



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13502.721223/2014-17
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3301-006.725 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 22 de agosto de 2019
Recorrente BRASKEM SA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

CONCEITO DE RECEITA TRIBUTÁVEL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

As reduções dos passivos de juros, multas de mora, ofício e isolada e encargos legais, relativos a dívidas tributárias, obtidas em razão da adesão ao parcelamento instituído pela MP nº 470/09, acarretam no reconhecimento contábil de uma receita, porém não no surgimento de uma receita tributável para fins de PIS e COFINS, pois não geraram acréscimos patrimoniais.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

CONCEITO DE RECEITA TRIBUTÁVEL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

As reduções dos passivos de juros, multas de mora, ofício e isolada e encargos legais, relativos a dívidas tributárias, obtidas em razão da adesão ao parcelamento instituído pela MP nº 470/09, acarretam no reconhecimento contábil de uma receita, porém não no surgimento de uma receita tributável para fins de PIS e COFINS, pois não geraram acréscimos patrimoniais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Winderley Moraes Pereira - Presidente

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Liziane Angelotti Meira, Marcelo Costa Marques d'Oliveira, Ari Vendramini, Salvador Cândido Brandão Junior, Marco Antonio Marinho Nunes, Semíramis de Oliveira Duro, Valcir Gassen e Winderley Moraes Pereira (Presidente).

Fl. 2 do Acórdão n.º 3301-006.725 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.721223/2014-17

Relatório

O presente processo trata de autos de infração de PIS e COFINS, em razão da identificação da infração *“Omissão de receita sujeita aos tributos PIS e COFINS oriunda da redução de encargos no âmbito da MP 470/09, referente ao ano-calendário 2009”*.

A fiscalização identificou que o contribuinte não incluiu nas bases de cálculo do PIS e da COFINS a redução de multas de mora, de ofício e isolada, juros e encargos legais obtidos em decorrência da adesão do parcelamento instituído pela MP n.º 470/09. Por conseguinte, lançou PIS e COFINS, acrescidos de multa de ofício de 75% e juros Selic.

Na mesma ação fiscal, foram lavrados autos de infração de CSLL, IRPJ, PIS e COFINS, e, decorrência do não oferecimento à tributação da *“receita operacional oriunda do acréscimo patrimonial, proveniente da liquidação de passivos tributários com créditos de IR e CSLL, fruto de prejuízo fiscal e base de cálculo negativa, no âmbito da MP 470/09.”*

O relatório da decisão de primeira instância indica os valores totais de PIS e COFINS lançados, porém discorre apenas sobre o lançamento de PIS e COFINS relativo à segunda infração, que não é objeto do presente.

Não obstante, reproduzo-o abaixo, pois, além de dispor sobre as regras gerais do parcelamento da MP n.º 470/09, contém sumário da impugnação, em que o contribuinte também contesta a primeira infração.

“O presente processo trata de lançamentos de Contribuição Para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS e Contribuição Para o Programa de Integração Social - PIS, lavrados em 30/10/2014 contra a Empresa acima indicada, abrangendo apenas o período de apuração novembro de 2009.

O lançamento de COFINS (fls. 10/15) totalizou R\$ 722.123.090,78, incluindo multa de ofício de 75%, calculada sobre o valor da contribuição apurada, de R\$ 328.014.122,54 e juros de mora no valor de R\$148.098.376,33, calculados até 10/2014. Por sua vez, o lançamento de PIS (fls. 3/8) totalizou o montante de R\$ 156.776.723,64, sendo R\$ 71.213.592,39 como contribuição, R\$ 32.152.936,96 como juros de mora calculados até 10/2014 e R\$ 156.776.723,64 a título de multa de mora de 75%.

O litígio em exame tem origem na adesão por parte da Empresa ao parcelamento instituído pela Medida Provisória 470, de 13 de outubro de 2009, cujo art. 3º, possibilitou a adesão das empresas até 30 de novembro de 2009, para inclusão de débitos oriundos de aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial - crédito-premio de IPI Decreto-Lei 491/69), bem como de creditamento indevido calculado sob alíquota zero, também de IPI. Estes débitos poderiam ser parcelados com redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento dos juros de mora e da multa isolada e de cem por cento do encargo legal, conforme estabelecia o § 1º. O mesmo dispositivo, em seu § 2º dispunha que os débitos poderiam ser liquidados com a utilização de prejuízo fiscal e de base de cálculo negativa da CSLL, passíveis de compensação.

Do Relatório Fiscal:

No Termo de Verificação Fiscal - TVF (fls. 17/30) a Fiscalização esclareceu que em 27/11/2009 a Empresa aderiu ao parcelamento instituído pelo art. 3º da MP 470, de 13/10/2009, incluindo débitos fiscais cujas compensações com créditos de IPI :calculados sob alíquota zero, não haviam sido homologadas pela SRF anteriormente.

Inicialmente estes créditos de prejuízos fiscais a compensar e de base de cálculo negativa de CSLL (controlados na parte "B" do LALUR) foram contabilizados a débito de Ativo Circulante e a crédito da conta de Resultado intitulada IR e CSLL Diferidos (provisão).

Após, a Empresa reclassificou o crédito da conta de provisão para a conta de Outras Receitas Operacionais, seguindo o CPC 32. Nesta reclassificação foram incluídas as quantias de R\$ 93.516.685,22 relativa ao crédito de prejuízo fiscal a compensar e R\$ 285.570.667-98, referente à base de cálculo negativa de CSLL, totalizando R\$ 1.225.087.353-20.

Após mais de uma tentativa de esclarecimentos quanto à contabilização destas operações, e em resposta à intimação de 12 de fevereiro de 2014, a Empresa explicou por escrito que no mesmo mês de adesão ao parcelamento, novembro de 2009, efetivou a migração dos débitos já reconhecidos contabilmente (R\$ 1.211.200.429-74) para a conta Passivo Circulante, desistindo também de discussões correlatas (IPI- crédito prêmio exportação t IPI-insumos com alíquota zero) no valor de R\$ 1.152.166.936,55, reconhecendo-os para fins de inclusão no referido parcelamento.

Em 30 de novembro de 2009 reconheceu o IR e a CSLL diferidos integralmente na contabilidade, relativos ao estoque de prejuízos fiscais a compensar e de base de cálculo negativa de CSLL registrados no LALUR/LACS, informando-os na linha de "Provisão para Imposto de Renda e Contribuição Social sobre o Lucro" na DRE. Reclassificou no mesmo dia o IR e a CSLL diferidos para o grupo contábil de "Outros Resultados Operacionais"

A Empresa esclareceu naquela oportunidade que esta reclassificação foi no sentido de atender às regras contábeis geralmente aceitas, assim como as regras contábeis internacionais, uma vez que o Pronunciamento Técnico CPC 32 considerava que os tributos sobre o lucro eram o único tema a ser demonstrado e contido na linha de IR e CSLL. Como o parcelamento instituído pela MP 470/09 estava relacionado a outros tributos (IPI, PIS e COFINS), não seria permitido que os débitos ali incluídos fossem reconhecidos na linha de IR e CSLL, constante na DRE. Daí a necessidade de equalizar nas demonstrações financeiras o efeito das despesas relacionadas aos débitos incluídos no citado parcelamento, com a contabilização dos créditos de IRPJ e CSLL em "Outras Receitas", já que esses créditos foram utilizados para liquidação do parcelamento.

Informou a Empresa que estes valores foram excluídos da apuração do Lucro Real, justificando que essas "Outras Receitas" não seriam tributáveis por não se tratarem de receitas propriamente ditas, não obstante a constatação por parte da Auditoria da RFB de terem sido contabilizados os créditos de IR e CSLL diferidos a débito de Ativo e a crédito do grupo de Resultado a Receita Operacional

Nestes termos, conforme sustentado no Relatório Fiscal (TVF), restaria evidenciado que esta Receita Operacional, oriunda da liquidação de passivos tributários com a utilização de créditos de IR e de CSLL foi excluída indevidamente das bases de cálculo do PIS e da COFINS, posto que não há previsão legal para sua exclusão pela legislação de regência (Leis 10.637/2002, 10.833/2003, 9.249/1995. Decreto 4.524/2004, IN SRF 247/2002 e IN SRF 404/2004).

