

NÃO INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS DESCONTOS CONCEDIDOS EM TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA

Luciano Gonçalves Faria Júnior

Advogado tributarista e professor. Especialista em Direito Empresarial pela FacuMinas. Especialista em Direito Tributário pelo IBET, cursando especialização em Contabilidade na USP. Pesquisador no Grupo de Reforma Tributária e Processo Tributário da UERJ.

Leonardo Melo do Amaral

Advogado tributarista e Procurador Municipal licenciado. Professor seminarista e conferencista do IBET/GO. Membro do corpo docente do curso de Tributação do Agronegócio do IBET/GO. Especialista em Direito Tributário pelo IBET. Especialista em Contabilidade e em Direito Tributário pelo IPOG. Mestre em Direito Tributário pelo IBET.

Artigo recebido em 01.07.2024 e aprovado em 17.09.2024.

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Transação tributária e possibilidade de descontos 2.1 Forma de extinção ou meio para extinção? 2.2 Mecanismos utilizados na transação tributária 2.3 Descontos e sua natureza jurídica 3 Conceito de renda e regra-matriz de incidência do IRPJ e da CSLL 3.1 Incidência 3.2 Cenários legislativo e jurisprudencial 4 Afinal, é correta a incidência do IRPJ e da CSLL sobre os descontos? 5 Conclusão 6 Referências.

RESUMO: Este artigo dedica-se ao estudo da possível incidência do Imposto sobre a Renda (IR) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os descontos concedidos em juros e multas no contexto das transações tributárias. A pesquisa visa a compreender as implicações jurídico-tributárias decorrentes da utilização do instituto da transação tributária, bem como elucidar se a concessão de descontos nesse cenário configura fato tributário descrito no antecedente da regra-matriz de incidência dos tributos supramencionados. Emprega-se o método hermenêutico-analítico ancorado no construtivismo lógico-semântico. Ao fim do estudo, será demonstrado que, em virtude de o desconto ter a natureza de anistia, não há hipótese de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

PALAVRAS-CHAVE: Transação. Descontos. Incidência. Renda.

NON-INCIDENCE OF IRPJ AND CSLL ON DISCOUNTS GRANTED IN TAX TRANSACTIONS

CONTENTS: 1 Introduction 2 Tax transaction and possibility of discounts 2.1 Form of extinction or means of extinction 2.2 Mechanisms used in the tax transaction 2.3 Discounts and their legal nature 3 Concept of income and matrix rule for incidence of IRPJ and CSLL 3.1 Incidence 3.2 Legislative and jurisprudential scenarios 4 After all, is the incidence of IRPJ and CSLL on discounts correct? 5 Conclusion 6 References.

ABSTRACT: This article is dedicated to studying the possible incidence of Income Tax (IR) and Social Contribution on Net Income (CSLL) on discounts granted on interest and fines in the context of these tax transactions. The research aims to understand the legal-tax implications arising from the use of the tax transaction institute, as well as to elucidate whether the granting of discounts in this scenario constitutes a taxable event described in the antecedent of the incidence rule of the aforementioned taxes. The hermeneutic-analytical method anchored in logical-semantic constructivism is employed. At the end of the study, it will be demonstrated that, as the discount has the nature of amnesty, it is not a hypothesis of incidence for Corporate Income Tax and Social Contribution on Net Income.

KEYWORDS: Transaction. Discounts. Incidence. Income.

1 INTRODUÇÃO

A transação tributária é instituto antigo, que tem previsão nos arts. 156 e 171 do CTN, mas que vem ganhando papel de destaque na atualidade dada sua grande utilidade, seja como forma de recuperação de créditos por parte dos entes tributantes, seja como meio de regularização tributária pelos contribuintes.

Os números fornecidos pela PGFN apontam que apenas no primeiro semestre de 2023 foi arrecadado por esse instituto o valor de R\$ 10 bilhões, percentual próximo a 50% do que a PGFN recuperou nesse mesmo período, que é o valor de R\$ 21,9 bilhões¹.

