

# Economic Analysis of Law Review

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

*Judicial Recovery Plan with debt forgiveness: the moment of incidence of PIS, Cofins, IRPJ and CSLL*

Tácio Lacerda Gama<sup>1</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

Leonardo Lucci<sup>2</sup>

*Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP)*

### RESUMO

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

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

**JEL:** K34; K22.

### ABSTRACT

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

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

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

<sup>1</sup> E-mail: [tacio@lacerdagama.com.br](mailto:tacio@lacerdagama.com.br)

<sup>2</sup> E-mail: [llc@lacerdagama.com.br](mailto:llc@lacerdagama.com.br)

## **1. Introdução**

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

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

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

## **2. Recuperação judicial: aspectos gerais**

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

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

interesses dos credores e, com isso, promover a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.

Esses mecanismos previstos em lei que se constituem como meios de recuperação judicial e visam a preservação e continuidade da empresa devem ser apresentados por meio do Plano de Recuperação Judicial (PRJ). Dentre inúmeras hipóteses enunciadas em lei, a que merece atenção a ser apresentada como meio de recuperação judicial pelo PRJ é a concessão de prazos e condições especiais para o pagamento das obrigações vencidas e vincendas. Nessa modalidade, o PRJ poderá prever o desconto do valor do débito pelos credores à empresa que pleiteia a recuperação judicial, como uma maneira de viabilizar o adimplemento de suas obrigações. Em outras palavras, prevê o deságio sobre o valor dos créditos devidos.

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

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

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

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

Uma vez cumpridas, no prazo determinado em lei, todas as obrigações previstas no PRJ, o juiz decretará, por sentença, o encerramento da recuperação judicial. Já o descumprimento de qualquer obrigação prevista no PRJ acarretará na convolação da recuperação judicial em falência. A consequência é que “os credores terão reconstituídos seus direitos e garantias nas condições originalmente contratadas, deduzidos os valores eventualmente pagos e ressaltados os atos validamente praticados no âmbito da recuperação judicial.”

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

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

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

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

### **3. O tratamento contábil do perdão de dívidas**

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

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

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

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

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

6.3. A superveniência do ativo é denominada de superveniência ativa, porque acresce a situação patrimonial. A superveniência do passivo é denominada de superveniência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. A insubsistência do ativo é denominada de insubsistência passiva, porque diminui a situação líquida patrimonial. Insubsistência do passivo é denominada de insubsistência ativa, porque aumenta a situação líquida patrimonial.

6.4. Resumindo, as superveniências e as insubsistências são ditas ativas, porque promovem aumento da situação líquida. As superveniências e insubsistências são ditas passivas, porque promovem diminuição da situação líquida patrimonial.

7. Respondendo às consultas, informamos o seguinte:

7.1. A insubsistência ativa é uma receita, portanto de natureza credora;

7.2. A insubsistência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora;

7.3. A superveniência ativa é uma conta de receita, portanto de natureza credora;

7.4. A superveniência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora.  
[...]

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

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

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

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

#### **4. O perdão de dívidas e a tributação por PIS, COFINS, IRPJ e CSLL**

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

No RE 606.107, julgado com repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal (STF) estabeleceu ser requisito de incidência a verificação de um efetivo “ingresso financeiro” que represente um “elemento novo e positivo” a crescer o patrimônio da pessoa jurídica “sem reservas ou condições.” Quanto à sua relação com as atividades realizadas, no RE 683.334 e RE 738.757, o STF afirmou que os conceitos de receita bruta e de faturamento seriam convergentes. Ambos diriam com “a totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços” de modo que haveria, de acordo com a Corte, uma necessária relação entre o exercício das atividades econômicas “normais ou principais” da pessoa jurídica e a possibilidade de cobrança de PIS/COFINS.

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

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

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

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

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

O Código Tributário Nacional (CTN), no seu art. 43, traz a prescrição de que o Imposto Sobre a Renda tem como hipótese de incidência a aquisição da disponibilidade jurídica ou econômica de renda. Renda, segundo referido enunciado prescritivo, deve ser entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, independente da denominação da receita ou do rendimento.

