendo também as receitas não operacionais¹.

Em seguida sobreveio alteração no Texto Constitucional para incluir a receita (art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República, incluído pela Emenda Constitucional n. 20/1998, que foi editada em momento posterior à Lei n. 9.718/1998) dentre as hipóteses de incidência das contribuições sociais para a Seguridade Social, além do faturamento.

Já sob a égide do novo contexto constitucional, foram editadas a Lei n. 10.637/2002 e a Lei n. 10.833/2003, que instituíram o PIS e a COFINS não cumulativos, determinando que sua base de cálculo seria o faturamento mensal, “assim entendido o total de receitas auferidas pela pessoa jurídica”².

Assim, as pessoas jurídicas optantes pelo lucro real como regime de apuração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) passaram a estar sujeitas à incidência do PIS e da COFINS na sistemática não cumulativa, conforme regras trazidas pelas Leis n.10.637/2002 e n. 10.833/2003, respectivamente.

Já as pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido como regime de apuração do IRPJ continuaram sujeitas ao recolhimento do PIS e da COFINS na forma cumulativa, conforme a Lei n. 9.718/1998, além de outras pessoas jurídicas que desempenhem atividades especificamente previstas.

No entanto, ao longo do tempo foram instauradas disputas judiciais porque sempre houve o entendimento de que a base de cálculo do PIS e da COFINS, tanto no regime cumulativo quanto não cumulativo, não condizia com as hipóteses de incidência trazidas na Constituição da República, pois a Administração Pública sempre pretendeu alargar os conceitos de receita e faturamento para ampliar sua arrecadação, inclusive equiparando-

1 Especificamente em relação à Lei n. 9.718/1998, após longa disputa judicial, o STF declarou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo pretendida pelo art. 3º, § 1º, da referida Lei, concluindo que a receita bruta deve ser definida como “receitas decorrentes da venda de bens e da prestação de serviços” (STF, RE n. 346.084-6/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005 e publicado em 01.09.2006). Posteriormente, com a revogação de tal dispositivo pela Lei n. 11.941/2009 em decorrência da declaração de inconstitucionalidade pelo STF, manteve-se essa base de cálculo anteriormente definida.

2 Nas referidas leis, o § 1º do art. 1º informava que “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”. Aqui convém ressaltar as lições de Aires Barreto sobre a base de cálculo legalmente prevista na sistemática não cumulativa da COFINS (sendo a mesma para o PIS): “A primeira consideração diz respeito ao teor do § 1º. Esse dispositivo consigna verdadeira pérola jurídica. Com efeito, o que ali se diz equivale a afirmar que as cores são: branca, preta e todas as demais! Bastaria dizer que integram a base de cálculo todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica.” Vide BARRETO, Aires. A nova COFINS: primeiros apontamentos. Revista Dialética de Direito Tributário n. 103. São Paulo: Dialética, 2004, p. 11.

os ilegitimamente, sem observar os liames constitucionais traçados ao utilizar tais termos para eleger possível base de cálculo para as contribuições sociais da Seguridade Social.

Mais recentemente, a partir da entrada em vigor da Lei n. 12.973/2014, houve alteração do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, que trouxe novos contornos para o conceito de *receita bruta*:

“Art. 2º O Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 12. A receita bruta compreende:

I – o produto da venda de bens nas operações de conta própria;

II – o preço da prestação de serviços em geral;

III – o resultado auferido nas operações de conta alheia; e

IV – as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.

§ 1º A receita líquida será a receita bruta diminuída de

I – devoluções e vendas canceladas;

II – descontos concedidos incondicionalmente;

III – tributos sobre ela incidentes; e

IV – valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações vinculadas à receita bruta.

[...]

§ 4º Na receita bruta não se incluem os tributos não cumulativos cobrados, destacadamente, do comprador ou contratante pelo vendedor dos bens ou pelo prestador dos serviços na condição de mero depositário.

§ 5º Na receita bruta incluem-se os tributos sobre ela incidentes e os valores decorrentes do ajuste a valor presente, de que trata o inciso VIII do *caput* do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, das operações previstas no *caput*, observado o disposto no § 4º.”

Essa alteração legislativa teve o escopo de unificar, uniformizar e ampliar o conceito de receita bruta relativamente ao PIS, COFINS, IRPJ e CSLL, que passou a abranger a venda de mercadorias, a prestação de serviços, as operações de conta alheia e todas as receitas obtidas em razão da atividade-fim da pessoa jurídica não compreendidas nas demais situações elencadas, além dos tributos incidentes sobre a receita bruta, buscando resolver as controvérsias do passado.

Da mesma forma, a referida legislação alterou o art. 3º da Lei n. 9.718/1998, que regula a incidência cumulativa do PIS e da COFINS e, também, o art. 1º, *caput* e §§ 1º e 2º, das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, que tratam do PIS e da COFINS não cumulativos:

“Art. 52. A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977.

[...]

Art. 54. A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 1º A Contribuição para o PIS/PASEP, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.

[...]

Art. 55. A Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, passa a vigorar com as seguintes alterações:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês 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 de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica com os seus respectivos valores decorrentes do ajuste a valor presente de que trata o inciso VIII do caput do art. 183 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.

§ 2º A base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, conforme definido no caput e no § 1º.” (Destaques nossos)

Portanto, a partir da vigência da Lei n. 12.973/2014, os conceitos de faturamento e receita, respectivamente eleitos como base de cálculo do PIS e da COFINS nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa, mais uma vez foram equiparados pela legislação infraconstitucional e passaram a compreender “a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977”, adotando-se o mesmo conceito nos regimes da cumulatividade (lucro presumido e outras pessoas jurídicas que desempenhem atividades especificamente previstas) e não cumulatividade (lucro real).

Para finalizar esse histórico, tanto antes da edição das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003, quando o PIS e a COFINS incidiam apenas sobre o faturamento (LC n. 7/1970, LC n. 70/1991

e Lei n. 9.718/1998), quanto depois, quando passaram a incidir sobre o total de receitas auferidas pelos contribuintes e, também, após a edição da Lei n. 12.973/2014 (que embora tenha pretendido resolver as controvérsias do passado acabou por trazer ainda mais discussão sobre o tema), é recorrente a discussão sobre a extensão da base de cálculo das referidas contribuições previstas nas leis aplicáveis conforme o conceito de faturamento/receita consagrado pelo art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República, que se perpetua no meio jurídico.

3. PERDÃO DE DÍVIDA NO DIREITO CIVIL

O perdão ou remissão de dívida é um instituto típico de Direito Privado que é tratado no âmbito do Direito Civil, estando previsto no art. 385 do Código Civil, que assim dispõe:

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

Conforme o Direito Civil, o perdão de dívida ou remissão é a desistência pura e simples do crédito (pelo credor) em benefício do devedor, com a conseqüente extinção da obrigação, mediante anuência do devedor (aceitação expressa ou tácita) e independentemente do vencimento da obrigação. É o que ensina Maria Helena Diniz:

“Conceito de remissão de dívidas. É o perdão da dívida pelo credor (remitente), dispondo do seu crédito, não mais podendo exigir o cumprimento da obrigação. A remissão de dívidas é, portanto, a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos de crédito, perdendo-os, com o objetivo de extinguir a relação obrigacional, mediante o consenso inequívoco, expresso ou tácito, do devedor, mas sem que haja qualquer dano a direitos de terceiro. Logo, o credor que deu em penhor seu crédito não poderá perdoá-lo se prejudicar o credor pignoratício.”³

Portanto, o perdão de dívida se dá de forma definitiva e sempre levando em consideração a vontade de ambas as partes, isto é, credor e devedor, distinguindo-se de outros institutos do Direito Civil:

“A remissão da dívida não deve ser confundida com a renúncia ao crédito, que é uma figura atípica no direito brasileiro. Tendo o direito de crédito natureza patrimonial, e sendo disponível, nada obsta a que o credor dele abdique, o que não demandará a aquiescência do devedor. Cumpre distinguir: a remissão é bilateral, exigindo a concordância do devedor, ao passo que a renúncia é unilateral; a remissão aproveita ao devedor diretamente, ao passo que a renúncia só o atinge por efeito secundário

3 DINIZ, Maria Helena. Código Civil anotado. 13. ed. rev. aum. e atual. de acordo com a reforma do CPC e com o Projeto de Lei nº 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 336/337.

ou reflexo; para aceitar remissão, o devedor deve ser pessoa civilmente capaz, enquanto a renúncia depende da capacidade apenas do renunciante.