O art. 1º da Lei n. 13.988/2020, que é o dispositivo que regulamenta o instituto da transação tributária em âmbito federal, determina que “a União, as suas autarquias e fundações, e os devedores ou as partes adversas realizem transação resolutiva de litígio relativo à cobrança de créditos da Fazenda Pública, de natureza tributária ou não tributária”, sendo que um dos principais mecanismos de estímulo para sua adoção é a concessão de abatimentos sobre juros e

1. Disponível em: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/noticias/2023/pgfn-preve-recuperar-r-46-bi-em-debitos-inscritos-na-divida-ativa-em-2024>.

multas que incidem sobre o crédito tributário, resultando em uma diminuição do passivo do contribuinte celebrante.

Objetivamos com o presente estudo investigar se os descontos concedidos sobre juros e multas em sede de transação tributária configuram ou não o fato jurídico descrito no antecedente da norma de incidência do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O desenvolvimento do estudo foi presidido pelo método hermenêutico-analítico, por intermédio do qual estabeleceu-se preciso diálogo com produções doutrinárias e jurisprudenciais qualitativamente selecionadas.

No item 2 trataremos do instituto da transação tributária e dos efeitos provocados pela concessão de descontos sobre juros e multas. No item 3 abordaremos o conceito de renda e a regra-matriz de incidência tributária do IRPJ e da CSLL. No item 4 aferiremos se os descontos sobre os juros e multas configuram ou não a hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL.

Ao final, teremos condições de concluir pela impossibilidade da incidência do IRPJ e da CSLL, em virtude de os descontos não se amoldarem ao conceito de renda, não configurando fato tributário descrito no antecedente das normas jurídicas de incidência dos referidos tributos.

2 TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA E POSSIBILIDADE DE DESCONTOS

2.1 Forma de extinção ou meio para extinção?

O Código Tributário Nacional traz em seu art. 156 as formas pelas quais o crédito tributário pode ser extinto. Além disso, mas desta vez no art. 171 desse mesmo diploma, a lei pode facultar concessões mútuas com a finalidade de extinguir o crédito tributário. Ressalta-se que, quando mencionamos crédito tributário neste artigo, temos como premissa de que é norma individual e concreta de incidência tributária ou até mesmo sancionatória, gerando assim a obrigação tributária, tendo em vista que o fato foi colocado em linguagem jurídica.

Considerando isto, o instituto de transação tributária pressupõe a existência dessa norma acima mencionada e, quando da ocorrência de uma de suas possibilidades, é emitida outra norma em linguagem jurídica que retira essa norma anterior (crédito tributário) do ordenamento jurídico; citamos como exemplo o meio, em regra, de extinção do crédito tributário, que é o pagamento: após

a certificação pela autoridade da ocorrência desse, extingue-se a obrigação tributária.

Desta forma, é de clara evidência que o legislador trouxe algumas possibilidades de extirpação da norma de incidência do ordenamento, dando a entender, pela redação do art. 156 do CTN, que a transação também seja uma dessas modalidades.

Entretanto, este não é nosso entendimento. Quando nos deparamos com o pagamento, a compensação, a remissão, a conversão do depósito em renda, o pagamento antecipado ou a dação em pagamento, verificamos que, após o reconhecimento pela autoridade desses acontecimentos e sendo postos em linguagem competente, é imperiosa a extinção do crédito tributário.

Com a transação é totalmente distinto. A transação é uma espécie de acordo celebrado com o sujeito ativo, tendo como finalidade a utilização de alguma espécie ou mais de uma forma de extinção de pagamento, sendo que a extinção do crédito se dará após a conclusão de todos os combinados, que podem levar alguns exercícios.

Como bem adverte Paulo de Barros Carvalho, “a extinção da obrigação, quando ocorre a figura da transacional, não se dá, propriamente, por força das concessões recíprocas, e sim do pagamento”².

Conforme exposto anteriormente, nossa premissa é evidenciada pelo exemplo dado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional na Portaria 6.757/2022, que preceitua em seu art. 13: “Os débitos transacionados somente serão extintos quando integralmente cumpridos os requisitos previstos no momento da aceitação do acordo”³.