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

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

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

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

Com efeito, o perdão de dívidas consiste em uma redução no valor das obrigações contraídas. Para fins fiscais, esse tipo de redução implica uma redução de passivo e, portanto,

constitui-se como receita da pessoa jurídica devedora. Por ser considerado receita, deve integrar o lucro líquido para fins contábeis e não há previsão legal de dedução para fins fiscais.

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

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

## **5. Momento da incidência dos tributos sobre o perdão de dívidas**

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

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

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

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

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

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

Sobre esse regime de competência, a contabilidade esclarece que:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

<sup>5</sup> Pronunciamento Contábil CPC 26 (R1) – Apresentação das demonstrações contábeis. Disponível em <www.cpc.org.br> Acesso em 20.08.2020.

<sup>6</sup> Pronunciamento Contábil CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual Para Relatório Financeiro”. Disponível em <www.cpc.org.br> Acesso em 20.08.2020.

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

<sup>8</sup> “Ementa(s): Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep. Período de apuração: 31/03/2009 a 31/12/2012. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. MPF. VÍCIOS FORMAIS. NULIDADE DO LANÇAMENTO. NÃO CONFIGURAÇÃO. REMISSÃO DE DÍVIDA. PIS. COFINS. REGIME NÃO CUMULATIVO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira), por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponible se concretiza no momento do ato remitente.” (Processo n. 10835.722067/2013-62, Acórdão n. 3402-004.954, Relator(a): Thais de Laurentiis Galkowicz, Data da Sessão 28/02/2018);

“Ementa(s) Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário. Ano-calendário: 2004, 2005, 2006, 2007. PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO. O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como "outras receitas operacionais". PERDÃO DE JUROS DE MORA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. A remissão de dívida importa para o devedor (remitido) acréscimo patrimonial (receita operacional diversa da receita financeira),



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

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

## **6. Momento da incidência dos tributos sobre o perdão de dívidas decorrente da recuperação judicial**

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

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

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

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

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

---

por ser uma insubsistência do passivo, cujo fato imponível se concretiza no momento do ato remitente.” (Processo n. 10245.003682/2008-59, Acórdão n. 1401-001.114, Relator(a) Antonio Bezerra Neto, Data da Sessão 11/02/2014).

<sup>9</sup> CC:

“Art. 121. Considera-se condição a cláusula que, derivando exclusivamente da vontade das partes, subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto.” Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20.08.2020.

<sup>10</sup> CC:

“Art. 125. Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta se não verificar, não se terá adquirido o direito, a que ele visa.” Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20.08.2020.

<sup>11</sup> CC:

“Art. 127. Se for resolutiva a condição, enquanto esta se não realizar, vigorará o negócio jurídico, podendo exercer-se desde a conclusão deste o direito por ele estabelecido.

Art. 128. Sobrevindo a condição resolutiva, extingue-se, para todos os efeitos, o direito a que ela se opõe; mas, se aposta a um negócio de execução continuada ou periódica, a sua realização, salvo disposição em contrário, não tem eficácia quanto aos atos já praticados, desde que compatíveis com a natureza da condição pendente e conforme aos ditames de boa-fé.” Disponível em <www.planalto.gov.br> Acesso em 20.08.2020.

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

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

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.”

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

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

A despeito de não tratar especificamente sobre o momento da ocorrência do fato jurídico tributário de PIS/COFINS, IRPJ e CSLL nos casos em perdão de dívidas em recuperação judicial, a RFB tem entendimento formalizado por meio de Solução de Consulta COSIT, que gera efeito vinculante ao próprio órgão, quanto ao momento de incidência desses tributos em negócios

---

<sup>12</sup> “AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. RECUPERAÇÃO JUDICIAL. NOVAÇÃO. CONDIÇÃO RESOLUTIVA. SUSPENSÃO. NÃO CABIMENTO. 1. A novação operada pelo plano de recuperação fica sujeita a condição resolutiva, nos termos do art. 61 da Lei n.º 11.101/05. 2. Não se suspendem as execuções individuais direcionadas aos avalistas de título cujo devedor principal é sociedade em recuperação judicial. 3. Precedentes específicos desta Corte. 4. Não apresentação pela parte agravante de argumentos novos capazes de infirmar os fundamentos que alicerçaram a decisão agravada. 5. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. (AgRg no REsp 1334284/MT, Rel. Ministro PAULO DE TARSO SANSEVERINO, TERCEIRA TURMA, julgado em 02/09/2014, DJe 15/09/2014)”

“AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. HOMOLOGAÇÃO DO PLANO DE RECUPERAÇÃO JUDICIAL. NOVAÇÃO DOS CRÉDITOS CONSTANTES DO PLANO. CONDIÇÃO RESOLUTIVA. SUSPENSÃO DAS EXECUÇÕES PROPOSTAS CONTRA A EMPRESA RECUPERANDA. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. A aprovação e homologação do plano de recuperação judicial conduzem à suspensão dos atos executivos originários de outros órgãos judiciais. Precedente. 2. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1667901/SC, Rel. Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, TERCEIRA TURMA, julgado em 19/09/2017, DJe 02/10/2017)”<sup>12</sup>

jurídicos submetidos a condição resolutória. O entendimento é o de que a incidência se dá no momento da celebração do negócio, observado o regime de competência:

Dessa forma, o recebimento de bonificação monetária por performance em momento anterior ao cumprimento das respectivas metas está sujeito a uma condição resolutiva (na dicção do CC) ou resolutória (na dicção do CTN).

Tal condição é o descumprimento das metas pactuadas e opõe-se ao direito ao recebimento da bonificação – enquanto as metas de performance pré-estabelecidas forem cumpridas, o recebimento antecipado da bonificação é eficaz e o comerciante varejista faz jus ao valor recebido. Entretanto, caso as metas sejam descumpridas, ocorre o implemento da condição resolutória, e o recebimento da bonificação perde sua eficácia, surgindo para a pessoa jurídica bonificada a obrigação de restituí-la à outra pessoa jurídica contratante (CC, art. 128, parte inicial).

Desse modo, desde a conclusão do negócio a pessoa jurídica bonificada tem direito ao recebimento da bonificação em questão, sob condição resolutória (CC, art. 127), considerando-se ocorrido o respectivo fato gerador a partir do momento da celebração do negócio (CTN, art. 117, II), respeitado o regime de competência. (Solução de Consulta COSIT 110/2019).

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

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

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

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

[...] Situação peculiar é a tratada nos presentes autos, em que, consoante ressaltado, a contribuinte, devedora, se encontra em recuperação judicial.

Neste caso, conforme destacado, há um processo de negociação entre a empresa e os credores, mediado por um administrador apontado pela Justiça.

Enquanto o juiz competente não homologar o plano de recuperação da empresa, não pode o devedor reconhecer como despesa operacional os encargos financeiros dos créditos vencidos, em face da ausência da já referida ‘força obrigatória dos contratos’. [...]<sup>14</sup>

Portanto, o momento de reconhecimento de receitas e ganhos patrimoniais advindos de perdão de dívidas coincidirá com o momento de celebração do negócio jurídico, o que ocorre com

<sup>13</sup> Outras decisões no âmbito da RFB que tratam acerca da condição resolutiva: “Solução de Consulta SFFR/10ª RF/DISIT nº. 196/2001

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

a concessão judicial do PRJ. Nesse momento, observado o regime de competência, incidirão PIS/COFINS, IRPJ e CSLL.

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

## 7. Conclusões

Acerca da incidência de PIS/COFINS sobre perdão de dívida, concluiu-se que a RFB tem manifestações com caráter vinculante no sentido da incidência de PIS/COFINS sobre a dívida perdoada. Em relação ao IR e à CSLL apurados pelo regime do lucro real, não se discute a sua incidência sobre a dívida perdoada. Isso porque o perdão de dívida é uma forma de redução no valor das obrigações. Para fins fiscais, essa redução implica a redução de passivo e, portanto, receita para a pessoa jurídica. Assim, o valor correspondente ao perdão de dívida concedido constitui receita tributável e sobre ele incidem IRPJ e CSLL.

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

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

## 8. Referências

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

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

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

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

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

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

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

\_\_\_\_\_. **Tratado de direito privado – Atualizado por Wilson Rodrigues Alves**. Tomo XXV. São Paulo: Bookseller, 2003.

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

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

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