[...] 'Remissão é a liberação graciosa da dívida' (Clovis, Código Civil, p. 168), não admitindo contrapartida. Tanto assim que a chamada remissão onerosa, quando admitida pela doutrina, configura hipótese inteiramente atípica, que a descaracteriza, fundando-se 'numa transação pela qual o credor renuncia a um crédito litigioso ou inseguro em troca de vantagem que o devedor lhe concede. Dir-se-á que, nessa hipótese, perde o caráter de perdão, mas a possibilidade de remissão onerosa é geralmente admitida sob forma contratual' (Orlando Gomes, obrigações, p. 125)."⁴

São requisitos do perdão de dívida: (i) a intenção de perdoar, quando o credor, voluntariamente, tem a intenção de eximir a dívida do devedor; (ii) a capacidade para o ato, que é aferida no momento da remissão e é atribuída àquele que possui a disponibilidade dos seus bens; (iii) a aceitação pelo devedor, que poderá se dar de forma expressa (modo escrito ou oral) ou tácita (mediante atitude inequívoca que expresse a intenção do devedor); (iv) o ato de liberação da dívida, por meio do qual o devedor fica exonerado da dívida como se tivesse realizado seu pagamento, tornando-se a dívida inexigível; e (v) o não prejuízo de terceiro. Dessa forma, o perdão de dívida encontra-se assim definido na doutrina:

"Remissão da dívida. É o ato de liberalidade do credor, perdoando a dívida ou renunciando ao direito de exigí-la.

Desse modo, remissão da dívida ou renúncia da dívida são expressões tidas na mesma significação.

A remissão, importando, neste caso, numa perfeita alienação a título gratuito, exige do remissor a capacidade para alienar e do beneficiário a capacidade para adquirir. A remissão da dívida pode ser tácita ou expressa.

É tácita quando resulta de ato praticado pelo credor, em virtude do qual claramente se presume a intenção dele em perdoar a dívida ou desistir de seu direito creditório. Assim ocorre, por exemplo, quando entrega ao devedor o título originário da obrigação, sem que lhe exija qualquer pagamento ou substituição de obrigação.

É expressa quando firmada por ato escrito, seja *inter vivos* ou *causa mortis*.

Quando a remissão expressa é firmada por ato havido entre credor e devedor, também se diz convencional."⁵

Portanto, o perdão de dívida consiste em ato de liberalidade do credor, que tem o intuito de exonerar o devedor sem qualquer contrapartida, operando-se a extinção da obrigação existente entre eles. Equivale, portanto, à mera *extinção de uma obrigação antes existente*,

4 BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de; e TEPEDINO, Gustavo (org.). Código Civil interpretado conforme a Constituição da República. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. I, p. 692/693.

5 SILVA, De Plácido e. Vocabulário jurídico. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

não envolvendo um novo direito que aumenta positivamente e se incorpora ao patrimônio⁶ do devedor beneficiado.

Por oportuno, vale observar que embora o legislador tributário tenha a faculdade de atribuir sentidos diversos aos institutos de Direito Privado para definir seus efeitos tributários, conforme art. 109 do Código Tributário Nacional⁷, em relação ao perdão de dívida isso não ocorreu. De fato, não há qualquer dispositivo na legislação do PIS e da COFINS que faça referência, expressa ou implícita, ao perdão de dívida, o que permite afirmar que temos uma equivalência da definição, alcance e conteúdo do perdão de dívida no âmbito do Direito Civil e do Direito Tributário.

4. PERDÃO DE DÍVIDA NA CONTABILIDADE

Conforme as normas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), mais especificamente o Pronunciamento CPC n. 00/2011 (R1)⁸, que trata da Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro, o perdão total ou parcial de dívida constitui uma *receita contábil*. Nesse sentido os itens 4.25 e 4.47 da referida norma:

“Performance

[...]

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

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

[...].”

“Reconhecimento de receitas

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

6 No âmbito do Direito Civil, o patrimônio é uma universalidade de direitos, bens e obrigações, estando assim definido: “Art. 91. Constitui universalidade de direito o complexo de relações jurídicas, de uma pessoa, dotadas de valor econômico.”

7 “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.”

8 Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. A mesma orientação está contida na Resolução CFC n. 1.374/2011, editada pelo Conselho Federal de Contabilidade. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm>>.

Como se vê, no âmbito da Contabilidade o perdão de dívida revela um ganho econômico e gera uma *receita contábil* para a pessoa jurídica devedora que tem seu débito perdoado, estando diretamente relacionado a uma *diminuição do passivo*.

Na verdade, a receita contábil registrada pela pessoa jurídica devedora a partir do perdão de dívida recebido pelo credor tem como contrapartida o passivo extinto (ou reduzido), e não um crédito no ativo. Por tal razão tem como efeito uma redução no passivo, gerando, portanto, para fins contábeis, um aumento no patrimônio líquido da pessoa jurídica, mas sem representar um ingresso financeiro na condição de elemento novo e positivo (ingresso financeiro efetivo).

No mais, é importante observar que essas normas tratam do reconhecimento da receita na demonstração do resultado, o que envolve escopo distinto do reconhecimento de receita para fins tributários, como expressamente previsto no item 8A do Pronunciamento CPC n. 30/2012, a seguir transcrito:

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

Como se vê, a própria Contabilidade reconhece a diversidade entre o conceito de receita para fins de demonstração de resultado e para fins de cálculo dos tributos devidos, por envolver finalidades distintas que devem observar os registros que se adéquam aos seus objetivos.

5. ENTENDIMENTO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Historicamente, verifica-se que a Receita Federal do Brasil exige o recolhimento do PIS e da COFINS sobre o perdão de dívidas, em razão do entendimento de que a remissão geraria uma receita tributável por representar um acréscimo patrimonial para a pessoa jurídica devedora.

A Receita Federal do Brasil pretende justificar esse entendimento com base no conceito global de receita bruta e, também, por entender que as exclusões legalmente permitidas que afastam a tributação pelas referidas contribuições estão todas previstas nas leis aplicáveis – *Lei n. 9.718/1998 (regime cumulativo)*⁹ e *Leis n. 10.637/2002 (PIS não cumulativo) e n. 10.833/2003 (COFINS não cumulativa)*¹⁰ –, não contemplando especificamente o “acrécimo” gerado pelo perdão de dívidas.