Desta maneira, a nossa conclusão é de que a portaria mencionada segue a lógica do sistema tributário, entendendo-se que a transação não é uma maneira por si só de extinguir o crédito tributário, mas sim um meio que se utiliza de outras maneiras arroladas no art. 156 do CTN, estando, inclusive, mais próxima de ser uma hipótese de suspensão da exigibilidade do que uma forma de extinção.

2. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 456.

3. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=125274>.

2.2 Mecanismos utilizados na transação tributária

Seguindo a nossa premissa de que a transação tributária não é uma forma de extinção do crédito tributário, conforme sustentado anteriormente, partimos para o detalhamento quanto aos mecanismos utilizados nessa espécie de acordo com o Fisco.

O primeiro instituto que mencionamos aqui é o parcelamento, conforme o art. 151, V, do CTN. A transação tributária, em sua grande maioria, é utilizada por aquele contribuinte que se endividou – independentemente do motivo –, e por isso o Fisco vê a vantagem de celebrar tal instituto, tendo como finalidade a eficiência arrecadatória, de maneira que há riscos significativos de inadimplência, fato que seria ainda mais prejudicial aos entes públicos.

Importante ressaltar ainda que o parcelamento é uma forma de suspensão da exigibilidade, contrariando ainda mais a redação do art. 156 do CTN, mas sendo uma espécie mitigada de pagamento, tendo em vista que, a cada mês do parcelamento, aquele crédito tributário se reduz, de maneira que há pequenas extinções parciais pelo mecanismo do art. 156, I, do CTN.

Outro mecanismo que entendemos de possível de utilização é a compensação. O art. 35 da Portaria 6.757/2022 possibilita a utilização de prejuízo fiscal para abatimento dos créditos tributários em face do contribuinte, demonstrando mais uma forma de utilização de meio de extinção do crédito tributário.

Não esqueçamos ainda da possibilidade da utilização de precatórios para abatimentos dos créditos, mecanismo mais desenvolvido nas esferas estaduais, quando se apresentam determinados requisitos, como os que são exigidos na esfera federal conforme a Portaria 10.826/2022.

Outro mecanismo plenamente possível de aplicação é a dação de pagamento, autêntica forma de extinção – conforme o art. 156, XI, do CTN –, que ainda não conta com plena regulação em sede de transação em esfera federal, mas que já é possível por meio de procedimento junto da Procuradoria.

Considerando a flexibilidade que vem ganhando o instituto da transação tributária, já é possível imaginar a utilização de outras formas e de mecanismos para negociar com os entes federativos, como créditos tributários perante a Fazenda Pública, penhora de faturamento, entre outros, tendo em vista que a semelhança com o Direito Privado traz inúmeras possibilidades, mas claro, respeitando-se os limites constitucionais.

2.3 Descontos e sua natureza jurídica

Considerando que neste trabalho temos como foco a transação tributária em esfera federal, mais especificamente na PGFN, ressaltamos que nos reportaremos novamente aos seus moldes.

Desta forma, vem à tona uma das principais vantagens tributárias para o contribuinte, que é o instituto do desconto. Esse desconto nada mais é do que uma redução do montante devido pelo contribuinte, tornando mais fácil e atrativo para o contribuinte regularizar a sua situação fiscal.

É bem comum no nosso país que o contribuinte, quando lotado de créditos tributários constituídos em seu nome, encerre suas atividades irregularmente (quando pessoa jurídica) ou aguarde a prescrição do crédito (quando pessoa física), restando sem qualquer arrecadação os entes federativos.

Desta maneira, mesmo que os lançamentos e as atuações em face dos contribuintes ocupem tempo e estrutura das receitas federal, estaduais e municipais, o desconto acaba sendo uma grande vantagem por tornar factível uma arrecadação que poderia estar perdida e fadada a prescrição. Os números após a utilização da transação tributária provam isso.