Dos documentos juntados aos autos na montagem e instrução do processo, também destaco os seguintes:

Autorização para reexame de escrita fiscal (efe. art. 7º, § 2º da Lei 2.354/1954) -fls. 61;

Demonstrativos consolidados da dívida e dos processos parcelados (anexo I da Portaria Conjunta PGFN.RFB 09/2009) - fls. 268/303;

Razão-fls. 304/508;

Balancete-fls. 515/592;

Balanços-fls. 1.339a 1.428.

Observo ainda que a Auditoria Fiscal empreendida teve também como consequência a lavratura de Autos de Infração de IRPJ e CSLL por exclusão indevida do LALUR, consubstanciada no PAF 13502.720796/2014-15, que também está sendo apreciado por esta Delegacia de Julgamento.

Da Impugnação ao lançamento

Cientificada das autuações em 31/10/2014 (fls. 3.554), sexta-feira, a Empresa apresentou impugnação aos lançamentos em 01/12/2014 (fls. 3.560/3.618), segunda-feira,

sendo tempestiva, portanto. A peça contestatória, em essência, contém os argumentos e aspectos a seguir relatados, destacados pelos tópicos principais de argumentação.

Contrapartida contábil do Ativo Fiscal Diferido:

Alega ser descabido entendimento Fiscal de que a contrapartida do ativo fiscal diferido de IRPJ e CSLL registrada no Resultado representaria evidência de existência de receita tributável para fins de PIS/COFINS. A utilização dos prejuízos fiscais e bases negativas de CSLL de períodos anteriores, mediante a reclassificação de contas contábeis, para compensar lucros futuros ou quitar passivos tributários representou efetiva consumação do Ativo Fiscal Diferido, direito do contribuinte, materializado quando da contabilização de tais prejuízos e bases negativas. Nesses casos, portanto, o contribuinte apenas exerceu seu direito através de uma das formas possíveis, não havendo, portanto, que se falar em acréscimo patrimonial quando há utilização de prejuízos para quitar passivos tributários:

Assim, o valor registrado como Ativo Fiscal Diferido em 2009 pela Impugnante demonstraria contabilmente seu direito e a perspectiva de utilização dos prejuízos fiscais e de base negativa de CSLL. E o fato de ter utilizado os referidos créditos fiscais para a liquidação de valores submetidos ao parcelamento e não para a compensação de lucros não altera em nada o direito original, que era o de utilização dos saldos de prejuízo fiscal e de base negativa de CSLL. Neste contexto, a MP simplesmente deu aos contribuintes uma forma de utilização alternativa dos referidos créditos fiscais, conclusão decorrente da análise da legislação do próprio parcelamento federal, especialmente do art. 3º da referida MP.

Opõe-se, sobretudo, quanto à alegação da Fiscalização de que a Provisão para o IRPJ é unia conta de resultado, com natureza de despesa, sendo, portanto, incorreta a sua utilização para alocar contrapartida de ativo oriundo de créditos de IRPJ e de CSLL sobre prejuízos fiscais e base de cálculo negativa de CSLL, respectivamente. E, no entendimento equivocado do Fisco, a contrapartida para a contabilização de ativo com créditos de IRPJ e CSLL, para quitação de passivos tributários, representa "Outras Receitas Tributáveis", devendo ser incluídas entre o Lucro ou Prejuízo Operacional e o Resultado do Exercício antes do IRPJ, caracterizando, portanto, receita tributável para fins de PIS e COFINS. Em reforço ao seu entendimento, aduz definições sobre o Ativo Fiscal Diferido e sua contabilização, contidas no Pronunciamento Técnico CPC 32.

Argumenta que a linha de argumentação adotada pelo Fisco não poderia prosperar, em razão da sistemática de contabilização prevista expressamente nas normas contábeis, que definem a conta de provisão como um conjunto de lançamentos credores e devedores que compõem o reconhecimento do IRPJ e da CSLL correntes e diferidos (de forma devedora ou credora) por força do regime de competência. Destarte, o crédito dessa natureza não constitui receita operacional para nenhum fim contábil e tributário.

A Impugnante nada mais teria feito do que considerar não tributáveis as receitas relativas ao IRPJ e à CSLL diferidos ativos que foram, com base na melhor prática contábil, contabilizadas como "Outras Receitas". Uma vez que os créditos de IRPJ e CSLL diferidos compõem a conta de provisão de IRPJ e CSLL, referidos valores credores não representam acréscimo de uma nova riqueza para a pessoa jurídica, e não podem ser incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS.

Observa que a conduta da Impugnante em reclassificar a contrapartida da constituição do IR e CSL diferidos para uma conta de resultado (v.g. Outras Receitas) e posteriormente excluir esses valores da apuração do resultado de IR e CSLL e da base de cálculo do PIS e da COFINS tem sido considerada válida pela jurisprudência administrativa. Em diversos julgamentos, embora não tratem especificamente da compensação de prejuízos de que trata a Medida Provisória n.º 470/09, verifica-se que o CARF e as Delegacias de Julgamento examinaram o tratamento fiscal do efeitos decorrentes da constituição de ativos diferidos relacionados à utilização de prejuízos fiscais, chegando-se a conclusão, nos casos trazidos exemplificados, de que não há resultado, rendimento ou receita tributável pela constituição desses ativos.

Contesta também a afirmação exposta no TVF de que tanto a MP 470/2009, quanto a Lei 12.249/2010 não contemplam expressamente a possibilidade dos Ativos Fiscais Diferidos não serem considerados nas bases de cálculo do PIS e da COFINS.

Argumenta que em situação inteiramente análoga ao previsto na MP 470/09, o Decreto n.º 3.431/00 (em seus artigos 5^o e 7^a), regulamentou a aplicação da Lei n.º 9.964/2000, cujo objetivo era disciplinar o uso de créditos de prejuízos fiscais para o abatimento de outras obrigações tributárias, que não o próprio IRPJ, prevendo expressamente que a utilização do créditos fiscais tenha como contrapartida diretamente registrada no Patrimônio Líquido, o que corrobora a tese que não há trânsito por conta de resultado do período na utilização do ativo fiscal. Nesse contexto, a orientação expressa da Administração Tributária no REFIS era no sentido de que a contrapartida contábil pelo uso do saldo de prejuízos fiscais passíveis de compensação para quitar débitos próprios ou para cessão desse direito a terceiros deveria ser diretamente registrada no Patrimônio Líquido, reconhecendo-se com isso que o registro de tal operação não teria o condão de ser constituidora de renda da entidade detentora do direito à compensação dos prejuízos.

Observa que essa contabilização foi introduzida pela interpretação fazendária da Lei n.º 9.964/2000 (Refis). Essa lei autorizava a quitação de débitos tributários com créditos de prejuízos fiscais, embora não detalhasse a forma de contabilização da utilização de tais créditos. Apenas com a edição do Decreto da Presidência da República veio a se definir o procedimento contábil para a constituição do ativo fiscal e sua contrapartida no Patrimônio Líquido. Daí, conclui que, na visão do Poder Executivo, tal operação se constitui num mero fato permutativo representado pela extinção de um direito contra a extinção de um passivo, não sendo apto a produzir renda na entidade. Afinal, ao entender que a utilização dos prejuízos fiscais não afeta o resultado do período, a determinação normativa respaldou a inexistência de uma receita tributável na operação.

