

NÃO INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS SOBRE O PERDÃO DE DÍVIDAS CONCEDIDO NO ÂMBITO DE PARCELAMENTOS TRIBUTÁRIOS

Miguel Delgado Gutierrez

Advogado em São Paulo, formado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestre e Doutor em Direito Tributário pela mesma instituição.

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 10.06.2023.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da remissão ou perdão de dívida 3 O perdão de dívida e o conceito tributário de receita 4 Conclusões 5 Referências.

RESUMO: Este artigo discute a questão da incidência do PIS e da Cofins no perdão de dívidas concedido no âmbito de parcelamentos tributários. Questiona-se se a redução dos passivos tributários constitui ou não um ingresso financeiro com as características de ser um elemento novo e positivo a justificar a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins ou se configuraria apenas uma redução de custos ou despesas, não passível de tributação pelas aludidas contribuições. Para o fisco, quando o contribuinte adere a parcelamentos tributários, que impliquem a remissão de impostos ou a redução de encargos, o valor de tais remissões de dívida implica uma receita, passível de tributação pelo PIS e pela Cofins. Entendemos que, por se tratar de uma redução de custos e despesas, as remissões de dívidas concedidas no âmbito de parcelamentos tributários não podem ser consideradas receitas e não são passíveis de tributação pelo PIS e pela Cofins.

PALAVRAS-CHAVE: Perdão de dívidas. Parcelamentos tributários. Receita. PIS. Cofins.

NON INCIDENCE OF PIS/COFINS ON THE FORGIVENESS OF DEBTS GRANTED UNDER TAX INSTALLMENTS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Debt forgiveness or forgiveness 3 Debt forgiveness and the tax concept of revenue 4 Conclusions 5 References.

ABSTRACT: This article discusses the issue of the incidence of PIS and Cofins on the forgiveness of debts granted in the context of tax installments. It is questioned whether the reduction of tax liabilities constitutes a financial entry with the characteristics of being a new and positive element to justify the incidence of the social contributions of PIS and Cofins or whether they would constitute only a reduction of costs or expenses, not liable to taxation by the alluded contributions. For the Tax Authorities, when the taxpayer adheres to tax installments, which imply the remission of taxes or the reduction of charges, the value of such debt remissions implies a revenue, subject to taxation by PIS and Cofins. We believe that because this is a reduction in costs and expenses, the remissions of debts granted in the context of tax installments cannot be considered revenues and are not liable to taxation by PIS and Cofins.

KEYWORDS: Forgiveness of debt. Tax installments. Financial entry. PIS. Cofins.

1 INTRODUÇÃO

O tema da possibilidade ou não da tributação da redução de passivos decorrente do perdão de dívidas assume grande relevância nos dias atuais, principalmente diante do aumento da realização de perdões de dívidas concedidos em virtude da criação de programas de parcelamentos de tributos que preveem a anistia de tributos, multas e juros, em âmbito municipal, estadual ou federal.

Com efeito, ao longo do tempo, muitos foram os programas instituídos para a regularização de tributos em atraso oferecidos aos contribuintes, no bojo dos quais são previstas remissões totais ou parciais de tributos, multas e juros.

Além disso, atualmente, por meio da chamada “transação tributária”, são fechados vários acordos entre o fisco e os contribuintes, nos quais são oferecidos descontos sobre os débitos tributários destes.

A concessão dessas remissões totais ou parciais de tributos, multas e juros pelos entes tributantes tem por objetivo diminuir a litigiosidade, reduzir os custos administrativos e judiciais necessários para a cobrança dos créditos tributários, bem como antecipar o recebimento de receitas necessárias à continuidade e ao aprimoramento dos serviços públicos, ainda que devam ser obedecidos

limites previamente definidos, inclusive para fins de respeito aos parâmetros da Lei de Responsabilidade Fiscal. Do lado dos contribuintes, tais remissões representam um inegável benefício, com redução dos custos tributários e possibilidade de equacionamento das suas dívidas tributárias, ainda mais em momentos de dificuldades financeiras.

