



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL
9ª REGIÃO FISCAL

Processo nº

Solução de Consulta nº 306 - SRRF/9ª RF/Disit

Data 31 de agosto de 2007

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA LEGAL.

A coisa julgada prevalece quando a superveniente alteração legal traz o mesmo conteúdo da lei que lhe é anterior.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O valor relativo à redução de dívida decorrente de remissão não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrada como “outras receitas operacionais”.

Dispositivos Legais: Lei nº 6.404/1976, art. 187; Lei nº 10.865/2004, art. 27, § 2º; RIR/1999, arts. 274, 373 e 374; Resolução CFC nº 750/93, art. 9º, § 3º, II;.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

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 imponível se concretiza no momento do ato remitente.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 111, II, e 166, II; Código Civil, art. 541, parágrafo único, c/c 108; Lei nº 6.404/76, art. 177; RIR/99, art. 273, 279, 280 e 443; Resolução CFC nº 750, art. 9º, § 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A remissão de dívida relativa ao capital 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 remittente.

Dispositivos Legais: CTN, arts. 111, II, e 166, II; Código Civil, art. 541, parágrafo único, c/c 108; Lei nº 6.404/76, art. 177; RIR/99, art. 273, 279, 280 e 443; Resolução CFC nº 750, art. 9º, § 3º, II.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência da Cofins.

A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo, está sujeita à incidência da Cofins, como é o caso de remissão de capital de dívida.

Dispositivos Legais: Decreto nº 5.442/2005, art. 1º, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004; Lei nº 10.833/2003, art. 1º, § 3º, V, “b”.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida à conta de despesa, não está sujeita à incidência de PIS/Pasep.

A receita relativa à insubsistência de passivo, originariamente registrado em contrapartida a conta de ativo, está sujeita à incidência do PIS/Pasep, como é o caso de remissão de capital de dívida.

Dispositivos Legais: Decreto nº 5.442/2005, art. 1º, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865/2004. Lei nº 10.637/2002, art. 1º, § 3º, V, “b”.

Relatório

Trata-se de procedimento de consulta disposto no §2º do art. 161 do Código Tributário Nacional (CTN) – Lei nº 5.172, de 25/10/1966, e nos artigos 46 e seguintes do Processo Administrativo Fiscal (PAF) - Decreto nº 70.235, de 06/03/1972. Efetuado o juízo de admissibilidade pelo Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort), da Delegacia da Receita Federal em xxxxx, consoante o art. 6º da IN SRF nº 573, de 27/11/2005, que regula o presente procedimento, tem-se que a consulente, acima identificada, exerce a atividade de fabricação de automóveis, camionetas e utilitários.

2. Formula-se consulta sobre interpretação da legislação relativa às Contribuições para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e para o Programa de Integração Social (PIS). Sucintamente, relata a consulente que foram contraídos por ela empréstimos externos com cláusula de carência, a partir do desembolso, dos valores pelo acionista e pagamento do principal e juros no final do prazo estipulado ou prorrogado. Aos valores relativos aos juros foi dado o tratamento de despesas efetivas pelo regime de competência. A credora (xxxxxxx), em 13/12/2005, perdoou, antes do vencimento, os juros pactuados.

3. A consulente entende que o estorno da despesa acarretará tão-somente lançamento a crédito na conta de despesa em seu resultado, anulando os efeitos contábeis (também serão retificados os registros contábeis e demonstrações financeiras pertinentes), inexistindo qualquer obrigação tributária (PIS e Cofins), especialmente pelo fato de que se tratam de mera recomposição de lançamentos contábeis. O reflexo fiscal será apenas a diminuição de seus estoques de prejuízos fiscais e de base negativa.

4. Ademais, a consulente observa que há decisão transitada em julgado que reconhece que “o estorno dessas 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” (Mandado de Segurança nº xxxxxxxx). No entender da consulente, tal decisão produz efeitos em relação aos contratos objetos desta consulta, uma vez que o Acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região tem efeitos declaratórios.

5. Assim, requer a consulente sejam confirmados os procedimentos adotados, ou seja, de que tanto por força da decisão judicial já obtida, não é devida a inclusão, na base de cálculo da Cofins e do PIS, dos valores correspondentes aos juros previstos nos contratos de empréstimo externo com a xxxxxxxx., posteriormente objeto de perdão.