9 Art. 3º, § 2º, da Lei n. 9.718/1998 (PIS e COFINS cumulativos).

10 Art. 1º, § 3º, das Leis n. 10.637/2002 (PIS não cumulativo) e n. 10.833/2003 (COFINS não cumulativa).

Em verdade, a Receita Federal do Brasil adota a definição contábil do termo “receita” para se chegar ao conceito tributário, eleito como base de cálculo do PIS e da COFINS que, segundo tal entendimento, alcançaria os “aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil”¹¹ (conceito global de receita). É um conceito muito amplo, o que acaba por fazer com que todas as receitas contábeis estejam sujeitas à incidência das referidas contribuições, salvo previsão legal em sentido contrário, de modo que nesse contexto de definição, qualquer perdão de dívida, seja de tributos, com fornecedores, com sócios ou desconto financeiro, estaria sujeito à incidência do PIS e da COFINS pelo entendimento fiscal.

Tal orientação está bastante clara na Solução de Consulta n. 17/2010 – SRRF01/DISIT, por meio da qual a Receita Federal do Brasil concluiu pela incidência do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre a remissão de dívida, nos seguintes termos¹²:

“Ante todo o exposto, conclui-se que a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela COFINS e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN.”

Segundo entendimento da Receita Federal do Brasil, o perdão de dívida dá origem a um acréscimo patrimonial para o devedor por ser uma insubsistência do passivo. E quando ocorre a anulação de um passivo sem que haja correspondência num ativo de valor igual ou maior, tem-se um aumento de patrimônio, que provém de uma receita, repercutindo na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Também foi localizada a Solução de Consulta n. 31/2012 – SRRF10/DISIT¹³, que embora não trate especificamente do PIS e da COFINS, analisou o perdão de dívida em relação a crédito de sócio, concluindo que “*constitui receita da pessoa jurídica devedora a importância correspondente ao perdão de dívida, não havendo previsão legal para sua exclusão do lucro líquido para efeito de apuração do lucro real*” (destaque nosso).

Já na Solução de Consulta n. 176/2018¹⁴, emitida pela Coordenação Geral da Tributação (COSIT), a Receita Federal do Brasil tratou da incidência ou não do PIS e da COFINS sobre o valor do desconto obtido mediante perdão parcial de dívida relacionada a empréstimo

11 Conforme item 4.25 do Pronunciamento CPC n. 00/2011 (R1), reproduzido anteriormente.

12 Disponível em: <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/492322/RESPOSTA_PEDIDO_SC%2017.pdf>. em:

13 Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65138>>.

14 Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95481>>.

bancário de anos anteriores concedido a pessoa jurídica não dedicada à atividade financeira.

Por meio da referida Solução de Consulta, foi analisado se o perdão de dívida referente a empréstimo bancário estaria inserido no conceito de receita bruta para fins de incidência do PIS e da COFINS não cumulativos, chegando-se à conclusão de que deve ser classificado como receita financeira para fins de apuração das referidas contribuições.

Portanto, restou determinado que a diminuição de passivo resultante da remissão de empréstimo bancário concedido a pessoa jurídica não dedicada à atividade financeira deve ser classificada como receita financeira e, como tal, está sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS.

Mais recentemente, a Solução de Consulta COSIT n. 65/2019¹⁵ tratou especificamente de dúvida quanto à incidência ou não do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor dos juros e multas reduzidos em virtude de adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT).

Em resposta específica a essa recente Consulta, a Receita Federal do Brasil entendeu que *a natureza da receita decorrente do perdão de dívidas dependerá da natureza da dívida que a gerou*, trazendo conclusões que demonstram o enquadramento do perdão de dívida como receita tributável quando há uma redução do passivo tributário:

“Quanto à Contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, os quesitos serão respondidos levando em consideração que a petionária submete-se ao regime de apuração não cumulativa, dada a sua remissão às Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

14. Conforme já informado, o reconhecimento dos juros de mora e multas compensatórios será realizado de acordo com o regime de competência. A redução desses encargos que já foram baixados como custo ou despesa e que foram revertidos em virtude de adesão ao PERT são incluídos na base de cálculo das contribuições em seus regimes de apuração não cumulativa, dado que se constituem em redução de obrigações (passivo tributário), configurando-se em receita da pessoa jurídica. Assim é o que disciplina a legislação acerca das contribuições (a Lei nº 10.637, de 2002, possui texto idêntico para a Contribuição para o PIS/PASEP):

Lei nº 10833, de 2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela

15 Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99650&visao=original>>.

pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)

[...]

14. Portanto, a recuperação de custos ou despesas que foram revertidos em razão de adesão ao PERT configuram-se como receita da pessoa jurídica no regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, devendo tais valores serem inseridos nas bases de cálculo de ambas as exações.”

Desse modo, conforme orientação da Receita Federal do Brasil, a redução de obrigações da pessoa jurídica por meio do perdão de dívida gera uma diminuição do passivo que dá origem a uma receita a ser reconhecida, que repercutirá no resultado da pessoa jurídica com aumento do patrimônio líquido, razão pela qual representaria uma receita (pode ser financeira, operacional) da pessoa jurídica sujeita à incidência do PIS e da COFINS.

Vale observar que as autoridades administrativas estão *vinculadas* ao posicionamento firmado pela COSIT, conforme art. 9º da Instrução Normativa RFB n. 1.396/2013¹⁶, sendo certo que as conclusões contidas nas Soluções de Consulta confirmam o posicionamento até então já adotado pela Receita Federal do Brasil, sendo de aplicação obrigatória pelas autoridades fiscais em decorrência do seu efeito vinculante.

Nesse contexto, a Receita Federal do Brasil impõe a cobrança do PIS e da COFINS sobre a receita contábil decorrente do perdão de dívida da pessoa jurídica diante do entendimento de que representaria uma receita tributável para fins de incidência das referidas contribuições, sendo certo que o não recolhimento de tais contribuições sobre perdão de dívida dará origem à autuação fiscal por omissão de receita na apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS, com incidência de multa e juros de mora.

6. CONCEITO DE RECEITA DEFINIDO PELO STF

Os conceitos de receita e faturamento, eleitos pelo legislador constituinte como base de cálculo das contribuições sociais da Seguridade Social (art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República), sempre causaram alvoroço no meio jurídico em razão da divergência quanto ao real alcance e abrangência de tais institutos, sobretudo para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

A evolução legislativa do PIS e da COFINS, tratada anteriormente, aponta que ao longo do tempo os conceitos de faturamento e receita, eleitos pela Constituição da República como possíveis bases de cálculo para as contribuições sociais para a Seguridade Social, foram

16 “Art. 9º A Solução de Consulta COSIT e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o consultante, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento. (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1434, de 30 de dezembro de 2013).”

impropriamente equiparados pela legislação tributária infraconstitucional, sendo tratados como sinônimos.

No entanto, é importante observar que tais conceitos não se confundem, o que é corroborado por vasta doutrina, que sempre revelou que os conceitos de receita e faturamento são distintos entre si, sendo aquele mais amplo que este. A fim de elucidar a distinção de tais conceitos, destacamos as lições de quatro renomados doutrinadores. Conforme ensina José Souto Maior Borges (2005, p. 77 e 80):

“1.4 – ‘Faturamento’ e ‘receita’, seja bruta, líquida, operacional ou outra qualquer, são conceitos inconfundíveis. A receita da empresa pode decorrer ou não de operações faturáveis, assim consideradas as operações de compra e venda mercantil e as prestações de serviços, o que lhes revela a mútua autonomia de significados. Mas esses termos revelam entre si relações de gênero (as receitas) para a espécie (receitas faturáveis). Nem todas as receitas da empresa podem ser destarte objeto de faturamento.