Diante disso, é importante saber qual o tratamento tributário decorrente dessas remissões de dívidas tributárias no que toca aos tributos sobre a receita das empresas, em especial o PIS e a Cofins.

Remanescem muitas dúvidas acerca desse tema. Questiona-se se a redução dos passivos tributários constitui ou não um ingresso financeiro com as características de ser um elemento novo e positivo a justificar a incidência da contribuição ao PIS e da Cofins ou se configuraria apenas uma redução de custos ou despesas, não passível de tributação pelas aludidas contribuições.

Neste artigo pretendemos discorrer sobre essa relevante questão, analisando as manifestações da Administração Tributária a respeito e verificando se estão de acordo com o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o tema.

2 DA REMISSÃO OU PERDÃO DE DÍVIDA

O perdão de dívida, também designado de “remissão de dívida”, é um modo de extinção de obrigações.

A remissão da dívida ocorre quando o credor abdica de forma definitiva do direito à prestação¹. É a renúncia de um credor com relação à prestação que poderia exigir de um devedor. Quando o credor perdoa a dívida, extingue-se o crédito.

Na remissão, o direito de crédito extingue-se, sem chegar a ser exercido, por vontade do credor, que dele abdica.

O Código Civil dispõe sobre a remissão das dívidas nos seus arts. 385 a 388, enquanto a remissão do crédito tributário está prevista nos arts. 156, IV, e 172 do Código Tributário Nacional.

Segundo Orlando Gomes, a natureza da remissão de dívida é controvertida. Para a doutrina alemã, a remissão tem natureza contratual, pois requer acordo entre o credor e o devedor.

1. Cf. VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2, p. 259.

Já para a doutrina italiana, a remissão de dívida seria um negócio jurídico unilateral, uma espécie particular de renúncia ao direito aplicada ao direito de crédito. Este é extinto pela simples declaração de seu titular, sendo dispensado o consentimento do devedor².

Para Washington de Barros Monteiro, a remissão é a liberação graciosa de uma dívida, ou a renúncia efetuada pelo credor, que abre mão de seus direitos creditórios. A renúncia é o gênero do qual a remissão é a espécie³.

Já Silvio Rodrigues, com base na lição de Serpa Lopes, sustenta que a renúncia é um ato unilateral, pois se aperfeiçoa sem a anuência do beneficiado, enquanto a remissão depende da vontade daquele que pode repelir a liberalidade, pela consignação em pagamento⁴.

Nessa discussão doutrinária sobre a natureza do ato remissivo, sobre ser unilateral ou bilateral, ou seja, se depende da exclusiva vontade do remetente ou se decorre de um acordo de vontade entre credor e devedor, o legislador brasileiro optou pela segunda corrente. Com efeito, o art. 385 do atual Código Civil é expresso no sentido de que a remissão da dívida deve ser aceita pelo devedor⁵.

Outra questão controversa na doutrina é se o perdão da dívida pode ser a título oneroso ou apenas a título gratuito.

Orlando Gomes leciona que a causa de uma remissão a título gratuito é, quase sempre, a doação. Ou seja, o credor que perdoa uma dívida, sem nada receber, pratica ato de liberalidade, pelo qual desfalca o seu patrimônio de um valor ativo e aumenta o do devedor pela eliminação do valor negativo que pesava no seu passivo⁶.

Assim, se a remissão for feita a título gratuito, por espírito de liberalidade, devem lhe ser aplicadas, em princípio, as regras próprias da doação.

Apesar de, normalmente, o perdão da dívida constituir um ato gratuito, pode também ocorrer a remissão da dívida a título oneroso, como entende Orlando Gomes. Segundo o autor, apesar de parecer esquisita uma remissão de dívida a

2. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

3. BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil: direito das obrigações*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 356-357.

4. RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral das obrigações*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2, p. 229.

5. Dispõe o aludido artigo: “A remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação, mas sem prejuízo de terceiro”. (grifos nossos).

6. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 124.

título oneroso, por vezes “funda-se numa *transação* pela qual o credor renuncia a um crédito litigioso ou inseguro em troca de vantagem que o devedor lhe concede”⁷. Nesse caso, a remissão se aproxima da dação em pagamento ou da novação, mas não se confunde com elas⁸.

3 O PERDÃO DE DÍVIDA E O CONCEITO TRIBUTÁRIO DE RECEITA

Da mesma forma que ocorre no Direito Privado, no âmbito tributário a remissão de dívida extingue o crédito tributário, como preceitua expressamente o art. 156, IV, do Código Tributário Nacional.

Também é oportuno recordar, conforme observa Bruna Barbosa Luppi, 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 Nacional, 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 de definição, alcance e conteúdo do perdão de dívida no âmbito do Direito Civil e do Direito Tributário”⁹.

A remissão da dívida, ao mesmo tempo que implica a perda definitiva do direito do credor, acarreta a extinção do dever de prestar, o que leva a um benefício em favor do devedor. Com efeito, a remissão de dívida consiste em um ato de liberalidade do credor, que exonera o devedor sem qualquer contrapartida, operando-se a extinção da obrigação deste.

7. GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 125.

8. Antunes Varela dá os seguintes exemplos de remissão a título oneroso: “[...] se o credor renuncia ao crédito, para conseguir o legado feito por terceiro, sob condição de renúncia a esse crédito. Onerosa será também a remissão efetuada pelo credor em troca, por exemplo, da renúncia feita pelo devedor a uma servidão sobre o prédio do remitente” (VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2, p. 267). Em sentido oposto, a lição de Judith Martins-Costa, para quem “a remissão não comporta contrapartida. Se o credor recebe para remitir, não haverá remissão, mas, conforme o caso, dação em pagamento ou transação, ou mesmo novação, se modificado o objeto” (MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil: do direito das obrigações. Adimplemento e extinção das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. V, t. I, p. 653. [coord. Sálvio de Figueiredo Teixeira]).

9. LUPPI, Bruna Barbosa. Não incidência do PIS e da Cofins sobre perdão de dívida da pessoa jurídica devedora. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 119, 2º sem. 2019.

Em função disso, surge a dúvida se esse benefício experimentado pelo devedor deve ou não ser considerado receita para fins de incidência da contribuição ao PIS e da Cofins.

É importante consignar que, embora significativas as reduções de multas e juros sobre os débitos incluídos nos programas de parcelamentos, a legislação, de maneira geral, não regula o tratamento fiscal da parcela equivalente a essas reduções, salvo raras exceções, como a da Lei n. 11.941/2009, que excluiu expressamente “a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal” da tributação, ao dispor, conforme o parágrafo único do seu art. 4º:

Art. 4º [...]

Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

Por outro lado, do ponto de vista da Contabilidade, não resta dúvida de que o perdão total ou parcial de dívida equivale a uma receita. Tanto assim que o Pronunciamento Conceitual Básico (R1), emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), incluiu expressamente o perdão de dívida como receita a ser reconhecida em conta de resultado:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento dos benefícios econômicos futuros relacionados com aumento de ativo ou 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 originados da venda de bens ou serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga).

Na mesma linha, dispõe a Resolução CFC 1.374/2011, sobre o 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).

Destarte, para fins contábeis, como visto, o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga constitui receita. Ou seja, do ponto de vista da Contabilidade, receitas são não só aumentos nos ativos, como também reduções nos passivos, que resultam em aumento no patrimônio líquido. Assim, embora tais reduções nos passivos não configurem efetivamente um ingresso financeiro, nem se verifique qualquer contraprestação por parte do contribuinte, tais valores configurariam receitas operacionais da empresa.

Em virtude disso, a Receita Federal tem entendido que, quando o contribuinte adere a parcelamentos tributários, que impliquem a remissão de impostos ou a redução de encargos, o valor de tais remissões de dívida implica uma receita, passível de tributação pelo PIS e pela Cofins.