Assim, ao contrário do defendido na acusação fiscal, o Decreto 3.431/2000 (regulamentador do Refis de 2000) confirma que o uso do ativo fiscal não gera uma Receita Tributável. Os próprios termos utilizados pelo Decreto, art. 7^o, para *útsús* os créditos de prejuízo fiscal partem do pressuposto que tais créditos são um direito efetivo do contribuinte passível de ser utilizado internamente ou cedido a terceiros, não podendo ser considerado como mera expectativa de direito. Conclui que o procedimento de utilizar seu crédito de prejuízo fiscal em contrapartida à conta de IR Diferido é tecnicamente adequado. No momento da utilização do crédito de prejuízos fiscais, a contrapartida pela baixa do ativo fiscal é registrada na conta de Provisão de IR o que acarreta um aumento do Lucro Contábil com efeitos finais no Patrimônio Líquido, o que vai ao encontro da orientação fazendária de escrituração trazida com o Decreto n.º 3.431/2000.

Aplicação do art. 100 do CTN:

Ainda nesta linha, argumenta que tendo seguido a orientação fazendária no âmbito do REFIS, constante no referido Decreto, não pode ser penalizada, forte no art. 100 do Código Tributário Nacional, para excluir a imposição de penalidades e juros de mora pelas autoridades fiscais, na hipótese de que venha a ser julgada procedente a tributação do uso do direito à compensação de prejuízos fiscais.

Tratamento anti-isonômico em situações equivalentes:

Alega ainda ofensa ao princípio da isonomia caso se admita que a desconsideração dos créditos fiscais de IRPJ e CSLL na base de cálculo do PIS e da COFINS realizada pela Impugnante é ilegal. A interpretação esposada pelo Fisco não pode prevalecer, porque impingiria à Impugnante tratamento desvantajoso comparativamente a outros contribuintes que também utilizaram prejuízos fiscais para liquidar passivos tributários, mas que o fizeram de modo diverso em termos de registros contábeis.

Neste diapasão, explica que os contribuintes que aderiram ao parcelamento e optaram por utilizar prejuízos fiscais e base de cálculo negativa para fins de liquidação de passivos tributários poderiam, no momento da entrada em vigor da MP 470/2009, encontrar-se basicamente em duas situações distintas no que diz respeito à contabilização desses prejuízos e da base negativa:

a- A primeira situação refere-se ao contribuinte que, no momento da entrada em vigor da referida MP já possuía IRPJ e CSLL diferidos constituídos em sua contabilidade. Esse contribuinte iria, por ocasião do parcelamento, apenas afetar as suas contas patrimoniais, ou seja, baixaria o passivo tributário contra a conta de IRPJ.CSLL Diferidos.

b- A segunda situação diz respeito ao contribuinte que não possuía ativo fiscal diferido registrado (no todo ou em parte) em sua contabilidade no momento da instituição da MP 470. Diante da possibilidade trazida pela MP de antecipar a utilização dos prejuízos fiscais e base negativa de CSLL para quitar passivos tributários, o contribuinte constitui/complementa o registro do ativo fiscal diferido. Como se sabe de antemão que nesse caso específico o ativo fiscal diferido não será utilizado para reduzir a base de cálculo do IRPJ e da CSLL devidos no futuro, mas sim para quitar passivos inscritos no parcelamento da MP 470, a boa prática contábil determinaria que esse ativo seja transferido para "outras receitas". Essa é a situação vivenciada pela Impugnante.

Salienta que, de acordo com o TVF, o Fisco entendeu que o fato da Impugnante constituir o IRPJ e a CSLL diferidos ativos tendo como contrapartida crédito no resultado demonstraria a natureza de receita desses valores e que, por esse motivo, restaria injustificada a sua desconsideração na base de cálculo do PIS e da COFINS levada a cabo pela Impugnante. O fato é que só foi autuada porque, no momento em que o parcelamento foi instituído, sua contabilidade não registrava integralmente o denominado ativo fiscal diferido. Se a Impugnante já tivesse, antes de 2009, constituído IRPJ e CSLL diferidos ativos sobre todo o saldo de prejuízos fiscais e base negativa de CSLL, tendo como contrapartida conta de resultado, haveria, no momento do parcelamento, apenas movimentação de contas patrimoniais decorrentes da baixa do ativo fiscal diferido contra os passivos tributários incluídos no parcelamento.

Entende então que o argumento fazendário prestigia interpretação apenas sob o aspecto formal, sem perquirir da natureza jurídica dos institutos envolvidos, posto que não é o lugar ou o nome da conta contábil em que determinada cifra é registrada na contabilidade que determina a natureza jurídica e os efeitos tributários.

Quanto aos descontos previstos na MP 470/2009:

Como já relatado, em 27.11.2009, a Impugnante aderiu ao parcelamento instituído pelo artigo 3º da Medida Provisória n.º 470/09, objetivando liquidar débitos fiscais relativos à diversos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil (RFB), cuja compensação com créditos de IPI alíquota zero e de crédito prêmio de IPI não foi homologada. Os benefícios previstos na MP seriam, tanto para pagamento à vista quanto para parcelamento em até 12 prestações mensais, reduções de 100% das multas de mora e de ofício, 90% das multas isoladas, 90% dos juros de mora e 100% dos encargos legais. Apresentou demonstrativos contendo os débitos administrados pela RFB e PGFN que pretendia incluir no parcelamento e os descontos concedidos na seguinte forma:

Débitos com a RFB

Situação	Principal	Multa de Mora/Multa de ofício vinculada	Multa de ofício isolada	Juros	Total
Antes do desconto	1.737.009.063,40	542.814.481,68	463.559.156,99	1.661.576.352,39	4.404.959.054,46
Após o desconto	1.737.009.063,40	0,00	46.355.915,70	166.157.635,24	1.949.522.614,34
Desconto	0,00	542.814.481,68	417.203.241,29	1.495.418.717,15	2.455.436.440,12

Débitos com a PGFN

Situação	Principal	Multa de Mora/Multa de ofício vinculada	Multa de ofício isolada	Juros	Encargos legais	Total
Antes do desconto	370.830.456,57	74.584.347,53	592.747,71	429.550.206,07	174.231.863,88	1.049.296.255,17
Após o desconto	370.830.456,57	0,00	59.274,77	42.955.020,61	0,00	413.844.751,95
Desconto	0,00	74.584.347,53	533.472,94	386.595.185,46	174.231.863,88	635.451.503,22

No momento da adesão ao parcelamento, parte desse crédito tributário, mais precisamente o valor de R\$ 1.211.200.429,74, já estava registrado no passivo circulante da Impugnante. Considerando o valor da dívida consolidado (débito + reduções concedidas pela Medida Provisória n.º 470), a Impugnante complementou seus registros contábeis de acordo com as melhores práticas, constituindo R\$ 1.152.166.936,55 em seu passivo em contrapartida ao resultado.

O valor líquido registrado de R\$ 1.152.166.936,55 se refere ao débito ainda não registrado na contabilidade da Impugnante (R\$ 4.243.054.879,89) ajustado pelas reduções concedidas pela MP (R\$ 3.090.887.943,34).

Entretanto, a Fiscalização questionou o procedimento de contabilização realizado pela Impugnante, por entender, de forma equivocada, que houve omissão da Receita Operacional, oriunda da redução de juros e multa no âmbito da MP, não compondo, portanto, as respectivas bases de cálculo do PIS e da COFINS. Neste aspecto, a Autuada refuta veementemente a afirmação feita pela autoridade fiscal que sustenta que "a melhor técnica contábil para registro dos fatos econômicos ocorridos no momento da adesão ao parcelamento instituído pela MP 470/09, não foi utilizada pelo contribuinte". Ao revés, a Impugnante defende que o registro dos débitos mantidos a margem do valor líquido foi a melhor forma de reconhecimento- refletindo os fatos ocorridos naquele contexto.

Alega impropriedade no entendimento de que as reduções dos juros, multa e encargos legais concedidas pela MP devem ser entendidas como perdão de dívida representando acréscimo patrimonial para a impugnante, tributável pelo PIS e pela COFINS e a consequente impossibilidade de exigência de multa no caso em epígrafe. Na perspectiva da Impugnante, não há que se falar em parcelamento de dívida dissociado dos descontos previstos na própria MP 470/09, visto que sua adesão ao referido parcelamento, por razões óbvias, levou em consideração o valor que seria efetivamente desembolsado. Há uma novação da dívida original com o surgimento de um novo débito. A concessão do desconto no débito tributário é elemento essencial para a decisão da Impugnante de aderir ao parcelamento. Se o desconto não fosse concedido pela lei, a decisão da Impugnante poderia ser a de esperar o desfecho das discussões judiciais em curso sobre o crédito prêmio de IPI. Assim, por se tratar de uma consolidação de dívida, os valores correspondentes ao registro do passivo foram demonstrados pelo líquido em conta de outras despesas operacionais, tendo tal procedimento inclusive sido evidenciado através de nota explicativa às demonstrações financeiras da Companhia do exercício findo em 31 de dezembro de 2009.