Fundamentos

6. Preliminarmente, cumpre observar que o teor do julgado no Mandado de Segurança xxxxxxxx tinha por fundamento a base de cálculo da Cofins e do PIS com fulcro na Lei nº 9.718, de 27/11/1998. A fundamentação do voto proferido pelo Des. Dirceu de Almeida Soares e a Ementa do Acórdão baseiam-se no seguinte entendimento (fls. 45 e 48):

(...) as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda não configuram *in casu* receita, a fim de compor a base de cálculo tanto do PIS como da COFINS. Isso porque, consoante o parágrafo acima transcrito, se entende por receita bruta/faturamento a totalidade das *receitas auferidas* pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Ainda, consoante o disposto no art. 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.

Dessa forma, **o estorno da despesa previamente lançada – pagamento de juros – pode ser, sim caracterizado como reversão de provisões, não representando ingresso de novas receitas.**

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 irrelevante 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 – pagamento de 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 estornadas esses valores, sem qualquer subvstrto 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. **(grifos apostos)**
7. Vê-se, portanto, que o julgamento foi no sentido de considerar o estorno da despesa previamente lançada – pagamento de juros – como reversão de provisão.
8. Embora formalmente as circunstâncias legais (razões de direito) atuais sejam distintas, materialmente o teor da legislação em debate é idêntico, o que implica o mesmo resultado, uma vez que o fato é o mesmo (perdão de juros, com prazo de carência, que acarreta estorno de despesa).
- 8.1. Pelas características da consulente, a tributação dessas contribuições que a atinge encontra-se atualmente normatizada pela Lei nº 10.485, de 03/07/2002, a qual insere a consulente no regime da não-cumulatividade, na forma de tributação “monofásica”, e, quanto às demais receitas (operacionais ou não), pelas Leis nº 10.637, de 30/12/2002, e 10.833, de 29/12/2003 (regime não-cumulativo), como também pela Lei nº 9.718/98 (regime cumulativo). Portanto, no presente caso, embora a causa de pedir (mediata – razões de direito) seja formalmente diversa daquela transitada em julgado, materialmente é a mesma.
- 8.2. Pela transcrição abaixo dos dispositivos mencionados, vê-se que as reversões de provisões operacionais não integram a base de cálculo da Cofins e do PIS. Se por força da coisa julgada (Mandado de Segurança xxxxxxxx já transcrito) o estorno de despesas decorrente de perdão de juros, com prazo de carência, foi considerado como reversão de provisão, e a norma atual exclui da base de cálculo das referidas contribuições a reversão de provisões, depreende-se que o referido julgado acoberta o mesmo fato. Ou seja, não há falar em tributação pela Cofins e pelo PIS sobre a consulente no que tange o estorno de despesa em decorrência do perdão de juros, com prazo de carência.

Lei nº 9.718/98

DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E COFINS

Art.2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Art.3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

§1º Entende-se por receita bruta 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.

§2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

(...)

II - **as reversões de provisões operacionais** 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; (Vide Medida Provisória nº 2158-35, de 2001)

Lei nº 10.637/2002

Art. 1º A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no caput.

§ 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.

Lei nº 10.833/2003

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica.

§ 2º A base de cálculo da contribuição é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.

§ 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.

8.3 Do trânsito em julgado de uma sentença de mérito exsurge a coisa julgada material, a qual pode ser configurada como uma qualidade de que se reveste a sentença de cognição exauriente (vertical). A qualidade da coisa julgada consiste na imutabilidade do conteúdo do comando sentencial. Conquanto o fundamento jurídico seja diverso, pois,

atualmente, o assunto é tratado por outros dispositivos legais, que não a Lei nº 9.718/98, materialmente o entendimento há de ser o mesmo, porquanto os art. 1º, §3º, V, “b”, da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003 têm o mesmo teor da referida Lei nº 9.718/98, sobre o qual trata o Acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (autos nº xxxxxx), que transitou em julgado. Ou seja, se transitou em julgado o entendimento pelo qual o estorno de despesa equivale-se a reversão de provisão, e esta continuou a ser excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins pelas Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, da mesma forma como era tratada pela Lei nº 9.718/98, não há falar em tributação pelas referidas contribuições sobre o mesmo fato em relação à consulente.