Assim, por exemplo, na Solução de Consulta Disit/SRRF01 n. 17, de 27 de abril de 2010, entendeu-se 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”.

Segundo essa solução de consulta, a remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil se dá forçosamente mediante crédito de receita operacional. Para que não fosse tributável tal acréscimo patrimonial, haveria necessidade de norma isentiva.

No caso da consulta, o contribuinte, por meio da Lei Complementar n. 811/2009 do Distrito Federal, obteve a remissão de créditos relativos ao IPTU/TLP e ISS e buscou esclarecer se a remissão de tais impostos constituiria ou não fato gerador para a incidência de impostos e contribuições federais, ou seja, se a receita advinda da remissão de impostos seria tributável ou não.

No mesmo diapasão, na Solução de Consulta n. 65 da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), de 1º de março de 2019, entendeu-se que, no regime de apuração não cumulativa do PIS e da Cofins, compõe a base de cálculo de tais contribuições o “valor da redução dos encargos – juros de mora e multas

compensatórias – quando da adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Lei n. 13.496, de 2017”.

Conforme o entendimento da Receita Federal nessa solução de consulta, “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”.

Em ambas as soluções de consulta entendeu-se que a redução de obrigações (passivo tributário) configura receita da pessoa jurídica.

Na Solução de Consulta Disit/SRRFo1 n. 17, de 27 de abril de 2010, fez-se uma incursão por vários conceitos contábeis para se chegar à conclusão de que “a receita decorrente da remissão de dívida por parte da credora deverá ser registrada pela devedora como item extraordinário na contabilidade, e esse registro deve observar, ainda, a natureza da receita”.

Considerou-se que o perdão de dívida, seja parcial seja integral, não pode ser considerado como receita financeira, uma vez que não decorre da aplicação de recursos da empresa, devendo essa receita ser classificada como receita operacional distinta da financeira, o que levou ao entendimento de que a remissão de dívida é fato imponible do PIS e da Cofins.

Com a devida vênia, discordamos do entendimento da Receita Federal.

Em primeiro lugar, deve-se observar que o conceito contábil de receita não se confunde com o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195 da Constituição Federal. A Contabilidade é um mero ponto de partida para a apuração do resultado tributável, sempre sujeita aos ajustes decorrentes da observância dos princípios e regras próprios do Direito Tributário. É o que teve oportunidade de decidir o Plenário do Supremo Tribunal Federal, em rito de repercussão geral, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 606.107/RS¹⁰:

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

10. STF, Pleno, Rel. Min. Rosa Weber, j. 22.03.2013.

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

De acordo com a relatora do aludido Recurso Extraordinário, Ministra Rosa Weber, o *conceito constitucional de receita*, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil, o que está claramente expresso nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, 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 existe 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, tratando-se, apenas, de um mero ponto de partida. Nesse sentido, basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nessa seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Quanto ao específico conteúdo do conceito constitucional de receita, a Ministra, com base na clássica lição de Aliomar Baleeiro, define a receita bruta como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Cita, ainda, os ensinamentos de Ricardo Mariz de Oliveira, que especifica ser a receita “algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”, constituindo um “dado positivo para a mutação patrimonial”.

Diante da manifestação do Supremo Tribunal Federal, conclui-se que, sob a ótica da legislação tributária, o eventual resultado positivo registrado contabilmente não configura receita tributável, por inexistência de ingresso financeiro. Portanto, é incabível a sua inclusão na base de cálculo do PIS e da Cofins.

Na mesma senda, decidiu o Superior Tribunal de Justiça que¹¹:

1. A base de cálculo do PIS/Cofins é o total das receitas obtidas pelo contribuinte, em decorrência da venda de mercadorias ou de serviços (art. 1º e §§ das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de modo que para definir aquela mesma base se requer a devida compreensão do conceito jurídico de receita. 2. *Há generalizado consenso, entre os doutos, que se entende por receita, para fins de incidência de tributos que a têm como suporte, o ingresso financeiro que se incorpore, positiva e definitivamente, ao patrimônio de quem o recebe e, ademais, represente retribuição ou contraprestação de atos, operações ou atividades da pessoa jurídica ou, ainda, seja contraprestacional do emprego de fatores produtivos titulados pela sociedade.* 3. Assim, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins. [...].