Principalmente em virtude desse cuidado, o desconto possui alguns requisitos muito bem estabelecidos. O art. 8º, I, da Portaria 6.727/2022 deixa inequívoco que os descontos apenas serão concedidos para “débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional”.

Em seu art. 15, I, menciona ainda que são vedados descontos sobre a obrigação tributária principal, que é o valor do tributo em si, além de valores devidos a trabalhadores, bem como multas de natureza penal, redução superior a 65% dos débitos, entre outras restrições.

Além disso, existem critérios que, mesmo questionáveis ao nosso ver, são objetivos para definir a capacidade de pagamento, sendo considerados créditos irrecuperáveis apenas aqueles com mais de 15 anos, com exigibilidade suspensa por decisão judicial, de titularidade de pessoas com situação econômica debilitada e de pessoas com indicativo de óbito ou execuções fiscais arquivadas.

Diante disso, percebe-se o cuidado da instituição em buscar realizar uma conciliação entre a eficácia arrecadatória e as liberalidades junto aos contribuintes, sendo um equilíbrio difícil, mas possível de alcançar.

No entanto, para investigar a incidência de tributos sobre acontecimentos do mundo, como é nosso objetivo, o ponto de partida é descobrir a natureza do que estamos investigando, de maneira que teremos de adentrar juridicamente no instituto do desconto.

Considerando que o desconto é o desaparecimento de uma norma individual e concreta do ordenamento que obrigue o contribuinte ao pagamento, temos apenas duas hipóteses trazidas pelo Código Tributário Nacional: a extinção (art. 156) e a exclusão (art. 175).

Desde já negamos a possibilidade de o desconto ser uma possibilidade de extinção da obrigação tributária. Quando analisamos os incisos do art. 156 do CTN, não conseguimos enquadrar o desconto, especificamente o concedido pela PGFN, como a ocorrência de alguma forma de extirpação do mundo jurídico por encerramento do liame tributário.

O desconto é claramente uma hipótese de exclusão do crédito tributário; especificamente, entendemos que a melhor forma de enxergar o desconto é como anistia, que é uma espécie de perdão total ou parcial daquela infração, ou seja, norma individual e concreta revogadora das obrigações tributárias decorrentes de infrações cometidas pelo contribuinte.

Tendo como finalidade reforçar nosso posicionamento, trazemos aqui o entendimento de Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 596):

Anistia fiscal é o perdão da falta cometida pelo infrator de deveres tributários e também quer dizer o perdão da penalidade a ele imposta por ter infringido mandamento legal. Tem, como se vê, duas acepções: a de perdão pelo ilícito e a de perdão da penalidade. As duas proporções semânticas do vocábulo “anistia” oferecem matéria de relevo para o direito penal, razão por que os penalistas designam “anistia” o perdão do delito e indulto o perdão da pena cominada para o crime. Voltando-se para apagar o ilícito tributário ou a penalidade infligida ao autor da ilicitude, o instituto da anistia traz em si indiscutível caráter retroativo, pois alcança fatos que se compuseram antes do termo inicial da lei que a introduz no ordenamento.

Desta forma, a anistia, que entendemos ser a natureza jurídica do desconto quando da transação, é norma individual e concreta revogadora de multas e juros, estes que são aplicados em virtude do ilícito, que é o não pagamento.

Como ressaltamos anteriormente, não conseguimos enxergar natureza diversa que não seja a de anistia para o desconto, de maneira que este deve seguir e ser regido pelos efeitos trazidos por aquela quando da sua aplicação.

A partir de um ponto de vista econômico-contábil, o valor correspondente à penalidade e aos juros sequer passou efetivamente pelo patrimônio do contribuinte, se comparado aos valores trazidos pela norma de incidência tributária; conseqüentemente, o próprio sistema tratou de forma adequada, tendo como finalidade, a nosso ver, demonstrar a realidade financeira da empresa.

Firmadas as nossas premissas quanto ao desconto em sede de transação tributária e sua natureza passamos a verificar os seus efeitos tributários.