9. Não obstante, a presente consulta traz em seu bojo um fato que não foi tratado anteriormente: o perdão do capital da dívida. Tal fato merece uma profunda análise quanto aos efeitos tributários, conforme se analisará.

10. DO CONTRATO DE EMPRÉSTIMO

10.1. Às fls. 51/59, 64/72 e 78/81, consta que a empresa credora (xxxxxx) abandonou (perdoou), em favor da empresa devedora (xxxxxx) – consulente – em 13/12/2005, uma dívida, nos seguintes valores: 113.203.897,29 euros, a título de principal, e 1.796.102,71 euros, a título de juros. Tal operação foi comunicada ao Banco Central do Brasil (Bacen), fls. 78/81.

10.2. O referido empréstimo, segundo a consulente, foi contratado em 20/05/2005, com prazo final de pagamento para 15/12/2005. Adicionalmente, em 29/07/2005, a consulente contratou um outro empréstimo externo com a mesma credora, com prazo final também para 15/12/2005. Em ambos os contratos, a consulente reconheceu os valores relativos aos empréstimos pelo regime de competência, de acordo com o art. 177 da Lei nº 6.404, de 15/12/1976.

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.**

(...)

§ 3º As demonstrações financeiras das companhias abertas observarão, ainda, as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, e serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na mesma comissão.

10.3. Pelo princípio contábil da uniformidade, “a contabilidade de uma entidade deverá ser mantida de forma tal que os usuários das demonstrações contábeis tenham possibilidade de delinear a tendência da mesma com o menor grau de dificuldade possível (...), a fim de haver a maior seqüência possível de exercícios com a utilização dos mesmos procedimentos de avaliação” (IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável à demais sociedades). 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003. pp. 68/69)

10.4. Relata a consulente que os valores correspondentes aos encargos financeiros dos empréstimos contraídos foram contabilizados como despesa dedutível, atendendo aos requisitos legais de dedutibilidade.

10.5. Em 13/12/2005, antes de efetuada a totalidade dos pagamentos acordados, a credora (xxxxxxx) perdoou parte dos valores emprestados e do montante relativo aos juros dos

empréstimos. Em razão deste ato jurídico de remissão de dívida, a consulente estornou os lançamentos contábeis concernentes às despesas dedutíveis lançadas pelo regime de competência.

11. DO ABANDONO DO EMPRÉSTIMO PELA CREDORA (REMISSÃO DO PRINCIPAL)

11.1. Observa-se que o Acórdão proferido no Mandado de Segurança mencionado não teve como objeto o tratamento dado ao abandono do capital, o que certamente não fez coisa julgada sobre tal assunto.

11.2. Diverso é o tratamento a ser dado ao abandono do principal do empréstimo. Segundo o documento às fls. 78, consta que houve não só o abandono dos juros pactuados mas também o “abandono de dívida de um montante de 113.203.897,29 de euros sobre os 213.590.961,54 de euros de empréstimo concedido a xxxxxxx no curso de 2005” (grifos nossos).

11.3. De acordo com as regras contábeis, sobre as quais o consulente se pauta (princípio da uniformidade), com base no regime de competência o perdão de dívida constitui uma receita. Pelo art. 9º, §3º, II, da Resolução do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 750, de 1993, tem-se pelo princípio da competência que:

Art. 9º - As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

§1º - O Princípio da COMPETÊNCIA determina quando as alterações no ativo ou no passivo resultam em aumento ou diminuição no patrimônio líquido, estabelecendo diretrizes para classificação das mutações patrimoniais, resultantes da observância do Princípio da OPORTUNIDADE.

§2º - O reconhecimento simultâneo das receitas e despesas, quando correlatas, é consequência natural do respeito ao período em que ocorrer sua geração.

§3º - As receitas consideram-se realizadas:

(...)

II – quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior. (grifos apostos)

(IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações (aplicável à demais sociedades). 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2003. p. 71)

11.3.1. Com efeito, uma vez que a consulente segue o regime de competência, a falta de sua observância é passível de tributação pelo Fisco, conforme se depreende do art. 273 do Decreto nº 3.000, de 17/06/1999 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – RIR/99), a saber:

Inobservância do Regime de Competência

Art.273.A inexatidão quanto ao período de apuração de escrituração de receita, rendimento, custo ou dedução, ou do reconhecimento de lucro, somente constitui fundamento para lançamento de imposto, diferença de imposto, atualização monetária, quando for o caso, ou multa, se dela resultar (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §5º):

I-a postergação do pagamento do imposto para período de apuração posterior ao em que seria devido; ou

II-a redução indevida do lucro real em qualquer período de apuração.

§1º O lançamento de diferença de imposto com fundamento em inexatidão quanto ao período de apuração de competência de receitas, rendimentos ou deduções será feito pelo valor líquido, depois de compensada a diminuição do imposto lançado em outro período de apuração a que o contribuinte tiver direito em decorrência da aplicação do disposto no §2º do art. 247 (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §6º).

§2º O disposto no parágrafo anterior e no §2º do art. 247 não exclui a cobrança de atualização monetária, quando for o caso, multa de mora e juros de mora pelo prazo em que tiver ocorrido postergação de pagamento do imposto em virtude de inexatidão quanto ao período de competência (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º, §7º, e Decreto-Lei nº 1.967, de 23 de novembro de 1982, art. 16).

11.4. *In casu*, vê-se claramente que quando há extinção de um passivo (obrigação), sem o desaparecimento concomitante de um ativo, de igual ou superior valor, é inegável a ocorrência de um acréscimo patrimonial. Logo, o perdão (remissão) da dívida há de ser reconhecido como receita, o que repercute no lucro líquido positivamente.

11.4.1. Quando do empréstimo, houve uma transferência financeira da credora para a devedora, cujo lançamento contábil a ser efetuado por esta (que é a consulente) é de natureza qualitativa (sem acréscimo patrimonial), uma vez que há um concomitante aumento de ativo (bens e direitos) e passivo (obrigações). Como exemplo, segue o lançamento contábil efetuado pela devedora (consulente):

Débito :	Caixa (aumento de conta patrimonial do Ativo – natureza devedora)	500
Crédito :	Empréstimos (aumento de conta patrimonial do Passivo – natureza credora)	500

11.5. Quando ocorre o perdão da dívida, é inegável que há um acréscimo patrimonial por parte da devedora (consulente), pois simplesmente desaparece tão-somente um passivo (obrigação). Por certo, a contrapartida do lançamento contábil em que ocorre a baixa da obrigação é uma conta de resultado credora (receita operacional), como por exemplo se depreende do lançamento abaixo:

Débito :	Empréstimos (redução de conta patrimonial do Passivo – natureza credora)	500
Crédito :	Receita de Perdão de Dívidas Contraídas (Receita Operacional - aumento de 500 conta de resultado – natureza credora)	500

11.6. Destarte, é irrefutável o acréscimo patrimonial (renda proveniente de disponibilidade, no caso econômica) por parte da devedora, que é a presente consulente, do qual há o inexorável surgimento de capacidade contributiva objetiva. Uma vez que tal acréscimo patrimonial advém de uma receita, depreende-se que foi concretizado um fato que influenciará na base de cálculo do IRPJ e da CSLL, pois houve aumento do lucro líquido (ou redução do prejuízo contábil). A tal fato dá-se o nome de “insubsistência do passivo” (desaparecimento de uma obrigação, constante do Passivo), que é um fato modificativo aumentativo do patrimônio (aumento de disponibilidade de recursos – acréscimo patrimonial – sem obrigação comutativa). Auxilia o presente entendimento o Parecer exarado pelo Conselho Federal de Contabilidade nº 11/2004:

PARECER CT/CFC Nº 11/04

Assunto: Esclarecimentos sobre a adequada interpretação do conceito contábil de Insubsistência Ativa.

Origem: Presidência do Conselho Federal de Contabilidade

Interessados: Conselho Regional de Contabilidade de Minas Gerais – CRCMG

Data da aprovação: 16/04/04 Ata CFC Nº 857

Relatora: Contadora Verônica Cunha de Souto Maior

A gestão patrimonial imprime ao patrimônio da entidade, constantes variações. As variações representam os acréscimos e as reduções que resultam na situação líquida patrimonial. As variações que crescem a situação líquida patrimonial são denominadas de **variações ativas** e as que reduzem **variações passivas**.