Por fim, a 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção do CARF também julgou no mesmo sentido dos precedentes acima citados. Confira-se:

DAÇÃO EM PAGAMENTO. CESSÃO DE CRÉDITO. EFICÁCIA. O efeito que a dação em pagamento produz é a extinção do crédito, qualquer que seja o valor da coisa dada em substituição. Juridicamente, não importa que valha mais ou menos de que a quantia devida ou a coisa que deveria ser entregue, pois a sua eficácia liberatória é plena.

RECEITA BRUTA. CONCEITO CONTÁBIL E JURÍDICO. REDUÇÃO DE PASSIVO.

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

A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro¹².

11. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1.363.902/RS, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, j. 05.08.2014.

12. Acórdão n. 3402-004.002, j. 30.03.2017.

A doutrina majoritária e consolidada não destoa desse entendimento, como demonstraremos a seguir.

O insigne Aliomar Baleeiro, por exemplo, ao tratar do conceito de receita pública, a define como sendo “a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem crescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”¹³.

José Luiz Bulhões Pedreira, por sua vez, de maneira sucinta, define o que seria receita:

Receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem a fonte do seu resultado¹⁴.

Na sequência, ensina que receita é valor financeiro cuja propriedade é adquirida por efeito de funcionamento da sociedade empresária, não constituindo receita as quantidades de valor financeiro que entram no patrimônio da sociedade em função de seu financiamento e capitalização¹⁵.

Na mesma linha das citadas lições, Ricardo Mariz de Oliveira define receita como “qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou que seja remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados”¹⁶.

Marco Aurélio Greco, ao abordar a questão do perdão de dívida, adverte que a receita diz respeito a um ingresso novo obtido pela pessoa jurídica. Para o jurista, o conceito constitucional de receita não alcança aquelas eventualidades que interfiram com as despesas para diminuí-las.

13. BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987. p. 116.

14. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 455.

15. BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989. p. 456.

16. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 137.

Para ele, “o perdão de dívida, em nenhum momento corresponde a uma ‘receita’, pela singela razão que não implica ingresso de recursos. Um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita”. Portanto, segundo o jurista, eventos que reduzam despesas não configuram receitas e não integram a respectiva base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins.

Marco Aurélio Greco conclui seu raciocínio dizendo que não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento. Trata-se de conceitos qualificados constitucionalmente e que preexistem à forma contábil adotada¹⁷.

Com efeito, quando uma dívida é reduzida não há auferimento de receita, ocorre apenas um dispêndio menor por parte do contribuinte.

Sobre a redução de passivo, Ricardo Mariz de Oliveira afirma que “se se constatar que a redução de passivo é decorrente de uma gratuidade, é possível que o perdão de dívida assuma característica de doação e, neste caso, não será receita porque se confundirá com as transferências patrimoniais, além de que faltará o caráter contraprestacional e remuneratório que caracteriza toda a receita, isto é, aquele caráter de algo que vem de fora mas é produzido de dentro pelo patrimônio da pessoa jurídica”¹⁸.

No mesmo diapasão, Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza ensinam que “o conceito constitucional de receita, portanto, traduz o incremento patrimonial que a pessoa jurídica produz por qualquer meio, e não o que vem de fora dela, a título de transferência patrimonial, como ocorre com o perdão de dívida ou com a doação”¹⁹.

17. GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 130-131, 1999. No mesmo sentido, Ricardo Mariz de Oliveira ensina que “receita não é um conceito contábil, porque a contabilidade não cria os fatos, mas tem por objetivo constatar a sua existência, interpretá-los como eles são e registrá-los pelo método e pela linguagem das partidas dobradas. Ou, por outra forma de expressão, a contabilidade não cria coisa alguma, muito menos direitos (portanto, também as receitas), devendo simplesmente refletir a realidade fenomênica, inclusive como ela está afetada pelo direito, cuja realidade é exterior aos registros contábeis, tanto quanto as imagens retratadas numa fotografia são externas ao papel fotográfico” (MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 113-114).

18. MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1, p. 163.

19. DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 143, 1º sem. 2019.

Em nossa opinião, o perdão de dívida a título gratuito equivale a uma doação. Ora, os valores recebidos a título de doação representam um acréscimo patrimonial para aquele que os recebe. Não resta dúvida de que o donatário experimenta um enriquecimento quando recebe uma doação. O mesmo ocorre com o devedor quando há um perdão de dívida. Mas, de outro lado, o credor sofre um empobrecimento correspondente ao remitir a dívida. Assim, essa transferência de propriedade não cria um novo poder econômico. Há um aumento no patrimônio do devedor e uma diminuição correspondente no patrimônio do credor remitente, tratando-se de uma típica transferência patrimonial.

Tanto os valores recebidos a título de doação quanto aqueles decorrentes de remissão de dívida a título gratuito não são frutos do patrimônio que já era de titularidade do contribuinte, mas constituem capital que se transmitiu de uma pessoa qualquer para a titularidade do contribuinte.

Destarte, nas remissões de dívida a título gratuito, entendemos que não existe uma receita para o devedor, por se tratar de uma transferência patrimonial sem caráter contraprestacional e remuneratório. A remissão de dívida acarreta uma redução patrimonial para o credor e um incremento patrimonial para o devedor, sem qualquer contraprestação por parte deste²⁰.

Vamos supor que uma empresa receba um valor a título de mútuo. Quando há o ingresso dos recursos derivados desse mútuo, há uma entrada de dinheiro que não se constitui em receita, porque o referido valor deverá ser devolvido ao mutuante, motivo pelo qual ele é registrado na contabilidade no passivo do mutuário, refletindo sua obrigação. Supondo que haja o perdão dessa dívida pelo credor, a obrigação de restituição do numerário desaparece, havendo uma entrada no patrimônio do devedor que, contudo, não se constitui em receita, pois decorre de uma transferência patrimonial. O valor sai do patrimônio do

20. Sobre a ausência de contraprestação na remissão de dívida, confirmam-se as palavras de Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza: “A liberalidade comporta um viés objetivo e negativo: um ato que se faz (perdão de dívida, na remissão, ou doação de bem, na doação) sem ter em vista uma contraprestação suficiente a tornar o liame entre as partes um *contrato comutativo*, isto é, sem existir um acordo no qual as contraprestações estabelecidas são certas e equivalentes. Não há reciprocidade, e o ato não é feito com o propósito de adimplir um dever jurídico preexistente. Presente a comutatividade, o negócio não poderá ser qualificado como remissão, de acordo com os limites conceituais do instituto ora adotados” (DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 135, 1º sem. 2019).

credor e entra no patrimônio do devedor, sem que haja uma contraprestação por parte deste.

Na transferência patrimonial não há uma receita decorrente da alienação de bens e direitos que estejam no patrimônio do contribuinte. Ocorre um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do transmitente dos bens e direitos se reduz, aumentando em igual valor o patrimônio do beneficiário da transferência patrimonial. Ou seja, uma das partes na transação sofre redução no seu patrimônio em idêntico e concomitante benefício da outra. Assim, o fluxo de bens e direitos conceituado como “transferência de capital ou patrimonial” não pode ser definido como receita sujeita à tributação, pois se assim fosse não se estaria tributando a receita auferida pelo contribuinte, mas sim o próprio capital transferido.

Na remissão de dívidas a título gratuito o devedor não auferi uma receita decorrente da alienação de bens ou direitos que estavam no seu patrimônio. O patrimônio dele é aumentado em virtude de uma decisão do credor que perdoa a dívida. Há um aumento do capital do devedor correspondente à diminuição patrimonial experimentada pelo credor.