3 CONCEITO DE RENDA E REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL

3.1 Incidência

Considerando que utilizamos como método deste trabalho o construtivismo lógico-semântico, para tratar da incidência tributária nos basearemos na chamada “regra-matriz de incidência tributária”.

Ora, o que pretendemos investigar é a incidência ou não de tributação sobre os descontos da transação tributária, tarefa que nos obriga à análise de como é posta em linguagem jurídica a norma individual e concreta de incidência do Imposto sobre a Renda, tanto referente à pessoa física quanto à pessoa jurídica.

Introduzimos então a ideia de regra-matriz de incidência tributária, que é o mínimo deôntico extraído do texto normativo, contendo os critérios material, espacial, temporal no antecedente, e os critérios quantitativo e pessoal no conseqüente.

Com esses critérios supramencionados, é possível construir a norma de incidência completa; entretanto, o mais importante no nosso caso é especificamente o critério material, que consiste no verbo e no complemento, no caso do Imposto de Renda extraído do art. 153, III, da CF. O legislador assim preceitua no art. 43 do CTN:

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I – de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

II – de proventos de qualquer natureza, assim entendidos os acréscimos patrimoniais não compreendidos no inciso anterior.

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. (Incluído pela Lcp n. 104, de 2001)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

Desta forma, para que haja a possibilidade de incidência, deve ocorrer a hipótese que configure renda – que é um conceito bastante discutido, em virtude das aberturas trazidas pelos dispositivos, estendendo-se tal conceito para abarcar fatos que não configuram renda, muitas vezes.

No que se refere às distinções entre pessoa física e pessoa jurídica, consideramos que as principais são trazidas pelas pessoas jurídicas, pois estas possuem a possibilidade de escolher entre o lucro real e o lucro presumido – sem considerar, ainda, o Simples Nacional.

Para a nossa investigação, não temos dificuldades quanto ao lucro presumido, tendo em vista que ele incide em percentual presumido de lucro, baseado na receita, sendo que eventual desconto, ao nosso ver, não traria alteração à receita da empresa, de maneira que restringiremos a análise para empresas do lucro real.

A principal controvérsia está centrada nessa forma de apurar os tributos, que tem como base o que preceitua o art. 258 do RIR/2018: “é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por este Regulamento”. Quando se analisa o lucro líquido, que é um conceito contábil, é evidente que provém da receita bruta com os devidos descontos.

A análise do lucro real é um estudo à parte, mas citado o dispositivo, percebemos que é a hipótese de incidência do tributo que mais detalha o conceito de renda, utilizando conceitos contábeis e econômicos, diversamente do que se passa com o Imposto de Renda da Pessoa Física, que possui complexidade menor. Importante mencionar que não nos prolongaremos na CSLL, pela sua identidade na forma de incidência.

3.2 Cenários legislativo e jurisprudencial

Com base em nossa análise, o tema foi levado para o Judiciário com os PERTs realizados em esfera federal – inclusive, ao Supremo Tribunal Federal, mas não foi apreciado pelo Pretório, tendo em vista entender se tratar de matéria infra-constitucional, conforme o ARE 1.399.359/RJ.

Desta forma, temos como suporte, para demonstrar a jurisprudência, apenas os entendimentos de instâncias inferiores que, infelizmente, são desfavoráveis ao contribuinte; mas, a nosso ver, baseando-se em análises rasas quanto à hipótese de incidência do IRPJ e da CSLL, deixando prevalecer uma tendência fiscalista, como vemos nos acórdãos seguintes:

E M E N T A: TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. PERT. IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. REDUÇÃO DE VALORES EM VIRTUDE DE ADESÃO AO PARCELAMENTO. EXIGIBILIDADE. REMESSA NECESSÁRIA E APELAÇÃO PROVIDAS. 1. Cinge-se a controvérsia em perquirir acerca da exigibilidade do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS incidentes sobre a redução/desconto do valor correspondente às multas, juros e encargos legais em virtude de adesão ao PERT. 2. Nos termos dos artigos 111, inciso I, 151, inciso VI e 155-A, todos do CTN, o parcelamento é regulado por lei específica cuja interpretação, por suspender a exigibilidade do crédito tributário e se tratar de benefício fiscal, deve ser realizada de forma literal. 3. A adesão do contribuinte ao Programa de Parcelamento é facultativa. Todavia, sua adesão, caso por ela opte, implica aceitação de todos os requisitos e ônus previstos na legislação de regência, sendo defeso esquivar-se destes, conforme inteligência do art. 1º, § 4º, da Lei n. 13.946/17. 4. A Lei que instituiu o PERT, em sua redação original, previa a isenção de IR, CSLL, PIS/PASEP e COFINS em relação ao desconto do valor das multas, juros e encargo legal (art. 12, § 2º). Todavia, referido dispositivo sofreu veto presencial. 5. O impetrante busca pela via judicial isenção que não encontra amparo na legislação pátria, o que não se admite, haja vista que não pode o Judiciário se substituir ao legislador para ampliar a fruição de um benefício fiscal. Precedentes desta Corte. 6. Remessa necessária e apelação da União providas (TRF-3, ApCiv 50128196220184036100/SP, Terceira Turma, Rel. Des. Federal Nery da Costa Junior, j. 15.07.2021, publ. 04.08.2021).

MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL) E IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA (IRPJ). PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL (PIS) E CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS). BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DOS VALORES

REFERENTES À REDUÇÃO DE MULTAS E JUROS EM PARCELAMENTOS. DESCAMBIMENTO. Os valores das reduções de multa e juros devem integrar a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, por não haver lei autorizando que esses valores – que sequer foram suportados pelo contribuinte – possam ser considerados como recuperação de custo ou despesa dedutível (TRF-4, APL 50034899220214047107/RS, Segunda Turma, Rel. Rômulo Pizzolatti, j. 15.03.2022).

Analisando os acórdãos em questão verificamos que prevalecem apenas argumentos legalistas, servindo como cerne principal apenas que, em regra, esses descontos seriam renda e que a lei não autorizou a dedução de tais valores.

Acontece que, como mencionamos aqui, a análise deve ser sistemática, começando com a exploração semântica do vocábulo “renda”, seguindo até a análise do critério material e o que configura a natureza jurídica do desconto.

Entretanto, há alguns precedentes a favor dos contribuintes, mas com argumentos que se aproximam da tese baseada em uma análise econômica e contábil. Citamos, como exemplo, um precedente do Tribunal Regional Federal da 5ª Região:

TRIBUTÁRIO. PARCELAMENTO (PERT). REDUÇÃO DE JUROS E MULTA. INCLUSÃO NAS BASES DE CÁLCULO DOS IRPJ, CSLL, PIS E COFINS. IMPOSSIBILIDADE. VALORES QUE NÃO CONFIGURAM ACRÉSCIMO PATRIMONIAL OU FATURAMENTO. PRECEDENTE DESTA EGRÉGIA TERCEIRA TURMA. 1. Apelação interposta pela Fazenda Nacional em face de sentença que concedeu a Segurança impedida preventivamente, para determinar à autoridade coatora que se abstenha de efetuar o lançamento do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre os valores das reduções de multas e juros concedidos no âmbito do PERT, ou de efetuar qualquer outro ato de cobrança, direta ou indireta, a exemplo da inclusão da Impetrante em cadastros de inadimplência. 2. Das provas constantes dos autos, constata-se que as reduções proporcionadas ao débito fiscal, a título de multa e juros, em decorrência de adesão ao PERT, previstas no art. 2º, III, a da Lei n. 13.496/2017, serão consideradas pela RFB como receita tributável, a serem incluídas na base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS. 3. Sabe-se que os tributos cuja base de cálculo é o faturamento/receita/renda apenas podem incidir sobre quantia que represente acréscimo patrimonial ou receita auferida pela Pessoa Jurídica. 4. *Os valores que seriam cobrados a título de multa e juros incidentes sobre débito fiscal que deixaram de ser exigidos em decorrência de acordo firmado entre Fisco e contribuinte, não poderiam, de forma alguma, ser considerados acréscimo patrimonial ou faturamento. Veja-se que tais valores sequer faziam parte do patrimônio anterior da empresa pois trata-se, unicamen-*