Descabida então, a alegação de que a contrapartida da redução dos juros, multa e encargos legais concedida pela MP n.º 470/09 no resultado, representaria uma receita tributável para fins do PIS e da COFINS; não havendo que se falar em omissão de "receita" relativa ao desconto de juros, multa e encargos legais decorrentes da referida adesão. Isso porque a

realização do registro da dívida do parcelamento pelo seu valor já líquido dos referidos descontos visou evidenciar, em respeito à melhor técnica contábil e jurídica, o valor efetivo da dívida da Companhia após a novação da obrigação no momento de seu registro original.

Os descontos da MP 470/2009 e a atividade operacional da Empresa:

Defende ainda que os descontos concedidos pela MP. mesmo na hipótese de que venham a ser considerados receitas, não estão relacionados à atividade operacional da Impugnante para fins de PIS e COFINS.

A Fiscalização alegou que *"a redução de dívidas tributárias possui natureza de perdão/remissão de dívida"*, e que *"consoante disposição contida no item 10.3, da Solução de Consulta n.º 21 - COSIT, de 06 de novembro de 2013, o perdão de dívidas configura receita para a pessoa jurídica devedora, sobretudo por se tratar de um acréscimo patrimonial oriundo da redução do passivo sem a contrapartida no ativo, cuja consequência é o aumento da situação patrimonial"*.

Contudo, a Impugnante entende que a referida redução não se trata de perdão de dívida, na medida em que perdão de dívida é acréscimo patrimonial, surgimento de nova receita, enquanto os descontos decorrem de previsão expressa da Medida Provisória 470/09, não estando relacionados à atividade operacional da Impugnante, não se enquadrando no conceito de receita para fins de tributação pelo PIS e pela COFINS.

Reitera que o Governo Federal, ao instituir programas de parcelamento de créditos tributários- tem como objetivo a antecipação de recursos públicos (geração de caixa) oriundos de tributos entendidos como vencidos- porém- cuja exigibilidade esteja sendo discutida ou tenha sido mantida à margem do seu conhecimento. Assim, tributos que seriam supostamente devidos após o término das discussões ou que poderiam não ser cobrados, passam a ter seu pagamento antecipado de forma incentivada pelo parcelamento do principal e redução das penalidades aplicáveis e encargos legais.

Estas reduções são concedidas sob o cumprimento de requisitos impostos pela legislação específica. Além das condições estabelecidas pela própria MP n.º 470/09 para adesão ao parcelamento e pagamento- no caso concreto, a Portaria Conjunta PGFN/RFB n.º 9, de 30 de outubro de 2009, dispõe sobre o pagamento e parcelamento de débitos de que trata o artigo 3º da referida MP e prevê hipóteses de rescisão do parcelamento- ou seja, situações que resultam na exigência imediata do crédito tributário, pois extinta a causa da sua suspensão. Em outras palavras, o não cumprimento das condições legalmente estipuladas rescinde o parcelamento- tendo como consequência direta a reconstituição do crédito tributário, o qual será devido em sua totalidade, inclusive os juros, multa e encargos legais vinculados que foram objeto de redução. Dessa forma, tal desconto jamais poderia ser considerado receita e. muito menos receita operacional- na medida em que não tem relação nenhuma com a atividade operacional da Impugnante, posto que decorre apenas da lei.

Discorre sobre o conceito de "receita" para fins de incidência de PIS e COFINS, conforme entendimento de doutrinadores e do STF. que reconheceu que receita *"pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições"*, o que, no caso concreto, não se aplica.

Ainda na mesma linha de raciocínio, entende que deve-se analisar com cautela o conceito de faturamento previsto como fato gerador das contribuições sociais. Como já mencionado, a legislação aplicável considera faturamento *"o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica"*. Porém, conforme ensinamento do Professor Marco Aurélio Greco, não se pode deixar que a contabilidade determine o que são receitas sujeitas às contribuições. Ou seja, nem todos os créditos contábeis no resultado do exercício são tributáveis pelo PIS e pela COFINS, citando como exemplo, o caso ora em litígio. Ademais, o conceito de entrada para fins de PIS e COFINS está relacionado à necessidade de tal receita estar associada com a atividade operacional do contribuinte, sendo que no caso em comento as reduções que geraram a receita contábil no resultado da Impugnante decorrem estritamente de uma previsão legal e. portanto, não correspondem à receita proveniente do desenvolvimento da atividade empresarial da pessoa jurídica. Não há que se falar, portanto, de receita de faturamento para fins de incidência do PIS e da COFINS.

Defende que a verdadeira natureza jurídica do desconto concedido pela Medida Provisória n.º 470/09 não é de perdão de dívida. A doutrina entende que descontos de forma geral não configuram receita para quem os recebe, mas apenas uma redução do custo. Em apoio à sua afirmação, cita doutrina e Solução de Consulta 97 de 2002 (versando sobre Simples).

Reforça que, ao sujeitar-se ao parcelamento, registrou o débito pelo valor líquido das reduções, já considerando o valor do débito ajustado em vista da redução prevista na lei. Na verdade, o parcelamento especial constitui uma verdadeira novação da dívida tributária, eis que pressupõe um acordo entre o Fisco e o contribuinte, no qual ambos renunciam ao direito de discutir os créditos parcelados administrativa ou judicialmente. Sob esse enfoque, sendo a adesão uma faculdade do contribuinte, podendo este escolher quais os débitos serão objeto do acordo, surge uma nova dívida fiscal, correspondente a um crédito tributário diverso do anterior, o qual é extinto. Esse parcelamento especial, por caracterizar uma novação, gera novo título que englobaria todos os débitos parcelados. reproduz ensinamento de Roque Antônio Carrazza. de que. pelo fato de ambas as partes abrirem mão de seus direitos, há nos parcelamentos especiais uma transação que leva a uma novação da dívida original.

Natureza jurídica dos descontos concedidos pela MP 470/2009

Todavia, a fiscalização enquadrando o desconto como perdão de dívida e não como uma novação. Nesse sentido, verifica-se que essa classificação não encontra fundamento na norma geral insculpida no artigo 172 do Código Tributário Nacional que traz a previsão do instituto do perdão de dívida, dispondo que a lei pode autorizar a autoridade administrativa a conceder, por despacho fundamentado, remissão total ou parcial do crédito tributário.

Assinala que a remissão da dívida é dispensar, perdoar, considerar como pago motivo de extinção do crédito tributário, conforme artigo 156, IV do CTN. O conceito de remissão pressupõe a exclusão do crédito tributário, ocorrendo, portanto, após o seu lançamento (constituição). Uma vez concedida a remissão de dívida pela autoridade competente, extingue-se a respectiva obrigação tributária com relação ao devedor. Não existem mais hipóteses de reconstituição e cobrança do crédito perdoado. Argumenta ainda, que o benefício da Medida Provisória 470/2009 não extingue de forma definitiva o débito original que pode ser reconstituído- caso o agente não consiga honrar o parcelamento.

Além disso, o parcelamento é um instituto distinto da remissão de dívida, revisto separadamente pelo CTN. O parcelamento, nos termos da legislação tributária, constitui uma modalidade de moratória, ambos previstos na mesma Seção II do Capítulo III do CTN. A moratória, assim como o parcelamento, são causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (e não de sua extinção), conforme previsto no artigo 151 do CTN.