Faturamento é o produto do ato de faturar. Não são faturáveis receitas que extrapolam esse campo conceitual bem demarcado em termos constitucionais (linguagem-objeto) e extraconstitucionais (legislação, doutrina, jurisprudência).

[...]

2.5 – Faturamento e receita são pois conceitos inconfundíveis. O faturamento é um mero instrumento formal de segurança nas relações jurídico-mercantis (atesta uma compra e venda ou serviço prestado). Mas a receita (totalidade dos ingressos) pode decorrer de operações não faturáveis pela empresa, como visto acima. Trata-se pois da relação de implicação dogmática entre o gênero (todas as receitas da empresa) e a espécie (o faturamento). Faturáveis são apenas os ingressos vinculados a compra e venda mercantil e serviços prestados pelas empresas.”

Os ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho (2008, p. 724) sobre faturamento também esclarecem a real abrangência do termo:

“Faturamento é signo que representa o ingresso bruto de recursos externos, provenientes de operações de vendas a prazo ou à vista, de mercadorias, produtos ou serviços, tanto no mercado interno como no exterior. A fatura aparece como o registro documental que expressa a quantificação dos negócios jurídicos realizados pelo contribuinte ao passo que o faturamento, enquanto valor final das atividades praticadas registradas em fatura, equivale exatamente ao resultado de tais negócios. Fatura é documento; faturamento é atividade que se exprime em valores pecuniários. Para haver faturamento, portanto, é indispensável que se tenham realizado operações mercantis ou prestações de serviços, e é exatamente com base no valor decorrente de tais operações que a legislação vigente determina o recolhimento da contribuição ao PIS e a COFINS.”

Não menos importante são as lições de José Antônio Minatel (2005, p. 254) sobre a diferença entre os conceitos de faturamento e receita:

“11. Do cotejo com expressões que podem revelar realidades afins, confirma-se não se confundir os conteúdos materiais da receita e do faturamento. Pode haver convergência ou sobreposição de conceitos no ponto em que faturamento é visto como receita, mas unicamente receita proveniente de vendas de mercadorias e serviços. A recíproca nem sempre é verdadeira, pois nem toda receita caracteriza faturamento, como, por exemplo, os juros ou dividendos recebidos. 12. 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.”

Para cancelar o tema, Marco Aurélio Greco (1999, p. 130) é categórico:

“Porém, embora receita e faturamento tenham em comum esta característica, a diferença específica que os aparta encontra-se na circunstância de o faturamento consistir no ingresso que resulta da exploração de atividade que corresponda ao objeto social da pessoa jurídica. Vale dizer, exploração de atividade à qual se vocaciona e para a qual foi criada. Não têm natureza de faturamento as receitas que, embora resultem do funcionamento da pessoa jurídica e do uso de suas disponibilidades financeiras, não correspondam à atividade integrante do seu objeto social. Por isso, o sentido de faturamento sempre esteve relacionado à venda de bens ou à prestação de serviços.

Por outro lado, ‘receita’ é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independente de se originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. [...].

Assim, o termo ‘faturamento’ tem amplitude menor do que o termo ‘receita’. Esta abrange aquele. Esta corresponde a todo ingresso, aquele apenas aos ingressos ligados à venda de bens e prestação de serviços.”

Portanto, conforme a mais balizada doutrina, enquanto o conceito de faturamento está relacionado a operações que envolvem a comercialização de mercadorias e/ou a prestação de serviços, a receita bruta, além de abranger o faturamento, alcança também todas as demais receitas da pessoa jurídica¹⁷, sendo certo que a tentativa de ampliar o conceito de faturamento para incluir receitas além daquelas decorrentes da venda de mercadorias e prestação de serviços é ilegítima.

17 Segundo o jurista Bulhões Pedreira, a receita bruta de uma empresa “pode ser constituída de juros, aluguéis e royalties, ou lucros distribuídos por outras empresas, sendo a receita bruta operacional o produto dos bens ou serviços nas transações ou operações de conta própria.” Vide PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Imposto de Renda. Capítulo 2.12. Rio de Janeiro: Justec, 1971, p. 40.

De todo modo, independentemente da distinção existente entre os conceitos de “receita” e “faturamento”, que foram amplamente estudados na doutrina, o fato é que ambos os vocábulos denotam a *existência de um novo ingresso que incorpora positivamente o patrimônio*, conforme ensina Marco Aurélio Greco (1999, p. 129/130):

“15.2. Receita é conceito mais amplo que faturamento

Segunda distinção relevante, é que os termos ‘receita’ e ‘faturamento’ têm amplitude semântica diferente. Todo faturamento é receita, enquanto nem toda receita é faturamento.

Ambos têm em comum corresponder a um ingresso (e não a uma simples movimentação financeira). Este ingresso deve ter cunho patrimonial no sentido de corresponder (no momento em que ocorrido) a um evento que integra o conjunto de eventos positivos que interferem com o patrimônio da empresa. A característica comum está em compor o conjunto de elementos positivos ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não impliquem um ‘ganho’, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser auferido no final do período de apuração.”

Assim sendo, para ser legítima a incidência do PIS e da COFINS é necessário que haja nova entrada, de forma positiva, efetivamente incorporada ao patrimônio do contribuinte, com caráter de permanência. Nas palavras de Marco Aurélio Greco (1999, p. 128): “novo ingresso com relevância patrimonial”.

Portanto, independentemente de os termos “receita” e “faturamento” terem sido impropriamente equiparados ao longo do tempo pela legislação infraconstitucional para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, fato é que somente será legítima a incidência das referidas contribuições nas hipóteses em que houver entrada nova com impacto positivo no patrimônio.

Não é à toa que diante da divergência jurídica instaurada entre o Fisco e contribuintes em torno dos contornos para incidência do PIS e da COFINS, que se alongou no tempo, coube ao STF analisar o tema e delimitar o conceito de receita abraçado pelo art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República¹⁸, o que foi feito no julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS, com repercussão geral reconhecida (Tema 283)¹⁹, e reafirmado em outros julgados.

18 Antes disso, quando o STF declarou a inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo pretendida pelo art. 3º, § 1º, da Lei n. 9.718/1998 ao equiparar o faturamento à receita bruta, chancelou que a receita bruta deve ser definida como “receitas decorrentes da venda de bens e da prestação de serviços” (STF, RE n. 346.084-6/PR, Rel. Min. Ilmar Galvão, Tribunal Pleno, j. 09.11.2005 e publicado em 01.09.2006), de modo a adequá-lo à Constituição da República. No mais, no RE n. 150.755/PE, o STF concluiu que o termo faturamento é menos amplo que o termo receita, mas equiparou tais conceitos para conformar a receita bruta prevista como base de cálculo do Finsocial, conforme a Lei n. 7.738/1989, ao art. 195, inciso I, do Texto Constitucional.

19 Disponível

em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/listarProcesso.asp?PesquisaEm=tema&PesquisaEm=controversia&PesquisaEm=ambos&situacaoRG=TODAS&situacaoAtual=S&txtTituloTema=&numeroTemaInicial=&numeroTemaFinal=&acao=pesquisarProcesso&dataInicialJulgPV=&dataFinalJulgPV=&classeProcesso=RE&numeroProcesso=606107&ministro=&txtRamoDireito=&ordenacao>

129

No referido precedente, o STF advertiu especificamente quanto à definição de *receita* para os fins do art. 195, inciso I, alínea *b*, da Carta Constitucional, conforme trecho do voto a seguir, invocando renomados doutrinadores, dentre os quais Aliomar Baleeiro²⁰:

“Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: ‘há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário’.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a 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, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondências no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita ‘algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio’, constituindo um ‘dato positivo para a mutação patrimonial’.