Dentro deste contexto, as **variações ativas** são provenientes do aumento de valores do **ativo** e da diminuição de valores do **passivo** e as **variações passivas** decorrem da diminuição dos valores do **ativo** ou do acréscimo dos valores do **passivo**. Desta forma afirmamos que **nem toda variação ativa decorre do ativo assim como também a variação passiva não só provém do passivo. (grifo nosso)**

A aplicação dos substantivos superveniência e insubsistência tem o objetivo de destacar da gestão patrimonial, os componentes das variações patrimoniais de natureza eventual, esporádico, dos normais e que todos alteram a situação líquida patrimonial da entidade. A evidenciação permite evitar a desfiguração da composição dos resultados relativos a vários exercícios. **(grifo nosso)**

A superveniência consiste em aumento e a insubsistência em diminuição da situação líquida patrimonial. **A superveniência do ativo é denominada de superveniência ativa, porque cresce a situação líquida 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.

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. Muitos autores e professores incorrem no equívoco de qualificar as superveniências e as insubsistências em ativas e passivas, segundo o reflexo no ativo e no passivo, esquecendo que o qualificativo ativo e passivo deriva da espécie da variação sobre a situação líquida patrimonial. Ninguém denomina variação patrimonial a devolução de um depósito de diversas origens que redundam em redução do ativo e do passivo, simultaneamente. **(grifo nosso)**

Respondendo as consultas informamos o seguinte:

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

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

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

A superveniência passiva é uma conta de despesa, portanto de natureza devedora;

A distinção entre receitas e despesas operacionais de não operacionais sempre causa confusão e por isto há uma tendência constante de evitar essa classificação. No entanto há um esforço de segregação, apenas dos itens extraordinários e dos resultados de operações descontinuadas, rigidamente definidos.

Assim sendo, dentro das superveniências e insubsistências podem existir tanto fenômenos operacionais quanto não operacionais. Aqueles que se referirem a ganhos e perdas na alienação de investimentos, de imobilizado, as provisões para perdas correspondentes, resultados pela equivalência patrimonial ou ganhos e perdas no ativo diferido são classificáveis como não operacionais.

As superveniências e insubsistências detêm as mesmas naturezas de registro contábil, devedora ou credora, em qualquer que seja o segmento de atividades econômicas, social ou administrativa. Não há possibilidade de se tratar devedor na contabilidade geral e credor na aplicada, até porque a contabilidade aplicada tem como postulados, princípios, convenções, normas e sistematização baseada na contabilidade geral.

(Conselho Federal de Contabilidade. Seleção de Pareceres: Câmara Técnica do Conselho Federal de Contabilidade: 2003 – 2005. Brasília: CFC, 2005. pp. 144-146)

11.7. Quanto à tributação sobre perdão de dívidas, o mesmo entendimento teve a Divisão de Tributação da Superintendência da 6ª Região Fiscal (MG) da SRF sobre insubsistência do passivo:

SUPERINTENDÊNCIA REGIONAL DA RECEITA FEDERAL 6ª REGIÃO FISCAL
DECISÃO Nº 297 de 21 de dezembro de 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.

(www.receita.fazenda.gov.br. Acesso em 08/06/2006)

11.8. Até então, não se discutia acerca da natureza jurídico-tributária do perdão de dívida a fim de caracterizá-la como “receita financeira” ou como “outras receitas operacionais”. Entretanto, na medida em que tal questão passa a importar tributariamente, uma vez que a receita financeira tem alíquota zero para fins de Cofins e de PIS, relativamente a empresas inseridas no regime de não-cumulatividade destas contribuições (art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004), deve-se dissecar tal ato.

11.8.1. A remissão, segundo Maria Helena Diniz, é

o perdão da dívida pelo credor, colocando-se este na impossibilidade de reclamar o adimplemento da obrigação. A **remissão das dívidas é a liberação graciosa do devedor pelo credor, que voluntariamente abre mão de seus direitos creditórios, com o escopo de extinguir a obrigação, mediante o consentimento inequívoco ou tácito, do devedor**, desde que não haja prejuízo a direitos de terceiro (CC, art. 385). Para Carvalho de Mendonça (*apud* Clóvis Beviláqua, Código Civil Comentado, cit., p. 215) seria a “renúncia gratuita do crédito”, **incondicionalmente** manifestada pelo credor em benefício do devedor.