Assim, com a adesão à Medida Provisória 470.2009 ocorreria apenas a suspensão da exigibilidade do débito sem que se possa falar em extinção da obrigação. No tocante à parcela do desconto, temos que a redução atingiria apenas os acréscimos legais relativos a multas de ofício e juros de mora. Como a remissão se aplica à extinção da obrigação principal e também pressupõe a existência da prévia constituição do crédito tributário, pode-se concluir que o desconto inicial não pode ser classificado no conceito de remissão perdão, devendo ser afastada a alegação equivocada da Autoridade Fiscal, e aplicabilidade da Solução de Consulta n.º 21 - COSIT, de 06 de novembro de 2013, inaplicável por completo ao presente caso.

Equiparação das reduções do parcelamento a reversão de despesas:

Defende que as reduções/estorno de despesas pela adesão ao parcelamento devem ter tratamento contábil similar ao das reversões de provisões, pois não representam ingresso de novas receitas, não cabendo falar-se em tributação pelo PIS e COFINS e tampouco em omissão de receitas. Aduz Acórdão do TRF da 4ª Região similar ao caso ora em litígio.

Natureza financeira dos descontos concedidos no parcelamento:

Ressalva que a discussão no âmbito da tributação do PIS e COFINS é distinta àquela do IRPJ, embora o desconto seja o mesmo. Defende no caso em comento, a não incidência dessas contribuições, ou ao menos, o reconhecimento de sua natureza financeira, justifica que, caso venha a ser entendido que a contrapartida da redução do débito tributário pela MP seja uma receita, essa seria oriunda de um desconto financeiro (sem vinculação com as atividades

operacionais da Impugnante, posto que decorrente de lei) e, portanto, tributável pela alíquota zero para PIS e COFINS, por determinação do Decreto n.º 5.442/2005.

Reforça que essas reduções são concedidas na forma de descontos em relação ao valor do débito oriundo de parcelas de multa, juros e encargos fiscais. Em matéria contábil, os descontos financeiros são compreendidos como receitas financeiras, nos termos do Manual de Contabilidade Societária e do artigo 373 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR 99). Destaca a necessária diferenciação que deve haver entre a perspectiva daquele que pratica o desconto (no caso, o Governo Federal) daquele que o recebe (a Contribuinte): para quem o pratica a redução do prazo do pagamento, tem-se como finalidade a antecipação de recursos financeiros e, para quem o recebe, tem-se uma redução do custo. A natureza jurídica do desconto (financeira ou operacional) deve ser captada a partir da análise da motivação daquele que concede o desconto. Observa que a definição do percentual de desconto concedido pela MP depende principalmente do prazo de pagamento eleito pelo contribuinte, sendo que o desconto dessa norma para pagamento à vista do débito tributário é maior do que pagamento parcelado em 12 parcelas. A razão para o desconto é, portanto, exclusivamente financeira e não tem relação com qualquer critério operacional.

Erros na apuração da base tributável de PIS e COFINS:

A Defesa da Empresa aponta também a ocorrência de erros de cálculo cometidos pela Fiscalização quando da recomposição da base de cálculo do PIS e COFINS, uma vez que não foram considerados eventuais créditos relativos ao período de competência (novembro de 2009) para o registro das respectivas receitas. Aponta que a correta recomposição, considerando os créditos existentes, resultaria num valor de COFINS e PIS de R\$ 174.383.047,65 e R\$ 39.939.843,71, respectivamente. Em decorrência, o saldo credor de novembro de 2009 não mais existiria, assumindo-se assim uma compensação indevida de créditos nos períodos de apuração subsequentes. Baseado nos Dacons transmitidos e juntados ao processo (Doe 3), conclui quanto a este aspecto da impugnação que ao invés de R\$ 880.456.802,51 levantado pela auditoria Fiscal, o valor correto a ser autuado (permanecendo os demais critérios), seria de R\$ 862.618.831,80, havendo aí uma diferença cobrada a maior de R\$ 17.837.970,71. Requer então, em caso de procedência do lançamento quanto aos demais aspectos em litígio, para que seja considerado o saldo corretamente apurado pela impugnante.

Inaplicabilidade de juros sobre a multa de ofício:

Ao final da peça impugnatória, discorre sobre a inaplicabilidade de Juros sobre Multa de Ofício, na hipótese de que as exigências fiscais sejam mantidas.”

Em 31/03/15, a DRJ em Porto Alegre (RS) julgou a impugnação improcedente e o Acórdão n.º 10-54.382 foi assim ementado:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009

EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS.

São tributáveis as receitas correspondentes à liquidação de passivos tributários com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito

MP 470/2009. COFINS. REGIME NÃO-CUMULATIVO. DESCONTO/PERDÃO DE DÍVIDA FISCAL. BASE DE CÁLCULO

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como receita ou excluí-la do campo de incidência da contribuição. O desconto/perdão de dívida por ingresso no programa de parcelamento fiscal instituído pela MP 407/2009, de conformidade com os princípios contábeis, caracteriza-se em uma nova receita, devendo integrar a base de cálculo da contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - por expressa previsão legal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Período de apuração: 01/11/2009 a 30/11/2009 EXCLUSÃO INDEVIDA DO LUCRO LÍQUIDO. RECEITAS DECORRENTES DA UTILIZAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS E BASES DE CÁLCULO NEGATIVAS DA CSLL PARA LIQUIDAÇÃO DE PASSIVOS TRIBUTÁRIOS.

São tributáveis as receitas correspondentes à liquidação de passivos tributários com a utilização de prejuízos fiscais e bases de cálculo negativas da CSLL, benefício fiscal concedido no âmbito

MP 470/2009. PIS. REGIME NÃO-CUMULATIVO.DESCONTO/PERDÃO DE DÍVIDA FISCAL. BASE DE CÁLCULO

A denominação dada a uma receita ou o tratamento contábil a ela dispensado não tem o condão de descaracterizá-la como receita ou excluí-la do campo de incidência da contribuição. O desconto/perdão de dívida por ingresso no programa de parcelamento fiscal instituído pela MP 407/2009, de conformidade com os princípios contábeis, caracteriza-se em uma nova receita, devendo integrar a base de cálculo da contribuição.

MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

Cobram-se juros de mora equivalentes à taxa do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - Selic - por expressa previsão legal.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Inconformado, o contribuinte interpôs recurso voluntário, em que, essencialmente, repetiu os argumentos da impugnação. E juntou parecer do Dr. Marco Aurélio Greco.

A PGFN apresentou contrarrazões, em que trouxe argumentos para sustentar o procedimento fiscal.

Conforme acima mencionado, a infração - *“Insuficiência de recolhimento dos tributos PIS e COFINS referente à não tributação de outras receitas operacionais oriundas da liquidação de passivos tributários, no âmbito da MP 470/09, relativa ao ano calendário 2009”* - também motivou a lavratura de autos de infração de IRPJ e CSLL, que foram controlados no processo administrativo n.º 13502.720796/2014-15.

Este processo já foi encerrado e com decisão favorável ao contribuinte, isto é, com o cancelamento dos autos de infração – Acórdãos n.º 1201001.826, datado de 27/07/17, e n.º 9101003.923, de 04/12/18, em face de Recurso especial da PGFN.

A Presidente do CARF (Despacho, fls. 4.170 a 4.172) determinou que o presente processo fosse apartado, para que as exigências de PIS e COFINS relativas à citada infração também fossem julgadas pela 1.º Seção.

Os débitos foram então transferidos para o processo administrativo n.º 13502.720592/2019-99, também já concluído e com decisão favorável ao contribuinte – Acórdão n.º 1401003.389, de 17/04/19.

Portanto, restou para ser julgado por esta turma a segunda infração - *“Omissão de receita sujeita aos tributos PIS e COFINS oriunda da redução de encargos no âmbito da MP 470/09, referente ao ano-calendário 2009”*

É o relatório.