=asc&botao=>.

20 Que trouxe de forma brilhante a distinção entre ingressos e receitas no âmbito do Direito Público:

“3 – Entradas ou ingressos

As quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos os ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de ‘movimentos de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo.

[...]

4 – Receita: conceito

Receita Pública é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe.” Vide BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 130.

[...].”²¹ (fls. 22/23 do acórdão)

O conceito jurídico de receita chancelado pelo STF está adstrito aos ingressos financeiros efetivos que se integram ao patrimônio como *elemento novo e positivo*, estando em linha com os ensinamentos da mais abalizada doutrina. Aires Barreto, Geraldo Ataliba, Ricardo Mariz de Oliveira (citado por Paulo Attie), Bernardo Ribeiro de Moraes e Solon Sehn afirmam em estudos sobre o tema:

“Receita é, pois, a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o.”²²

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo o dinheiro que ingressa nos cofres de uma entidade. Nem toda entrada é uma receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso que venha a integrar o patrimônio da entidade que a recebe.”²³

“Receita é algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio. Por conseguinte, a receita é um ‘plus jurídico’ que se agrega ao patrimônio [...]”²⁴

“Sendo palavra-gênero, a entrada financeira alcança qualquer receita auferida, podendo afirmar-se que toda receita constitui uma entrada financeira, mas nem toda entrada financeira constitui uma ‘receita’, por não ingressar no patrimônio da empresa.

O conceito de receita acha-se relacionado ao patrimônio da pessoa. Quem auferir receita, recebe um valor que vem alterar o seu patrimônio a sua riqueza.

Receita, do latim ‘recepta’ é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Receita é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

Podemos definir receita como toda entrada de valores que, integrando-se ao patrimônio da pessoa (física ou jurídica, pública ou privada), sem quaisquer reservas ou condições, venha crescer o seu vulto como elemento novo e positivo.”²⁵

“Embora a ‘receita’, por vezes, não deixe de ser uma espécie de ‘ingresso’ – que compreende genericamente qualquer quantia em dinheiro recebida pelo sujeito

21 Tribunal Pleno, RE n. 606.107/RS, Rel. Min. Rosa Weber, DJe 25.11.2013. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>>.

22 BARRETO, Aires. Op. cit., p. 12.

23 ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços. Empresa de propaganda. Conceito de renda e critérios de lançamento. Revista de Direito Administrativo n. 107. Rio de Janeiro: FGV, 1972, p. 361 apud ATTIE, Paulo. PIS/COFINS – não incidência sobre os valores faturados mas não recebidos (inadimplência). Fiscosoft. Artigo – Federal – 2005/1139. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=135435&key=2753858>.

24 OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS). Repertório IOB de Jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo n. 1. São Paulo: IOB, jan. 2001, p. 20/21.

25 MORAES, Bernardo Ribeiro de. ISSQN – fornecimento de mão-de-obra temporária – base de cálculo. Revista Dialética de Direito Tributário n. 60. São Paulo: Dialética, 2000, p. 33/34.

passivo do tributo –, nem todo ingresso constitui receita. Esta pressupõe a ocorrência de um ato ou fato jurídico de alteração do patrimônio líquido ou uma entrada que se incorpora ao patrimônio daquele que a fere, como elemento novo, ao passo que o ingresso reflete apenas um fluxo neutro de recursos financeiros.

Receita, destarte, somente se caracteriza juridicamente diante da repercussão patrimonial positiva daquele que a auferir [...].

Receita constitui um ingresso de soma de dinheiro ou qualquer outro bem ou direito susceptível de apreciação pecuniária decorrente de ato, fato ou negócio jurídico apto a gerar alteração positiva do patrimônio líquido da pessoa jurídica que a auferir, sem reservas, condicionamentos ou correspondências no passivo.”²⁶

Como é notório, a doutrina é maciça em orientar que o termo “receita” denota a existência de um ingresso que incorpora o patrimônio, de modo que para ser legítima a incidência do PIS e da COFINS é necessário que haja entrada nova, de forma positiva, efetivamente incorporada ao patrimônio do contribuinte. Nesse contexto, o conceito constitucional de receita não se confunde com o conceito contábil.

Em outras palavras, receita é o valor que imprime elemento positivo ao patrimônio do contribuinte, de modo que se não há tal ingresso de maneira positiva ao patrimônio do contribuinte, não há qualquer razão a justificar sua inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS. Não basta mero ganho por parte da pessoa jurídica para que esteja caracterizada uma receita tributável (RE n. 606.107/RS e RE n. 240.785/MG).

Desse modo, o STF definiu que o conceito jurídico de receita alcançado pelo art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República equivale ao ingresso no patrimônio como elemento positivo e novo, não havendo uma equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. E tal orientação faz todo sentido, já que para fins de tributação, em observância aos princípios da capacidade contributiva e também do não confisco, o conceito jurídico de receita teria mesmo que estar limitado aos ingressos financeiros efetivos.

Assim, o novo conceito de receita bruta trazido pela Lei n. 12.973/2014 por meio da alteração do art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 – *que passou a ser adotado pela legislação do PIS e da COFINS (Lei n. 9.718/1998 e Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003) para definir os conceitos de “faturamento” e “total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”, eleitos como base de cálculo das referidas contribuições nas sistemáticas cumulativa e não cumulativa, respectivamente* – deve ser compreendido no contexto do conceito de receita já definido pelo STF.

26 SEHN, Solon. Não incidência de PIS/PASEP e da COFINS sobre reembolsos e indenizações. Revista Dialética de Direito Tributário n. 162. São Paulo: Dialética, 1999, p. 61 e 69.

De todo modo, especificamente em relação à receita contábil decorrente do perdão de dívida, o que se verifica é que nem mesmo se enquadraria no novo conceito de receita bruta unificado pela alteração legislativa, justamente por não ser decorrente de venda de mercadorias, prestação de serviços, operações de conta alheia ou mesmo por não representar receita obtida em razão da atividade-fim da pessoa jurídica, embora a Receita Federal do Brasil pretenda classificá-la como receita operacional ou financeira (especificamente nos casos de perdão de dívida de empréstimos e financiamentos de pessoa jurídica que não desenvolve atividade financeira).

Portanto, o que se verifica é que o posicionamento do Fisco (que adota a definição contábil do termo “receita” para justificar a incidência do PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida) não encontra respaldo no conceito de receita abarcado pela doutrina e já definido pelo STF.

E se o conceito de receita acolhido pelo art. 195, inciso I, alínea *b*, da Carta Constitucional equivale ao ingresso no patrimônio como elemento positivo e novo, tal como determinou o STF, a única conclusão possível é que a receita contábil decorrente do perdão de dívida, por não envolver um novo direito que aumenta positivamente e se incorpora ao patrimônio do devedor beneficiado, não pode estar sujeita à incidência do PIS e da COFINS.

7. JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL

A jurisprudência administrativa proferida no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)²⁷ não é pacífica e ainda não foi definida quanto à incidência ou não do PIS e da COFINS sobre a receita advinda do perdão de dívida (independentemente da sua origem), embora a maior parte das decisões seja favorável à tributação.