Por isso, entendemos que a remissão de dívidas a título gratuito não pode ser objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins.

Sobre o perdão de dívida, dispõe o art. 47, I, do Regulamento do Imposto de Renda:

Art. 47. São também tributáveis:

I – as importâncias com que o devedor for beneficiado, nas hipóteses de perdão ou de cancelamento de dívida em troca de serviços prestados; [...]²¹.

A respeito do tema, existe decisão em processo de consulta no seguinte sentido:

1 – RENDIMENTOS ORIUNDOS DE PERDÃO OU CANCELAMENTO DE DÍVIDA – TRATAMENTO TRIBUTÁRIO. O perdão ou cancelamento de dívida somente terá repercussão tributária para o beneficiado se corresponder à contraprestação de serviços ao credor. Dispositivos legais: Regulamento do Imposto de Renda, aprovado

21. Pelo que apuramos, esse dispositivo do Regulamento não reproduz nenhum artigo de lei.

pelo Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999, art. 55, I. Processo de Consulta n. 620/04. Órgão: SRRF/7^a R.F. Publicação no *D.O.U.*: 21.03.2005.

Portanto, entendemos que a legislação que dispõe sobre o imposto de renda caminha no sentido do que acima defendemos, ou seja, só haverá tributação pelo imposto de renda no caso de perdão de dívida a título oneroso. No caso de perdão de dívida a título gratuito não haverá tributação pelo imposto de renda, pois falta a característica da comutatividade. O mesmo entendimento se aplica no caso do PIS e da Cofins.

Na verdade, o dispositivo legal antes citado e a posição exarada pela Receita Federal na solução de consulta acima indicada evidenciam a real natureza do perdão de dívida. Trata-se, como ensinam Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza, de um negócio jurídico bilateral, dotado de *liberalidade* ou *gratuidade*. Segundo os juristas, se houvesse comutatividade – como no exemplo de o perdão de dívida ser condicionado à prestação de um serviço –, não se poderia qualificar o negócio como uma remissão, mas como uma novação, por meio da introdução de uma forma alternativa de cumprimento de uma prestação pendente. No caso, o pagamento em dinheiro seria substituído por uma obrigação de fazer dotada de conteúdo econômico²².

Além disso, a remissão de débitos fiscais jamais implica um acréscimo patrimonial, mas constitui uma mera redução de custos ou despesas. Isso porque, no caso de uma pessoa jurídica optar por um parcelamento tributário e obter uma redução de juros e multas, por exemplo, ela não terá um ingresso financeiro, mas apenas uma redução de custos ou despesas. Ou seja, desembolsará um valor menor para pagar sua dívida tributária, mas não haverá uma transferência patrimonial a seu favor. A economia de uma despesa por uma pessoa jurídica não enseja uma correspondente entrada ou receita. Não há ingresso novo de recurso ou riqueza no patrimônio da pessoa jurídica, mas apenas um desembolso que deixará de ser realizado.

Seria o mesmo que uma pessoa jurídica obter uma redução no pagamento de aluguéis devidos ao proprietário do imóvel que loca. Haveria um custo menor para ela, mas jamais uma receita, pois não se trataria de uma transferência

22. DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 148-149, 1^o sem. 2019.

patrimonial do locador para a pessoa jurídica locatária. Destarte, essa redução de custos jamais implicaria uma receita tributável, pois sequer haveria que se falar em uma entrada no patrimônio da pessoa jurídica locatária, mas uma simples redução de custos, correspondente ao desconto no valor dos aluguéis. Ora, um menor dispêndio não equivale a uma receita para o contribuinte.

Por fim, entendemos que, para as empresas tributadas pelo lucro presumido, o mesmo raciocínio referido ao PIS e à Cofins é extensível ao IRPJ e à CSLL, tendo em vista que a renda, naquele regime, corresponde a um percentual da receita bruta, conforme definida no art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977 (art. 25, I, da Lei n. 9.430/1996), e não há receita para fins tributários no caso do perdão de dívidas, como exposto acima.