te, de remuneração de dívida. Impossibilidade de serem incluídas na base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS. 5. Conforme bem pontuado pelo Desembargador Federal Fernando Braga, em precedente jurisprudencial desta egrégia Terceira Turma “sendo a redução dos juros e da multa prevista na Lei n. 13.496/2017 mera subtração do passivo fiscal, sem qualquer vinculação com o exercício da atividade econômica do contribuinte”, foi “estabelecido com o nítido propósito de tornar atraente a adesão ao parcelamento, cujo intuito primordial é viabilizar a arrecadação de tributos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação, sem descurar, ao mesmo tempo, do resguardo da continuidade da atividade empresarial do contribuinte” (TRF5, Processo 0800202-51.2019.4.05.8002, Julgamento: 05.03.2020). Apelação e Remessa Necessária improvidas (TRF-5, ApelRemNec 08179934620184058300, Terceira Turma Rel. Desembargador Federal Cid Marconi Gurgel de Souza, j. 28.01.2021). (grifos nossos).

Entendemos que a perspectiva econômica dos descontos não é a mais forte para explicar o fenômeno da não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os descontos da transação tributária; entretanto, é um fato a ser considerado, que apresenta paralelos com a natureza que entendemos, que é a anistia.

Tão lógico é esse entendimento que a legislação federal, mais especificamente a Lei 13.988/2020 – que teve alteração pela Lei 14.375/2022 –, evidenciou a não incidência dos descontos na base de cálculo dos tributos aqui mencionados:

Art. 11. A transação poderá contemplar os seguintes benefícios:

[...] § 12. Os descontos concedidos nas hipóteses de transação na cobrança de que trata este Capítulo não serão computados na apuração da base de cálculo: I – do imposto sobre a renda e da CSLL; e [...]

Desta maneira, o próprio ordenamento jurídico federal legislou sobre a não incidência dos descontos sobre os tributos sobre o lucro; entretanto, acreditamos que sequer seria necessária a legislação, tendo em vista não serem os descontos campos de incidência desses tributos.

Diante disso, o desenvolvimento desse entendimento sobre as transações em esfera estadual demonstrará a orientação real da jurisprudência, tendo em vista que a Lei 13.988/2020 não se aplica além do âmbito da União.

4 AFINAL, É CORRETA A INCIDÊNCIA DO IRPJ E DA CSLL SOBRE OS DESCONTOS?

Analisando todo o cenário aqui exposto, o nosso entendimento é pela não incidência do IRPJ e da CSLL sobre os descontos concedidos em transação tributária, de maneira que fundamentamos a nossa visão nos seguintes pontos.

O principal argumento que deve ser considerado é o da deturpação do conceito de renda, que configura o critério material do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. No lucro real, forma aqui posta na investigação, há as necessárias adições, exclusões e deduções, não podendo extrapolar a regra de competência tributária outorgada pela Constituição Federal, que é tributar renda.

Entendemos que, a partir do momento em que o legislador considera renda aquilo que não pode ser entendido como tal, está deturpando o conceito trazido pela Carta Magna e estendendo as hipóteses de incidência com um teor fiscalista – prática infelizmente comum no Brasil.

Deturpa-se o conceito de receita, intimamente ligado à incidência desses tributos, e que foi definido pelo RE 606.107. Assim, deve-se constatar as seguintes notas determinantes: (1) ingresso financeiro; (2) que se integra no patrimônio; (3) na condição de elemento novo e (4) positivo; (5) sem reservas ou condições.

A conclusão é decorrência do próprio sistema que o legislador afirmou no art. 11, § 12, da Lei 13.988/2020 para impedir a extensão da aplicação do IRPJ e da CSLL, onerando as empresas que sofrem com altíssima carga tributária.

Por ser lógica do sistema, entendemos que sequer seria necessária tal norma, pelos motivos anteriormente explanados, de forma que, em uma eventual revogação desse preceito, deverá ser questionada tal tributação.