Fl. 12 do Acórdão n.º 3301-006.725 - 3ª Seju/3ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 13502.721223/2014-17

Voto

Conselheiro Relator Marcelo Costa Marques d'Oliveira

O recurso voluntário preenche os requisitos legais de admissibilidade, pelo que dele conheço dos argumentos atinentes à infração “*Omissão de receita sujeita aos tributos PIS e COFINS oriunda da redução de encargos no âmbito da MP 470/09, referente ao ano-calendário 2009*”, posto que os demais dizem respeito à matéria tratada no processo administrativo n.º 13502.720592/2019-99.

Trata-se da tributação ou não pelo PIS e COFINS da redução de multas, juros e encargos legais computados em passivo tributário. Subsidiariamente, sobre o critério de cálculo do lançamento e a incidência de juros sobre a multa de ofício.

I. Tributação da redução do passivo tributário

I.1. Auto de infração, DRJ e Contrarrazões da PGFN

Em 27/11/09, a recorrente aderiu ao programa de parcelamento instituído pela MP n.º 470/09, que vigorou até 23/03/10, quando perdeu a eficácia, nos termos do Ato Declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional n.º 11/10.

Foi autorizado o parcelamento dos débitos de IPI derivados do aproveitamento indevido do incentivo fiscal do IPI instituído art. 1.º do Decreto-Lei n.º 491/69.

O § 1.º do art. 3.º concedeu redução de multas, juros e do encargo legal, como segue:

“Art. 3o Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1o do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados - NT.

§ 1o Os débitos de que trata o caput deste artigo poderão ser pagos ou parcelados em até doze prestações mensais com **redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal.**

(. . .)” (g.n.)

Conforme destacado pelo “Termo de Verificação Fiscal n.º 004 (fls. 32 a 46)”, no curso da tramitação da MP n.º 472/09, posteriormente convertida na Lei n.º 12.249/10, foi inserida a seguinte emenda, cujo objetivo era o de conferir ao parcelamento da MP n.º 470/09 o benefício concedido ao da Lei n.º 11.949/09:

“Art. 133. Aplica-se ao parcelamento previsto no art. 3o da Medida Provisória no 470, de 13 de outubro de 2009, o disposto no parágrafo único do art. 4o da Lei no 11.941, de 27 de maio de 2009”.

Porém, tal dispositivo foi vetado, na conversão na Lei 12.249/10, conforme Mensagem de Veto n.º 295/10:

“Art. 133. Os textos dos dispositivos permitem a exclusão da incidência de IR, CSLL, PIS e COFINS do que foi perdoado no parcelamento do crédito-prêmio do IPI, acarretando em benefício sobre benefício, além de permitirem o levantamento dos juros remuneratórios dos depósitos judiciais. Ademais, a MP no 470, de 2009, perdeu sua validade e, por disposição do § 11 do art. 62 da Constituição, as relações criadas sob sua

égide devem ser regidas pelas suas regras até que eventual decreto legislativo venha a trazer disciplina distinta.”

Com a adesão ao parcelamento, a recorrente obteve uma redução da dívida de R\$ 3.090.887.943,34. E contabilizou o passivo tributário pelo valor líquido, isto é, débito total atualizado (principal, multas, juros e encargo legal) menos a redução.

O agente fiscal concluiu que o procedimento contábil estava errado e teve como consequência a omissão da receita da redução da dívida. E esta receita era tributável para fins de PIS e COFINS. Listou os seguintes argumentos e fundamentos legais:

- a) Na impugnação apresentada em sede do processo administrativo n.º 13502.720796/2014-15 (primeira infração, envolvendo CSLL e IRPJ), a própria recorrente teria admitido que o “desconto” era receita tributável. Colaciona trecho da impugnação.
- b) A Solução COSIT n.º 06/13 dispõe que é receita da pessoa jurídica o valor do perdão de dívida.
- c) O item 70 da Resolução CFC n.º 1.212/08 dispõe que a diminuição de passivos também é receita:

“70. Receitas e despesas são definidas como segue:

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

(. . .)” (g.n.)

- d) Do Parecer CFC n.º 11/04, depreende-se que “a redução de encargos é um fenômeno operacional”. Corrobora com esta afirmação o procedimento da recorrente de contabilizar a despesa líquida dos descontos em grupo de contas de natureza operacional.
- e) A receita não tem natureza financeira, nos termos da Solução de Consulta SRRF01/DISIT n.º 17/10:

“(. . .)

18. Considerando o conceito de receita, o perdão de dívidas, seja parcial, seja integral, não pode ser considerado como receita financeira, uma vez que não decorre da aplicação de recursos da empresa. Por outro lado, o abandono de parte ou da integralidade de dívida por parte do credor, constitui para o devedor uma receita, insubsistência ativa que, dado seu caráter não usual, deve ser registrada como item extraordinário. Contudo, essa receita não tem natureza de receita financeira, devendo ser classificada como outras receitas operacionais.

(. . .)”

- f) Os artigos 1º das Lei n.º 10.637/02 e 10.833/03 preveem a incidência do PIS e da COFINS sobre o total das receitas auferidas. E não há previsão legal específica afastando a receita da tributação pelas contribuições.

A DRJ ratificou o procedimento fiscal, acrescentando que:

- a) “(. . .) a disposição excepcional, de isenções ou abrandamentos de ônus em proveito de indivíduos ou corporações, também deve ser de interpretação estrita (. . .). Ora, instituída a base de cálculo das contribuições como sendo todas as receitas, independentemente da classificação contábil delas, a exclusão de valores

da base é disposição excepcional, e, portanto, de interpretação estrita, não se podendo estender seu conteúdo para abranger outras exclusões. (. . .)”

- b) A Resolução CFC n.º 750/93 considera realizada a receita, quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de igual ou maior valor. A Resolução CFC n.º 774/1994 dá como exemplo a extinção de multa fiscal.
- c) A receita não tem natureza financeira, pois não se enquadra no conceito do art. 373 do RIR/99:

“Subseção

Receitas e Despesas Financeiras

Receitas

Art. 373. Os juros, o desconto, o lucro na operação de reporte e os rendimentos de aplicações financeiras de renda fixa, ganhos pelo contribuinte, serão incluídos no lucro operacional e, quando derivados de operações ou títulos com vencimento posterior ao encerramento do período de apuração, poderão ser rateados pelos períodos a que competirem (Decreto-Lei n.º 1.598, de 1977, art. 17, e Lei n.º 8.981, de 1995, art. 76, § 2º, e Lei n.º 9.249, de 1995, art. 11, § 3º).”

Em Contrarrazões, a PGFN repisa os argumentos da fiscalização e da DRJ.

Adiciona que o Poder Público não registra débitos por valores líquidos de créditos, em obediência à LC n.º 101/00. Portanto, não faz sentido que os contribuintes pudessem registrar em seus livros as dívidas líquidas do perdão recebido.

Traz a Solução de Consulta COSIT n.º 21/13, que classificou a redução de dívida da Lei n.º 11.949/09 como perdão, a ser contabilizada como recuperação de custo e não como receita financeira. E tributável para PIS e COFINS, não fosse a previsão específica do § 1º do art. 4º da Lei n.º 11.941/09.

Colaciona ementa da Apelação em Mandado de Segurança N.º 2003.70.00.028967-2/PR, que dispõe que “5. *Remissão de dívidas integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.*”

I.2. Argumentos de defesa

O registro contábil do passivo tributário pelo valor líquido das reduções está previsto no item 34 do Pronunciamento Técnico CPC n.º 26, como segue (redação posteriormente alterada pelo CPC 12):

“34. O Pronunciamento Técnico CPC 30 — Receitas define o que são receitas e requer que estas sejam mensuradas pelo valor justo do montante recebido ou a receber, levando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e abatimentos de volume concedidos pela entidade. A entidade desenvolve, no decurso das suas atividades ordinárias, outras transações que não geram propriamente receitas, mas que são incidentais às atividades principais geradoras de receitas. **Os resultados de tais transações devem ser apresentados, quando esta apresentação refletir a essência da transação ou outro evento, compensando-se quaisquer receitas com as despesas relacionadas resultantes da mesma transação.**

(. . .)