Os precedentes favoráveis ao Fisco afirmam que a receita gerada a partir do perdão de dívida estaria sujeita à incidência do PIS e da COFINS porque as leis aplicáveis a tais contribuições (Lei n. 9.718/1998, Lei n. 10.637/2002 e Lei n. 10.833/2003) não trazem autorização expressa que permita a exclusão dessa receita na apuração das referidas contribuições. Nesse sentido:

“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. Recurso Voluntário negado.” (CARF, Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção, Processo Administrativo n. 19515.002014/2005-17, Acórdão n. 3201-002.117, Rel. Cons. Charles Mayer de Castro Souza, data da sessão: 12.03.2016)

²⁷ O CARF é órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, responsável pelo julgamento de recursos em processos administrativos tributários que versem sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil.

Em relação ao perdão de dívida contraída pela pessoa jurídica junto ao sócio, há recente acórdão específico que afirma sua contabilização como “outras receitas operacionais”²⁸ e, ainda, a necessidade de ser considerada na apuração do PIS (e, por conseguinte, da COFINS, já que possuem a mesma base de cálculo):

“Perdão de dívida. Sócio credor. Receita não financeira.

A receita decorrente da remissão de dívida contraída junto ao sócio credor, não se confunde com uma receita financeira, devendo ser classificada como ‘outras receitas operacionais’ e levada em conta na apuração da Contribuição para o PIS/PASEP.” (CARF, Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Terceira Seção, Processo Administrativo n. 12448.720070/2016-83, Acórdão n. 3302-006.474, Rel. Cons. Corinto Oliveira Machado, data da sessão: 30.01.2019) (Destaque nosso)

Nesse precedente específico o contribuinte não discutiu se o perdão de dívida geraria uma receita para fins do PIS e da COFINS, limitando-se a defender que a receita daí decorrente seria financeira e, portanto, estaria abarcada pela alíquota zero prevista no Decreto n. 5.164/2004, posteriormente modificado pelo Decreto n. 5.442/2005. De todo modo, o acórdão detalha os argumentos do Fisco para concluir que tal receita não teria natureza de financeira e, ainda, para justificar a incidência do PIS e COFINS sobre a receita (não financeira) decorrente do perdão de dívida, valendo a sua transcrição, conforme trecho a seguir:

“Portanto, o valor relativo às dívidas perdoadas pelos sócios constitui receita de natureza não financeira para a empresa.

A remissão da dívida representa para a empresa uma receita operacional caracterizada por acréscimo patrimonial, diferente de receita financeira, por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato impositivo se concretiza no momento do ato remitente.

Ou seja, é a desistência de crédito gratuito e sem qualquer condição pelos sócios, em benefício da empresa. A remissão tem como consequência a extinção da obrigação e se equipara ao pagamento ou à própria quitação do débito por ter o efeito de desobrigar a empresa.

Quando há anulação de um passivo sem que ocorra a supressão simultânea de um ativo de igual valor, sucede um aumento de patrimônio e a remissão deve ser tratada como receita.

Quando o acréscimo patrimonial provém de uma receita, haverá sua inclusão na base de cálculo do IRPJ e CSLL (realizado pelo contribuinte), pela sua inclusão no

²⁸ Embora seja totalmente questionável o enquadramento do perdão de dívida como receita tributável pelo PIS e pela COFINS, por meio da Solução de Consulta DISIT n. 306/2007, a Receita Federal do Brasil afirmou que a redução de dívida decorrente de remissão de empréstimo não bancário não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como “outras receitas operacionais”.

lucro líquido. Este fato alterou positivamente seu patrimônio, pelo desaparecimento de uma obrigação de seu passivo.

A remissão da dívida é fato imponible da COFINS e PIS, já que o perdão aumenta o patrimônio da empresa, de modo a manifestar capacidade contributiva (objetiva). Caracteriza uma receita operacional, diferente da receita financeira, e implica receita tributável pela COFINS e pelo PIS.

Desta forma, será cobrado de ofício a diferença de Contribuições para o PIS e COFINS tendo como base de cálculo os valores lançados na conta de receita nº 430301000401383 – perdão de dívida, acima demonstrado.”

Na mesma linha de argumentação tem-se o julgado abaixo, afirmando que o perdão de dívida caracterizado pela baixa de obrigação com sócio, contabilizada no passivo, e não convertida previamente em capital da pessoa jurídica, configura receita tributável:

“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. [...]” (CARF, Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, Processo Administrativo n. 18471.003401/2008-04, Acórdão n. 1101-001.115, Rel. Cons. Edeli Pereira Bessa, data da sessão: 03.06.2014)

Por outro lado, também há recentes precedentes administrativos que afirmam que o perdão de dívidas não pode ser considerado como receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS, sob o fundamento de que corresponde a uma redução no passivo que não representa receita sujeita às referidas contribuições justamente por não envolver um ingresso financeiro efetivo, que corresponda a um elemento novo e positivo²⁹:

“Receita bruta. Conceito contábil e jurídico. Redução de passivo.

O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais. Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e COFINS, por não se tratar de ingresso financeiro. Recurso Voluntário Provido. Crédito Tributário Exonerado.” (CARF, Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, Processo Administrativo n. 16327.720855/2014-11, Acórdão n. 3402-

29 Essa orientação está em linha com o conceito constitucional de receita definido pelo STF, conforme detalhado anteriormente.

004.002, Rel. Cons. Maria Aparecida Martins de Paula, Rel. Designado Cons. Carlos Augusto Daniel Neto, data da sessão: 30.03.2017)

O voto proferido no acórdão acima destacado³⁰ afirma que o perdão de dívidas “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”. Também vale reproduzir outro trecho do voto, bastante elucidativo quanto ao tema:

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

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

29. *Como se vê, cai por terra o fundamento contábil da autuação a partir do reconhecimento, pela própria contabilidade, da diversidade entre o conceito de receita para fins de demonstração de resultado e para fins de cálculo das contribuições sociais devidas – trata-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*

30 Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/carf-silvio-santos.pdf>>, sendo recomendada sua leitura.

Órgão Pleno do Supremo Tribunal Federal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 606.107/RS, sujeito à sistemática de repercussão geral.

O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação.

33. Como não poderia deixar de ser, não cabe – nem deve caber – ao Conselho Federal de Contabilidade ou aos demais órgãos definidores de regras contábeis a definição da hipótese de incidência dos tributos brasileiros, sob pena de subversão da sistemática normativa de delimitação de competência pela Constituição e definição da incidência pelas leis. [...]” (fls. 15/16 do acórdão) (Destaque nosso)

Em linhas gerais, os precedentes favoráveis aos contribuintes que afastam a tributação do perdão de dívida pelo PIS e pela COFINS adotam o entendimento de que a mera redução de passivo decorrente do perdão de dívida, embora seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelas referidas contribuições, por não se tratar de ingresso financeiro, estando em linha com a definição jurídica de receita determinada pelo STF.

Como se vê, no âmbito do CARF a jurisprudência é majoritariamente a favor do Fisco. No entanto, a questão está longe de ser pacificada, havendo atualmente o registro de precedentes em ambos os sentidos nas Câmaras Julgadoras.

Entretanto, é necessário observar que há recente julgado proferido pela Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF)³¹ que, por voto de qualidade³², reformou o Acórdão n. 3402-004.002 (com ementa acima transcrita), concluindo que:

“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

31 Órgão do CARF responsável pelo julgamento dos processos administrativos em última instância administrativa, quando há recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra Câmara, Turma de Câmara, Turma Especial ou a própria CSRF.