(...) a remissão é um direito exclusivo do credor de exonerar o devedor, visto ser a extinção dos direitos creditórios pela simples vontade do credor (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 2: teoria geral das obrigações. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. pp. 377-379). **(grifos nossos)**

11.8.2. A remissão pode ser total ou parcial, isto é, pode-se remitir completamente ou parcialmente a obrigação. Ademais, é necessária a aceitação pelo devedor, de forma tácita ou escrita. Não se pode olvidar que a remissão produz como efeito “a extinção da obrigação, equivalendo ao pagamento e à quitação do débito, por liberar o devedor” (DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. V. 2: teoria geral das obrigações. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 382).

11.8.3. Vê-se, portanto, que no caso em tela o ato praticado configura-se uma remissão, pois, foi sim um ato liberatório da credora em favor da devedora (consulente). Aliás, já não é a primeira vez que ocorre tal ato remittente e de proporções vultosas, como se viu no Mandado de Segurança impetrado pela consulente, o qual originou a presente consulta.

11.8.4. Tratando-se, pois, de remissão (seja esta total ou parcial), mesmo sendo um ato bilateral, vê-se que sua natureza assemelha-se a um desconto incondicional, o qual não é tratado nem como despesa financeira (pelo vendedor/credora) ou como receita financeira (pelo comprador/devedor). Da mesma forma, um desconto incondicional pode ser aceito ou não pelo comprador, mas continua a ser um ato liberatório de vendedor, que não implica a caracterização de “resultado financeiro”.

11.8.5. Por sua vez, ao tratar-se de receitas financeiras, é mister o aprofundamento sobre o que seja um “resultado financeiro”. Na Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404, de 15/12/1976), o art. 187 determina apenas que nas despesas operacionais “as despesas

financeiras devem ser deduzidas das receitas financeiras. Por sua vez, doutrinariamente classificam-se como receitas e despesas financeiras

os juros, o desconto e a atualização monetária prefixada, além de outros tipos de receitas ou despesas, como as oriundas de aplicações temporárias em títulos.

(...) nas **despesas financeiras (ou receitas) só se incluem os juros**, mas não as atualizações monetárias ou variações cambiais de empréstimos, as quais são registradas separadamente nas Variações Monetárias.

(...) As despesas financeiras englobam: (...) descontos concedidos a clientes por pagamentos antecipados de duplicatas e outros títulos. Não devem incluir descontos no preço de venda concedidos incondicionalmente, ou abatimentos de preço, que são deduções de vendas.

(...) Como receitas financeiras, há: descontos obtidos, oriundos normalmente de pagamentos antecipados de duplicatas de fornecedores e de outros títulos. (...) Prêmio de resgate de título e debêntures, conta que registra os prêmios auferidos pela empresa em tais resgates, operações essas relativamente incomuns. (IUDÍCIBUS, Sérgio de. MARTINS, Eliseu. GELBCKE, Ernesto Rubens. Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável às demais sociedades. 6. ed. Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras, FEA/USP (FIECAFI). Atlas: São Paulo, 2003. pp. 354-356) (grifos apostos)

11.8.6. No mesmo sentido, entendem Silvério das Neves e Paulo Viceconti que os descontos financeiros são aqueles ligados ou condicionados ao pagamento ou recebimento de títulos por antecipação: “são os descontos obtidos na liquidação antecipada de obrigações”. Ademais, prescrevem esses autores que a conta “Descontos Financeiros Obtidos” (Receita Financeira) deverá ser encerrada a crédito de resultado do exercício”. Por sua vez, entendem ainda que os descontos incondicionais são “parcelas redutoras dos preços de compra e venda, constantes da nota fiscal ou da fatura de serviço e não dependentes de evento posterior à emissão desses documentos” (NEVES, Silvério das. VICECONTI, Paulo Eduardo Vilchez. Contabilidade básica. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Frase Editora, 2004. pp. 115-116) (**grifos apostos**).