- (b) **despesas relacionadas com uma provisão reconhecida de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 25 — Provisões, Passivos Contingentes e Ativos Contingentes e que tiveram reembolso segundo acordo contratual com terceiros**

(por exemplo, acordo de garantia do fornecedor) podem ser compensadas com o respectivo reembolso.” (g.n.)

A adesão ao parcelamento requer contrapartidas, tais como, desistência de ações judiciais e processos administrativos. Então, há a chamada consolidação das dívidas, com o cômputo dos débitos e reduções. Trata-se, portanto, de uma transação entre as partes, com a novação da dívida.

Desta forma, a contabilização pelo valor líquido afigura-se como o procedimento mais adequado sob os pontos de vista contábil e jurídico.

A redução de multas, juros e encargos legais não constitui receita da atividade, porém deriva de lei, que concedeu desconto no passivo tributário, sob condições. A receita, por seu turno, resulta do exercício da atividade empresarial.

Especificamente sobre o conceito de receita, apresenta o seguinte:

- a) “(. . .) o Professor Marco Aurélio Greco (1999, p. 131, 146) assegura que ‘Não é a maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar sua natureza jurídica para fins de incidência. A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas, desatreladas da substância subjacente. A incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja sua forma de contabilização. Não o inverso! (. . .) A contabilidade é mero retrato da realidade, visando assegurar sua certeza e ou retirar. Um fato contábil não equivale a um fato gerador. Eles podem, ou não, coincidir’. Ou seja, nas palavras do Ilustre Professor, nem todo crédito registrado no resultado da empresa representa, para fins tributários, uma receita sujeita à incidência do PIS e da COFINS, embora contabilmente possa configurar um registro credor e, portanto, possa possuir o efeito econômico de uma receita.”
- b) Essa foi a linha de entendimento adotada pela Ministra Rosa Weber, acompanhada pelos demais Ministros do Supremo Tribunal Federal, à exceção de Dias Toffoli, no julgamento do RE 606.107/RS. Nessa oportunidade discutiu-se a base de cálculo do PIS e da COFINS, tendo sido definido que "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".

Segue, dispondo sobre a natureza jurídica do desconto.

Cita Hugo de Brito Machado, para consignar que o desconto é redução de custo e não receita. E decisão do TRF da 4ª Região (AMS n.º 200270000648620), que considerou o estorno de despesa com juros previamente lançada como reversão de provisão não sujeita a PIS e COFINS (lançamento credor em conta de resultado, porém não integrante das bases de cálculo de PIS e COFINS, conforme alínea “b” do inciso V do § 3º do art. 1º das Lei n.º 10.637/02 e 10.833/03).

Transcreve trecho a Solução de Consulta n.º 305/07, em que o Fisco dispôs que a receita relativa a perdão de dívida não é receita nova, mas mera restituição do patrimônio anterior. E que não deve sofrer incidência do PIS e da COFINS.

Reproduz ementa da Solução de Consulta n.º 97/02, que conclui não ser tributável pela contribuições os descontos condicionais, cuja natureza é de receita financeira.

E juntou Parecer do Professor Marco Aurélio Greco (fls. 4.108 a 4.141), cuja conclusão sobre o tema foi a seguinte:

“(. .)

5) Os descontos concedidos pela MP 470 configuram receita tributável pelo PIS/COFINS?

Não. Redução de dívida não é evento que acresça a base de cálculo de PIS/COFINS. A CF/88 para fins de incidência destas contribuições qualifica apenas eventos ocorridos no plano dos ingressos (eventos positivos) de recursos e não eventos que atinjam as dívidas (lado negativo). Redução de dívida não é o mesmo que auferir receita. Na redução de dívida deixa-se de dispender o que não se confunde com auferir um recurso novo.

6) Por fim, é pertinente a imputação das seguintes infrações à Braskem, tal como procedido pelas autuações:

(. . .)

c. • Omissão de receita tributável pelo PLS/COFINS correspondente às reduções do montante de juros, multas e encargos fiscais concedidas pela MP 470?

Não. A redução de multa, juros e encargo legal concedida pela MP-470, como opção à escolha do contribuinte que decidiu quitar os débitos tributários nela previstos, não implicou auferimento de recursos novos, mas apenas a redução de dívida anteriormente existente não configurando fato gerador de PIS/ COFINS, nem correspondendo a valores que devessem crescer à sua base de cálculo.”

I.3. Análise deste relator

Trata-se de definir se a redução da dívida tributária pode ser juridicamente considerada como receita tributável para fins de PIS e COFINS. À luz dos artigos 1º das Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, as contribuições têm *“como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil”* (redação vigente na data da ocorrência do fato gerador).

A legislação tributária, todavia, não contém dispositivo que disponha sobre o conceito de receita tributável.

A Lei n.º 6.404/76 (“Lei das Sociedades por Ações”) também não apresenta conceitos de receita ou despesa, porém o faz o “Pronunciamento CPC 00 (R1) - Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro”:

“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;

(b) despesas são decréscimos nos benefícios econômicos durante o período contábil, sob a forma da saída de recursos ou da redução de ativos ou assunção de passivos, que resultam em decréscimo do patrimônio líquido, e que não estejam relacionados com distribuições aos detentores dos instrumentos patrimoniais.”

Os conceitos são deveras abrangentes e compreendem todas as operações que produzem acréscimos ou decréscimos no patrimônio líquido, a despeito de serem resultantes de alguma atividade desenvolvida pela pessoa jurídica e, principalmente, de constituírem ingresso de riqueza.

Assim, regra geral, a ciência contábil titula como receita qualquer efeito credor lançado em conta de resultado. Contudo, como adiante veremos, nem tudo o que é receita para fins contábeis é receita tributável para fins de PIS e COFINS.

No julgamento acerca da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/98, o Supremo Tribunal Federal consignou que o conceito de faturamento ou receita bruta abrange todas receitas produzidas pelas atividades-fim (RE n.º 346.084/PR).

Apesar de este conceito não resolver a questão em debate - de acordo com as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, as bases do PIS e da COFINS abrangem não só as receitas típicas, porém todas as auferidas pela pessoa jurídica – da leitura dos votos e da reprodução dos debates, verifica-se que os julgadores associaram o vocábulo receita ao produto de uma atividade empresarial, destacando que *“no juízo da lei contemporânea ao início da vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento”*. Ou seja, nem todo o lançamento contábil titulado como receita está sujeito a PIS e COFINS.

Com as Leis n.º 10.637/02 e 10.833/03, interpreto que o legislador expandiu a definição de “faturamento/receita bruta”, mas não a de “receita tributável”.

As contribuições passaram a incidir sobre outros tipos de receita que, tal qual as geradas pelas atividades típicas (antigo conceito de faturamento/receita bruta), representam auferimento de renda pela realização de outras operações também comuns à vida empresarial, tais como, as receitas de juros sobre contas a receber e de aplicação financeira e de aluguel de imóvel.

A meu ver, de forma alguma podemos interpretar que tenha o legislador tido a intenção de instituir tributação pelo PIS e a COFINS sobre lançamentos contábeis a crédito de contas de resultado do exercício que sejam meramente escriturais e efetuados exclusivamente para o cumprimento do função social das demonstrações financeiras que é o de prestar informações ao público em geral, notadamente para seus acionistas, futuros investidores, clientes e fornecedores e outros credores.

No recurso voluntário (fls. 3.802 e 3.803), a recorrente reproduz importante entendimento sobre receita tributável para PIS e COFINS de dois ilustres doutrinadores:

“(. .)

Sobre o conceito de receita, importantes são a contribuições de Ricardo Mariz de Oliveira que elenca algumas características essenciais que nos auxiliam na delimitação do conceito de receita:

- *receita é um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica, sendo certo que nem todo ingresso ou entrada é receita;*
- *receita é o tipo de entrada ou ingresso que se integra ao patrimônio sem reserva, condição ou compromisso no passivo, acrescendo-o como elemento novo e positivo;*
- *a receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência;*
- *a receita remunera a entidade, correspondendo ao benefício efetivamente resultante de atividades suas;*
- *a receita provém de outro patrimônio, e se constitui em propriedade da empresa pelo exercício das atividades que constituem as fontes do seu resultado;*
- *a receita exprime a capacidade contributiva da entidade;*

- *a receita modifica o patrimônio, incrementando-o.*

Marco Aurélio Greco também contribuiu bastante para o estudo da questão em tela, tendo asseverado que a mera movimentação financeira não pode ser objeto da tributação das contribuições destinadas à seguridade social, na medida em que não se constituem como receita/faturamento, nos moldes previstos pelo artigo 195, I, alínea "b" da Constituição Federal.