32 Em razão do empate no julgamento, o Presidente do Órgão Colegiado, representante do Fisco, profere voto de desempate para decidir o processo.

operacional sujeita à incidência do PIS e da COFINS, independentemente da denominação da operação que proporcionou o ganho.

[...]

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. [...].” (CSRF, Processo Administrativo n. 16327.720855/2014-11, Acórdão n. 9303-008.341, Rel. Cons. Tatiana Midori Migiyama, data da sessão: 20.03.2019) (Destaque nosso)

Embora o acórdão da CSRF possa indicar uma tendência para o desfecho da questão no âmbito administrativo em favor do Fisco, trata-se de precedente isolado. Portanto, é importante acompanhar o desenvolvimento da jurisprudência administrativa para que possamos identificar como a questão será decidida.

No âmbito do Poder Judiciário decisões de primeira instância têm afastado a cobrança do PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida por entender que a receita bruta para fins de incidência de tais contribuições é necessariamente vinculada a um elemento novo e positivo, o que não ocorre na redução do passivo gerada pelo perdão de dívida. Confira-se³³:

“O presente *mandamus* diz respeito a suposto direito líquido e certo da parte impetrante de suspensão da exigibilidade do crédito tributário constituído em seu desfavor, referente a IRPJ, CSLL, PIS e COFINS incidentes sobre multas e de juros considerados pela autoridade impetrada como faturamento, após adesão da impetrante a programa de regularização tributária que deu ensejo ao perdão dos débitos.

No julgamento do Recurso Extraordinário 606.107 RS, que teve como objeto a incidência de PIS e COFINS sobre créditos de ICMS transferidos a terceiros, restou consignado pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, que o conceito de receita previsto no art. 195, I, *b*, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil, devendo a receita bruta ser entendida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio da condição de elemento novo e positivo.

[...]

A partir desse precedente, a remissão da dívida não poderia ser tratada como receita para fins de tributação (apenas para fins de demonstração de resultado da empresa), por não configurar ingresso.

33 Nessa mesma linha de entendimento consta o registro de decisão liminar proferida na Subseção Judiciária da Justiça Federal de São Paulo, pela Exma. Juíza Rosana Ferri, em 11 de fevereiro de 2019, por meio da qual assegurou à impetrante o direito à não incidência do PIS e da COFINS sobre os descontos decorrentes da consolidação das dívidas incluídas no PERT. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/justica-reconhece-nao-incidencia.pdf>>.

As verbas decorrentes do perdão não integram ao patrimônio de forma inaugural, não havendo aquisição de disponibilidade nova, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente.

Desse modo, os juros e multas remetidos não podem ser considerados faturamento e, portanto, é incabível o seu cômputo na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. [...]” (MS n. 1000052-91.2018.4.01.4103, Vara Federal Cível e Criminal da Subseção Judiciária de Vilhena/RO, Juiz Federal André Dias Irigon, data: 25.04.2018)

Nesse precedente judicial o contexto específico era afastar a incidência dos tributos sobre o perdão de dívida decorrente da redução das multas e dos juros de mora em razão da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) do Governo Federal, mas o fundamento jurídico utilizado se amolda ao perdão de dívida da pessoa jurídica de modo geral.

8. PLAUSIBILIDADE DA NÃO INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE O PERDÃO DE DÍVIDA

Atualmente, a base de cálculo do PIS e da COFINS cumulativos e não cumulativos se assemelham por força da adoção do conceito de receita bruta trazido pelo art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977, com redação dada pela Lei n. 12.973/2014, para definir os termos “faturamento” (Lei n. 9.718/1998) e “total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil” (Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003), elencadas como base de cálculo das referidas contribuições. Portanto, o mesmo entendimento se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo lucro presumido ou real.

No âmbito do Direito Civil, o perdão de dívida corresponde à mera extinção de uma obrigação antes existente, não envolvendo um novo direito que aumenta positivamente e se incorpora ao patrimônio do devedor beneficiado.

Para a Contabilidade, o perdão de dívida envolve um ganho econômico e constitui uma receita contábil para a pessoa jurídica que tem o débito perdoado, tendo como contrapartida uma diminuição no passivo, que gera um aumento no patrimônio líquido da pessoa jurídica, mas sem representar um ingresso financeiro efetivo. No mais, a Contabilidade reconhece a diversidade entre o conceito de receita para fins de demonstração de resultado e para fins de cálculo dos tributos devidos.

A Receita Federal do Brasil adota a definição contábil do termo “receita” para justificar a incidência do PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida, mas tal entendimento não encontra respaldo no conceito de receita acolhido pelo art. 195, inciso I, alínea *b*, da Carta Constitucional, abarcado pela doutrina e já definido pelo STF como equivalente ao ingresso no patrimônio como elemento positivo e novo.

Na linha de entendimento do STF, a única conclusão possível é que a receita contábil decorrente do perdão de dívida, por não envolver um novo direito que aumenta positivamente e se incorpora ao patrimônio do devedor beneficiado, não pode estar sujeita à incidência do PIS e da COFINS.

Feitos tais esclarecimentos, a incidência do PIS e da COFINS sobre a receita contábil gerada a partir do perdão de dívida da pessoa jurídica deve ser questionada, visto que tal receita não representa ingresso financeiro ou um novo direito que incrementa positivamente e se agrega ao patrimônio da pessoa jurídica, mas apenas uma diminuição do passivo decorrente da extinção de uma obrigação antes existente, que não se caracteriza como receita tributável pelas referidas contribuições.

Em se tratando de perdão de dívida, seja de tributos, com fornecedores, com sócios ou desconto financeiro, o fundamento jurídico aplicado é o mesmo: a remissão da dívida não pode ser tratada como receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS (apenas para fins de demonstração de resultado da empresa), pois o conceito de receita abarcado pelo art. 195, inciso I, alínea *b*, da Constituição da República não se confunde com o conceito contábil, devendo a receita bruta ser entendida como *o ingresso financeiro que se integra ao patrimônio na condição de elemento novo e positivo*, o que definitivamente não ocorre em relação ao perdão de dívida, qualquer que seja sua natureza.

Nessa linha, considerando a atual jurisprudência quanto à matéria, há reais chances de que uma provável autuação fiscal por omissão de receitas na apuração do PIS e da COFINS nos casos envolvendo perdão de dívida da pessoa jurídica, com o lançamento das mencionadas contribuições³⁴ sobre a receita contábil a partir daí gerada, ainda que eventualmente seja mantida pelo Tribunal Administrativo, venha a ser debatida no âmbito do Poder Judiciário com fundamentos jurídicos plausíveis para o seu questionamento.

9. CONCLUSÃO

Pelas breves razões apresentadas, nosso entendimento é pela possibilidade de se afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida concedido à pessoa jurídica devedora, esteja ela no regime do lucro real ou lucro presumido, visto que nessa hipótese o que ocorre é a mera diminuição do passivo da pessoa jurídica, não representando um novo direito que incrementa positivamente o patrimônio da empresa devedora, afastando-se, portanto, do conceito constitucional de receita delimitado pelo STF para fins de incidência das referidas contribuições.

No entanto, é importante ressaltar que Receita Federal do Brasil tem realizado a cobrança do PIS e da COFINS nos casos de perdão de dívida obtido por pessoas jurídicas devedoras,

34 Conforme entendimento manifestado pela Receita Federal do Brasil, que foi detalhado anteriormente.

o que decorre inclusive do efeito vinculante da orientação contida em Soluções de Consulta proferidas pela COSIT.