Entendemos que essa mesma lógica seguirá para os descontos em esfera estadual, mesmo com a impossibilidade de norma constituída por esse ente federativo dispor sobre o Imposto de Renda e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Por fim, trazemos o argumento principiológico da violação à capacidade contributiva em caso de possível incidência, tendo em vista que esse princípio serve como protetor do contribuinte em casos de a tributação atingir riqueza de forma desarrazoada ou até inexistente.

No caso discutido, a riqueza a ser tributada sequer existe. O que acontece é o surgimento de norma revogadora do crédito tributário decorrente de ilícito, que nunca foi disponibilidade econômica em poder do contribuinte.

5 CONCLUSÃO

Neste trabalho buscamos demonstrar o cenário da transação tributária no País, que é instituto ainda em desenvolvimento, mas que traz grandes vantagens às Fazendas Públicas bem como aos contribuintes que buscam a regularização.

Considerando o desenvolvimento dessa prática, foram investigados os efeitos jurídicos, sendo um deles a incidência do IRPJ e da CSLL na concessão de descontos para o pagamento dos débitos fiscais.

Foram demonstrados os cenários legislativo e jurisprudencial desse instituto que ainda está em passos iniciais, necessitando de diversas reflexões acerca de seus efeitos no ordenamento.

Analisamos a natureza dos descontos, que foi entendida como uma anistia, e que esta não configura hipótese de incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista não se amoldar ao conceito de renda e sequer configurar uma disponibilidade econômica.

Também nos utilizamos do princípio da capacidade contributiva para demonstrar que uma eventual tributação consistiria em violação a tal princípio, tendo em vista que atingiria riqueza inexistente.

Feitas todas essas considerações, foi mostrado nesta investigação que não devem incidir os tributos mencionados sobre os descontos pelos argumentos seguintes: (a) deturpação dos conceitos de renda e receita; (b) violação à capacidade contributiva.

6 REFERÊNCIAS

CARVALHO, Aurora Tomazini de. Tributação sobre a receita: definição do conceito de receita para fins de incidência do IRPJ, CSLL, PIS e Cofins. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Tributação e processo*: IV Congresso Nacional de Estudos Tributários. São Paulo: Noeses, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 8. ed. São Paulo: Noeses, 2021.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. *A transação em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina Tributária, v. XVIII).

PAULSEN, Leandro. Comentários sobre a transação tributária à luz da Lei 13.988/20 e outras alternativas de extinção do passivo tributário. In: SEEFELDER FILHO, Cláudio Xavier; CALCINI, Fábio Pallaretti; HENARES NETO, Halley; CAMPOS, Rogério (coord.). *Comentários sobre transação tributária*. São Paulo: Thompson Reuters, 2021. p. 301-318. Disponível em: <https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/secao/1250394697/14-comentarios-sobre-transacao-tributaria-a-luz-da-lei-13988-20-e-outras-alternativas-de-extincao-do-passivo-tributario-a-transacao-tributaria>. Acesso em: 2 abr. 2024.

PARISI, Fernanda Drummond. *Transação tributária no Brasil: supremacia do interesse público e a satisfação do crédito tributário*. São Paulo: PUC-SP, 2016.

SOUZA, Priscila Maria Fernandes Campos de. Transação tributária: definição, regulamentação e principais desafios. *Revista da PGFN*, ano XI, n. 1, 2021 Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-xi-numero-i-2021/pgfn_11-1_o6_transacao-tributaria.pdf. Acesso em: 2 abr. 2024.

VERGUEIRO, Camila Campos. CPC/2015, regulamentação da transação e suas modalidades. In: ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Transação tributária na prática da Lei 13.988/2020*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

VERGUEIRO, Camila Campos. Texto x norma jurídica: transação é causa de extinção da obrigação tributária? Disponível em: <https://www.ibet.com.br/texto-x-norma-juridica-transacao-e-cao-de-extincao-da-obrigacao-tributaria-por-camila-campos-vergueiro/> Acesso em: 8 jun. 2024.