11.8.7. Convém ainda atentar para o entendimento doutrinário relativo a ganhos extraordinários que são diversos de receitas financeiras. Nas palavras de Sérgio Iudícibus:

um ganho representa um resultado líquido favorável resultante de transações ou eventos não relacionados às operações normais do empreendimento. Um caso interessante é o das doações recebidas pela empresa, que se podem caracterizar como patrimônio ou como ganho, dependendo da intenção do doador e das circunstâncias da doação. Algumas doações podem ser feitas para fortalecer o patrimônio da empresa, na verdade, na maior parte das vezes, isto acontece. Outras vezes, todavia, como no recebimento de pagamentos extras ou “pagamentos de consciência” para demonstrar reconhecimento por serviços recebidos, a doação pode reforçar o rendimento da entidade. De qualquer forma, o valor das doações deveria ser registrado ou mensurado da mesma forma como fazemos com a receita, isto é, pelo valor corrente dos ativos recebidos na transação de doação. Todavia, grande parte dos ganhos resulta de um confronto entre aspectos favoráveis, semelhantes à mensuração da receita, e desfavoráveis, parecidos com o reconhecimento das despesas, isto é, pelo valor dos bens e serviços utilizados na operação.

No que se refere ao momento de seu reconhecimento, é semelhante ao da receita; entretanto, os contadores são mais rigorosos na aplicação do critério da realização no caso de ganhos do que no caso de receitas. Note-se que ganhos não podem assemelhar-se a receita, e perda não pode assemelhar-se a despesa. Embora quase todos os ganhos e perdas sejam “não operacionais”, não é rigorosamente correto denominá-los como receitas não operacionais ou extraordinárias, mas como ganhos extraordinários (ou perdas), tendo em vista a definição aceita como receita.

Entretanto, uma doação para reforçar o rendimento corrente de um empreendimento poderia ser considerada como receita extraordinária e não ganho, pois, nesse caso, não existe confronto entre aspectos favoráveis e desfavoráveis. (IUDÍCIBUS, Sérgio de. Teoria da Contabilidade. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 175)

11.8.8. *In casu*, não houve desconto por pagamento antecipado, nem prêmio por resgate de título, ou seja, nenhum confronto entre aspectos financeiramente favoráveis e desfavoráveis, mas sim um simples perdão de dívida (ato liberatório) pela credora em favor da devedora (consulente) que se coaduna com o desconto incondicional, o qual não é tratado como “receita financeira”. Logo, a presente insubsistência ativa (do passivo) não há de ser tratada como uma “Receita Financeira”, mas como “Receita - Outros Resultados Operacionais”, o que leva ao entendimento que a remissão de dívida é fato imponível da Cofins e do PIS.

11.8.9. O desconto tem natureza de receita financeira quando há novação em virtude de uma contraposição de fatores favoráveis e desfavoráveis (pagamento antecipado que gera uma redução de juros – recebimento em função do tempo de recebimento do crédito), o que é diferente do caso em tela que retrata uma remissão da dívida (ato liberatório da credora em favor da devedora), pela qual houve um abandono do próprio capital (principal).

11.8.10. Depreende-se, portanto, que o valor relativo às dívidas perdoadas, seja parcial ou integral, constitui receita para o devedor. Para que as receitas sejam consideradas como “financeiras”, há de haver como característica um ganho em razão da disponibilidade de recursos para terceiros em função de certo período de tempo. Sendo assim, o perdão da dívida ou sua redução, seja mediante renegociação ou novação, não constitui receita financeira. É irrelevante para caracterizar a receita tratar-se de perdão do principal ou da multa e juros. Portanto, o perdão de multa e juros também não constitui receita financeira, pois, como acessórios, acompanham a natureza do principal.

12. Do exposto, conclui-se que o perdão de dívida pela credora é um ato jurídico que faz crescer o patrimônio da devedora, de modo que revela capacidade contributiva (objetiva), que, por caracterizar uma receita operacional (diversa da receita financeira), implica receita tributável pela Cofins e pelo PIS, com a alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004).

13. Não obstante o já exposto, o inciso II do art. 116 do CTN deixa claro que de uma situação jurídica exsurge uma obrigação tributária.

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

(...)