4 CONCLUSÕES

O perdão de dívida, também designado de remissão de dívida, é um modo de extinção de obrigações.

O perdão da dívida pode ser a título gratuito ou oneroso.

A causa de uma remissão a título gratuito é, quase sempre, a doação. Ou seja, o credor que perdoa uma dívida, sem nada receber, pratica ato de liberalidade, pelo qual desfalca o seu patrimônio de um valor ativo e aumenta o do devedor pela eliminação do valor negativo que pesava no seu passivo.

No perdão de dívida a título gratuito há uma transferência patrimonial. Ocorre um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do credor se reduz, aumentando em igual valor o patrimônio do devedor, beneficiário da transferência de capital.

Na transferência de capital ou patrimonial não há uma receita decorrente da alienação de bens e direitos que estejam no patrimônio do contribuinte. Na transferência patrimonial ocorre um fluxo de bens e direitos de um patrimônio para outro. O patrimônio do transmitente dos bens e direitos se reduz, aumentando em igual valor o patrimônio do beneficiário da transferência patrimonial. Destarte, o fluxo de bens e direitos conceituado como “transferência de capital ou patrimonial” não pode ser definido como receita sujeita à tributação, pois lhe falta o caráter contraprestacional e remuneratório que caracteriza toda a receita. Caso fosse tributada essa transferência patrimonial, não se estaria tributando a receita auferida pelo contribuinte, mas sim o próprio capital transferido.

Outrossim, a remissão de débitos fiscais jamais implica um acréscimo patrimonial, mas configura uma redução de custos ou despesas. Com efeito, no caso de uma pessoa jurídica optar por um parcelamento tributário e obter uma redução de juros e multas, ela não terá um ingresso financeiro, mas tão somente uma redução de custos ou despesas. Desembolsará um valor menor para pagar sua dívida tributária, mas não ocorrerá uma transferência patrimonial a seu favor. A economia de uma despesa por uma pessoa jurídica não enseja uma correspondente entrada ou receita. No caso, não há ingresso novo de recurso ou riqueza no patrimônio da pessoa jurídica, mas apenas um desembolso que deixará de ser realizado.

Por isso, entendemos que a remissão de dívidas tributárias a título gratuito não pode ser objeto de tributação pelo PIS e pela Cofins, bem como pelo imposto de renda e pela CSLL, no caso das pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido.

5 REFERÊNCIAS

- BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.
- BARROS MONTEIRO, Washington de. *Curso de direito civil: direito das obrigações*. 36. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 4.
- BULHÕES PEDREIRA, José Luiz. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.
- DANIEL NETO, Carlos Augusto; PIOVESAN BOZZA, Fábio. Um tributo ao perdão: a incidência de PIS/Cofins sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 41, p. 131-151, 1º sem. 2019.
- GOMES, Orlando. *Obrigações*. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- GUTIERREZ, Miguel Delgado Gutierrez. *Imposto de renda: princípios da generalidade, da universalidade e da progressividade*. São Paulo: Quartier Latin, 2014. (Série Doutrina Tributária, v. XI).
- GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei n. 9.718/98: variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, 1999.
- LOPES, Alexsandro Broedel; TUBA, Gabriela. Perdão de dívida e seus reflexos contábeis e tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 467-476, 1º quadrimestre 2022.

LUPPI, Bruna Barbosa. Não incidência do PIS e da Cofins sobre perdão de dívida da pessoa jurídica devedora. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 42, p. 115-145, 2º sem. 2019.

MARIZ DE OLIVEIRA, Ricardo. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: IBDT, 2020. v. 1.

MARTINS-COSTA, Judith. *Comentários ao Novo Código Civil: do direito das obrigações. Adimplemento e extinção das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 2003. v. V, t. I. (coord. Sálvio de Figueiredo Teixeira).

RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral das obrigações*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. v. 2.

VARELA, Antunes. *Direito das obrigações*. Rio de Janeiro: Forense, 1978. v. 2.