Nesse cenário, a expectativa é que caso a receita decorrente do perdão de dívida da pessoa jurídica não seja oferecida à tributação pelo PIS e pela COFINS, ocorra o lançamento fiscal por omissão de receitas na apuração da base de cálculo das referidas contribuições, com aplicação de multa e juros de mora, apesar da plausibilidade dos fundamentos jurídicos para o seu questionamento.

Na verdade, o tema é divergente no meio jurídico e está longe de ter a discussão encerrada e, embora a jurisprudência administrativa seja majoritariamente favorável à incidência do PIS e da COFINS por entender que as leis aplicáveis não excepcionam expressamente a tributação em relação ao perdão de dívida, há precedentes tanto em âmbito administrativo e judicial que, com base no conceito de receita já delimitado pelo STF e definido pela doutrina, afastam a tributação justamente porque a receita contábil advinda do perdão de dívida não representa ingresso positivo que incrementa o patrimônio do contribuinte.

10. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços. Empresa de propaganda. Conceito de renda e critérios de lançamento. *Revista de Direito Administrativo* n. 107. Rio de Janeiro: FGV, 1972 apud ATTIE, Paulo. *PIS/COFINS – não incidência sobre os valores faturados mas não recebidos (inadimplência)*. Fiscosoft. Artigo – Federal – 2005/1139. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=135435&key=2753858>. Acesso em: 06 ago. 2019.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

BARBOZA, Heloisa Helena; MORAES, Maria Celina Bodin de; e TEPEDINO, Gustavo (org.). *Código Civil interpretado conforme a Constituição da República*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. I.

BARRETO, Aires. A nova COFINS: primeiros apontamentos. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 103. São Paulo: Dialética, 2004.

BORGES, José Souto Maior. As contribuições sociais (PIS/COFINS) e a jurisprudência do STF. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 118. São Paulo: Dialética, 2005.

BRASIL. Código Civil, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 05 ago. 2019.

_____. Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 03 ago. 2019.

____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento CPC n. 00/2011 (R1): Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro. Disponível em: <http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/147_CPC00_R1.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. Pronunciamento CPC n. 30/2012: Receitas. Disponível em: <[http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20\(R1\)%2031102012-limpo%20final.pdf](http://static.cpc.aatb.com.br/Documentos/332_CPC%2030%20(R1)%2031102012-limpo%20final.pdf)>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Conselho Federal de Contabilidade. Resolução CFC n. 1.374, de 8 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.normaslegais.com.br/legislacao/resolucao-cfc-1374-2011.htm>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 12448.720070/2016-83, Acórdão n. 3302-006.474. Recorrente: Mercocamp Comércio Internacional S/A em Recuperação Judicial. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Corinto Oliveira Machado, 30 de janeiro de 2019. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 16327.720855/2014-11, Acórdão n. 9303-008.341. Apelante: Silvio Santos Participações S/A. Apelada: Fazenda Nacional. Relatora Conselheira Tatiana Midori Migiyama, 20 de março de 2019. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 16327.720855/2014-11, Acórdão n. 3402-004.002. Recorrente: Silvio Santos Participações S/A. Recorrido: Fazenda Nacional. Relatora Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Relator Designado Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, 30 de março de 2019. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 18471.003401/2008-04, Acórdão n. 1101-001.115. Recorrente: Phillips Petroleum do Brasil LTDA. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Edeli Pereira Bessa, 3 de junho de 2019. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo Administrativo n. 19515.002014/2005-17, Acórdão n. 3201-002.117. Recorrente: NCR Brasil LTDA. Recorrida: Fazenda Nacional. Relator Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, 12 de março de 2016. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarInformacoesProcessuais/exibirProcesso.jsf>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Consultor Jurídico (ConJur). Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/carf-silvio-santos.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Consultor Jurídico (ConJur). Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/justica-reconhece-nao-incidencia.pdf>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Decreto n. 5.164, de 30 de julho de 2004. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Decreto/D5164.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Decreto n. 5.442, de 9 de maio de 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Decreto/D5442.htm#art3>. Acesso em: 02 ago. 2019.

____. Decreto-lei n. 1.598, de 26 de dezembro de 1977. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del1598.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Emenda Constitucional n. 20, de 15 de dezembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc20.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Justiça Federal da Subseção Judiciária de São Paulo. Mandado de Segurança n. oculo. Impetrante: oculo. Impetrado: Delegado da Delegacia Especial da Receita Federal de Administração Tributária – DERAT/SP. Juíza Federal Rosana Ferri, 11 de fevereiro de 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/dl/justica-reconhece-nao-incidencia.pdf>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

____. Lei n. 9.718/1998, de 27 de novembro de 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Lei n. 12.973, de 13 de maio de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2014/Lei/L12973.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Lei Complementar n. 7, de 7 de setembro de 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp70.htm>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB n. 1.434, de 30 de dezembro de 2013. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=48914>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta n. 65/2019 – COSIT. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99650&visao=original>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta n. 176/2018 – COSIT. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=95481>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta n. 17/2010 – DISIT/SRRF01. Disponível em: <http://www.consultaesic.cgu.gov.br/busca/dados/Lists/Pedido/Attachments/492322/RESPOSTA_PEDIDO_SC%2017.pdf>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta n. 31/2012 – DISIT/SRRF10. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=65138>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Receita Federal do Brasil, Solução de Consulta n. 306/2007 – DISIT/SRRF09. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=61021>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Supremo Tribunal Federal. RE n. 606.107/RS. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Supremo Tribunal Federal, RE n. 606.107/RS. Repercussão Geral. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/listarProcesso.asp?PesquisaEm=tema&PesquisaEm=controversia&PesquisaEm=ambos&situacaoRG=TODAS&situacaoAtual=S&txtTituloTema=&numeroTemaInicial=&numeroTemaFinal=&acao=pesquisarProcesso&dataInicialJulgPV=&dataFinalJulgPV=&classeProcesso=RE&numeroProcesso=606107&ministro=&txtRamoDireito=&ordenacao=asc&botao=>>>. Acesso em: 06 ago. 2019.

____. Tribunal Regional Federal (1ª Região). Mandado de Segurança n. 1000052-91.2018.4.01.4103. Impetrante: Ciclo Cairu Indústria de Bicycletas Ltda. Impetrado: Delegado da Receita Federal e outros. Juiz Federal Irigon, 25 de abril de 2018. Disponível em: <<https://pje1g.trf1.jus.br/consultapublica/ConsultaPublica/listView.seam>>. Acesso em: 08 ago. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário – linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

DINIZ, Maria Helena. *Código Civil anotado*. 13. ed. rev. aum. e atual. de acordo com a reforma do CPC e com o Projeto de Lei nº 276/2007. São Paulo: Saraiva, 2008.

GRECO, Marco Aurélio. COFINS na Lei nº 9.718/98 – variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 50. São Paulo: Dialética, 1999.

MINATEL, José Antonio. Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. ISSQN – fornecimento de mão-de-obra temporária – base de cálculo. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 60. São Paulo: Dialética, 2000.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Conceito de receita como hipótese de incidência das contribuições para a seguridade social (para efeitos da COFINS e da contribuição ao PIS). *Repertório IOB de Jurisprudência* tributário, constitucional e administrativo n. 1. São Paulo: IOB, jan. 2001.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Imposto de Renda*. Capítulo 2.12. Rio de Janeiro: Justec, 1971.

SEHN, Solon. Não incidência de PIS/PASEP e da COFINS sobre reembolsos e indenizações. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 162. São Paulo: Dialética, 1999.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.