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

13.1. Tendo em vista o inciso II acima, não se pode olvidar da legislação aplicável. Observa-se que no contrato ou nos registros do Bacen, constantes dos autos, não há qualquer referência que o perdão da dívida em comento tivesse sido em função de uma doação. Mas, mesmo que fosse uma doação, também seria o caso de tributação *a contrario sensu*, por força do art. 443 do Decreto nº 3.000, de 17/06/1999 (regulamento do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – RIR/99).

Art.443. **Não serão computadas na determinação do lucro real** as subvenções para investimento, inclusive mediante isenção ou redução de impostos concedidas como

estímulo à implantação ou expansão de **empreendimentos econômicos**, e as doações, feitas pelo Poder Público, desde que (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 38, §2º, e Decreto-Lei nº 1.730, de 1979, art. 1º, inciso VIII):

I - registradas como reserva de capital que somente poderá ser utilizada para absorver prejuízos ou ser incorporada ao capital social, observado o disposto no art. 545 e seus parágrafos; ou

II - feitas em cumprimento de obrigação de garantir a exatidão do balanço do contribuinte e utilizadas para absorver superveniências passivas ou insuficiências ativas.

13.2. A remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN. Nesse diapasão, bem expõe Sacha Calmon ao dizer sucintamente que “interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical. Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 576).

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

13.3. Tanto é assim que relativamente à doação recebida pelas pessoas físicas há uma norma isentiva no que se refere ao donatário, conforme o art. 39, XV, do RIR/99: “Não entrarão no cômputo do rendimento bruto: (...) XV-o valor dos bens adquiridos por doação ou herança, observado o disposto no art. 119 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 6º, inciso XVI, e Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, art. 23 e parágrafos)”; o que não ocorre quando a pessoa jurídica é donatária, salvo o disposto no art. 443 do RIR/99 (já transcrito).

13.4. Também não se pode olvidar que a equidade não pode ser utilizada para elidir o pagamento do tributo, conforme dispõe o § 2º do art. 108 do CTN (“O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento do tributo devido”). Sacha Calmon bem resume ao escrever que “a equidade é o sumo do bem e da compreensão na aplicação da lei (*dura lex sed lex*), mas não pode dispensar o pagamento do tributo devido” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 570).

Conclusão

14. À vista do exposto, conclui-se que em decorrência da remissão de empréstimo com prazo de carência:

14.1. i) O estorno de despesas de juros decorrente de perdão de empréstimo, com prazo de carência, por força da coisa julgada contida no Mandado de Segurança nº xxxxx, há de ser considerado como reversão de provisão, o que leva à exclusão da base de cálculo da Cofins e do PIS, mesmo sob a égide das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003;

14.2. ii) A remissão de dívida referente ao capital importa para devedor (remitido) receita operacional, diversa da receita financeira, o que implica fato impositivo tributário da

Cofins, do PIS, estas com alíquota superior a zero (diversamente do que trata o art. 1º do Decreto nº 5.442, de 09/05/2005, c/c o §2º do art. 27 da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, do IRPJ e da CSLL, concretizado no momento do ato jurídico remitente, por ser uma insubsistência do passivo (ativa).

Ordem de Intimação

15. Consoante o disposto no art. 48 da Lei nº 9.430, de 27/12/1996, os procedimentos administrativos de consulta serão solucionados em instância única, não cabendo, da presente Solução, recurso de ofício ou voluntário nem pedido de reconsideração. Excepcionalmente, se o interessado vier a tomar conhecimento de outra Solução divergente da presente, aplicada à mesma matéria e fundada em idêntica norma jurídica, caberá recurso especial, sem efeito suspensivo, para a Coordenação-Geral de Tributação (Cosit), em Brasília (DF), conforme o art. 16 da IN SRF nº 573/2005.

16. Publique-se no Diário Oficial da União extrato da ementa desta Solução, em atendimento ao disposto no §4º do art. 48 da Lei nº 9.430/1996 e no art. 13 da IN SRF nº 573/2005.

17. Encaminhe-se ao Serviço de Orientação e Análise Tributária (Seort), da Delegacia da Receita Federal do Brasil em xxxxx(PR), para ciência da interessada.

Marco Antonio Ferreira Possetti
Chefe da Divisão de Tributação da
SRRF 9ª RF
Matr. 1.936
Competência delegada pela Portaria
SRRF nº 59, de 3/3/1997 (*DOU de*
11/3/1997)