Em outra passagem do mesmo artigo, o autor é ainda mais incisivo, definindo os conceitos de renda e de faturamento para fins de incidência de COFINS da seguinte forma:

Outro conceito a considerar é que, tanto receita como faturamento, tem em comum a característica de dizerem respeito a um ingresso novo obtido pela pessoa jurídica. Ou seja, tanto um como outro indicam um tipo de fenômeno de caráter positivo (ingresso) resultante de atividades da pessoa jurídica. Este ingresso tem cunho patrimonial (ainda que instantaneamente considerado)."

Em síntese, conceito receita tributável para PIS e COFINS como sendo o ingresso de riqueza ao patrimônio da pessoa jurídica, resultante de alguma atividade desenvolvida, seja ela integrante de seu objeto principal (ex: venda de mercadoria, por uma empresa que comercializa mercadorias) ou não (ex: receita de aluguel de imóvel, por uma empresa que comercializa mercadorias), com exceção das que foram excluídas das bases de cálculo por expressa previsão legal.

Assentado o conceito de receita, passemos analisar se nele se insere a redução na dívida tributária concedido pelo § 1º do art. 3º da MP nº 470/09, que novamente reproduzo:

“Art. 3º Poderão ser pagos ou parcelados, até 30 de novembro de 2009, os débitos decorrentes do aproveitamento indevido do incentivo fiscal setorial instituído pelo art. 1º do Decreto-Lei no 491, de 5 de março de 1969, e os oriundos da aquisição de matérias-primas, material de embalagem e produtos intermediários relacionados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI, aprovada pelo Decreto no 6.006, de 28 de dezembro de 2006, com incidência de alíquota zero ou como não tributados - NT.

§ 1º Os débitos de que trata o caput deste artigo poderão ser pagos ou parcelados em até doze prestações mensais com **redução de cem por cento das multas de mora e de ofício, de noventa por cento das multas isoladas, de noventa por cento dos juros de mora e de cem por cento do valor do encargo legal.**

(...)" (g.n.)

A recorrente detinha passivo tributários, sobre os quais incidiam multas, juros e encargo legal, à luz das legislações vigentes quando da ocorrência dos fatos geradores. Posteriormente, a MP nº 470/09, sob condições, reduziu os valores correspondentes.

Ora, a simples dispensa ou diminuição do valor de uma obrigação não é sinônimo de efetivo acréscimo patrimonial. Não gera, por si só, ingresso de renda com a qual a empresa possa realizar novo investimento, aquisição de bens ou liquidação de dívidas.

Os §§ 1º dos artigos 3º das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03 trazem extenso rol de operações que geram “efeitos credores” em conta de resultado do exercício, que, todavia, não são tributáveis para fins de PIS e COFINS. Dentre elas, destacamos as seguintes:

“(..)

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

(..)

V - referentes a:

(. . .)

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

(. . .)”

Tomemos como exemplo a receita com reversão de provisão: por que não é tributável pelo PIS e a COFINS?

Suponha-se que penda contra a empresa reclamação trabalhista, cuja avaliação pelos advogados e contadores foi a de que não obteria êxito, pelo que foi registrada uma provisão para perdas futuras (conta de passivo não circulante):

Débito – Despesa com provisão (conta de resultado do exercício) – R\$ 100,00

Crédito – Provisão para perdas (conta de passivo não circulante) – R\$ 100,00

Contudo, em exercício social posterior, contrariando as expectativas iniciais, foi proferida sentença favorável à empresa.

Diante disto, há de se efetuar lançamento contábil que, por um lado, elimine o passivo que figurava no balanço (provisão para perdas) e, por outro, recomponha o patrimônio líquido, por meio do registro de uma receita que anule a despesa outrora contabilizada:

Débito – Provisão para perdas (conta de passivo não circulante) – R\$ 100,00

Crédito – Reversão de provisão (conta de receita, integrante do rol das contas de resultado do exercício) – R\$ 100,00

A reversão da provisão, lançada em uma conta de receita (Pronunciamento CPC 00 – “diminuição de passivo”), não é, todavia, considerada pelas citadas leis como uma receita tributável para fins de PIS e COFINS. E este tratamento é dispensado, porque não promove um efetivo acréscimo/ingresso de riqueza no patrimônio líquido. Tão somente recompõe o patrimônio líquido, anteriormente afetado negativamente pela constituição da provisão.

E o mesmo raciocínio se aplica ao caso em debate.

Conforme acima reproduzido, o agente fiscal consignou que a redução da dívida deveria ter sido reconhecida contabilmente por meio do lançamento de uma receita, com o que concordo plenamente.

Contudo, por que efetivar tal registro contábil? Para recompor o patrimônio da recorrente, anteriormente afetado negativamente pelo registro integral das despesas com multas de mora, ofício e isolada, juros e encargo legal. Destaque-se: recomposição e não acréscimo patrimonial tributável pelo PIS e a COFINS.

Neste sentido, colaciono decisão na AMS n.º 2002.70.00.064862-0/PR, já transitada em julgado, e ementa do Acórdão n.º 3402-004.002, de 30/03/17:

AMS n.º 2002.70.00.064862-0/PR

"PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. ESTORNO DE DESPESAS.

1. Compreende-se por receita bruta/faturamento a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

2. Consoante o disposto no artigo 3º, § 2º, II, da Lei nº 9.718/98, para se determinar a base de cálculo das contribuições, deve-se excluir da receita bruta as reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas.

3. O estorno da despesa previamente lançada - pagamento dos juros - pode ser, sim, caracterizado como reversão de provisões, não representando ingresso de novas receitas. Primeiro, pois o estorno da provisão, por si, não configura receita auferida; segundo, porque a reversão dessa provisão destinada ao pagamento dos juros tampouco representa ingresso de novas receitas; em terceiro lugar, porque admitindo-se a tributação, estar-se-ia tributando o contribuinte duas vezes: a primeira quando ingressaram os valores na contabilidade, configurando, sim, receita, e a segunda, quando foram estornados esses valores, sem qualquer substrato jurídico para tanto.

4. Não é possível confundir lucro com receita, nem recuperação de despesas com lucro operacional. **O estorno de despesas e provisões, em que pese relacionada à determinação do lucro operacional, ocasionando aumento da posição líquida da empresa, não repercute para fins de determinação da base de cálculo das contribuições em questão, que é o faturamento.**" (g.n.)

Acórdão nº 3402-004.002

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

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

DAÇÃO EM PAGAMENTO. CESSÃO DE CRÉDITO. EFICÁCIA.

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

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

O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais. Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. **A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro."**

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado (g.n.)"

Isto posto, concluo que as reduções dos valores das multas de mora, isolada e de ofício, juros e encargos legais, obtidas por meio da adesão ao parcelamento da MP nº 470/09, não devem integrar as bases de cálculo do PIS e da COFINS, pelo que voto pelo cancelamento integral do auto de infração.

II - Demais argumentos de defesa

Em razão da cancelamento do lançamento de ofício proposto no tópico anterior, não serão apreciados os demais argumentos de defesa, quais sejam:

- i) *“A natureza financeira dos descontos concedidos pela MP 470/09 para fins de PIS e COFINS”;*
- ii) *“Dos erros de cálculo na apuração dos créditos tributários de PIS e COFINS cometidos pela Fiscalização”*
- iii) *“Da inaplicabilidade de Juros sobre Multa de Ofício”*

III - Conclusão

Dou provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Marcelo Costa Marques d'Oliveira