Perdão de dívidas na recuperação judicial tem tributação diferenciada

1. Introdução

É certo que, durante a recuperação judicial, a empresa continua no pleno controle das suas atividades (ao contrário do que ocorre na falência — Lei 11.101/2005, artigo 75, *caput*), incorrendo no fato gerador da generalidade dos tributos. Isso não afasta, contudo, a possibilidade de especificidades desse regime derrogarem algumas regras tributárias também específicas. Cuida-se aqui de saber se — e, em caso positivo, quando — estão sujeitos ao IRPJ, à CSLL, ao PIS e à Cofins os descontos obtidos pelo contribuinte no âmbito do seu plano de recuperação judicial.

Anote-se de saída que a aplicação do regime ordinário — incidência plena e imediata — parece colidir com a finalidade do instituto. De fato, segundo o artigo 47 da Lei 11.101/2005, "a recuperação judicial tem por objetivo viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica".

Um dos principais meios para o atingimento desse resultado é "a concessão de prazos e condições especiais para pagamento das obrigações vencidas ou vincendas" (Lei 11.101/2005, artigo 50, inciso I). Ora, parece ilógico que a União, tendo editado lei voltada ao reerguimento das empresas em dificuldade, neutralize em grande parte o instrumento preferencial que instituiu para esse fim, exigindo prontamente tributos que somam, para o contribuinte sujeito ao lucro real, 38,65% (34% de IRPJ e CSLL + 4,65% de PIS/Cofins sobre receitas financeiras) ou 43,25% (caso se considere que os descontos são receitas não financeiras) dos descontos obtidos.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Vale insistir: não se está a dizer que a empresa em recuperação judicial esteja livre de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins sobre as suas atividades geradoras de receitas e rendas novas. Predica-se apenas que essestributos não incidam, ou não incidam de imediato, sobre o fenômeno que constitui a essência mesma da recuperação, o ato por meio da qual ela se materializa. Afinal, o Direito deve ser interpretado sob alógica da razoabilidade e da coerência (não contradição).

Analisemos a questão separadamente em relação aos tributos sobre a receita e àqueles sobre a renda.

2. Quanto ao PIS e à Cofins
Não há dúvida de que, do ponto de vista contábil, o perdão total ou parcial de dívida equivale a uma receita. Isso o que se lê no item 4.47 do Pronunciamento CPC 00/2011 (R1): "O reconhecimento da receita ocorre simultaneamente com o reconhecimento do aumento nos ativos ou da diminuição nos passivos (por exemplo, o aumento líquido nos ativos originado da venda de bens e serviços ou o decréscimo do passivo originado do perdão de dívida a ser paga)". Na mesma linha vai a Resolução CFC 1.374/2011.

Adverte o STF, porém, que "o conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, b, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário" (Pleno, RE 606.107/RS, relatora ministra Rosa Weber, DJe 25/11/2013).

E, à vista da capacidade contributiva e do não confisco, o conceito jurídico de receita limita-se aos ingressos financeiros efetivos. Para Aires Barreto, receita é "a entrada que, sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, se integra ao patrimônio da empresa, acrescendo-o, incrementando-o"[1]. A noção é chancelada pelo STF: "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 ressalvas ou condições" (RE 606.107/RS).

Também o Carf adere ao entendimento. Tratando especificamente do perdão de dívidas, registra que este "nunca poderia ser tratado como receita para fins de tributação (apenas para fins de demonstração de resultado da empresa), por não configurar ingresso. Ele não se integra ao patrimônio de forma inaugural — não há aquisição de disponibilidade nova, mas apenas eliminação de um comprometimento patrimonial existente" (Acórdão 3402-004.002, relator conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, j. 30/3/2017).

Como fica claro, a intributabilidade do perdão de dívidas pelo PIS e pela Cofins impõe-se de forma ampla, esteja ou não a devedora em recuperação judicial — circunstância que, caso verificada, apenas reforça a conclusão alcançada.

3. Quanto ao IRPJ e à CSLL
Para as empresas — em recuperação ou não — tributadas pelo lucro presumido, o raciocínio referente ao PIS e à Cofins é extensível ao IRPJ e à CSLL, visto que a renda naquele regime corresponde a um porcentual da receita bruta definida pelo artigo 12 do Decreto-lei 1.598/77 (Lei 9.430/96, artigo 25, inciso I), e receita para fins tributários aqui não há.

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Já no lucro real, a base de cálculo do IRPJ e da CSLL é apurada a partir do lucro contábil, com as adições e exclusões determinadas em lei (Decreto-lei 1.598/77, artigo 6º). Como visto acima, o perdão de dívidas é receita para fins contábeis, donde integrar o lucro líquido. À falta de previsão legal para a sua exclusão para efeitos fiscais, a conclusão que se impõe em princípio é pela sua tributabilidade.

Tal afirmação, porém, comporta dois temperamentos. O primeiro diz respeito ao momento da incidência. Segundo o artigo 61 da Lei 11.101/2005, a redução das dívidas fica sujeita ao efetivo cumprimento das obrigações previstas no plano que se vencerem até dois anos depois da concessão da recuperação judicial, não se consolidando na hipótese contrária — situação na qual se decretará a falência e se exigirão os valores e as garantias originais[2].

Trata-se, assim, de redução provisória, que só se confirmará após a ocorrência de evento futuro e incerto — isto é, de redução sujeita a condição suspensiva. E esta, segundo os artigos 116, inciso I, e 117, inciso II, do CTN, posterga o fato gerador tributário até a sua efetiva implementação[3].

Há sólida jurisprudência administrativa sobre o tema, de resto tratando-o de forma genérica, e não limitada à recuperação judicial. No Acórdão 101-92550 (relator conselheiro Raul Pimentel, j. 23/2/99), relativo ao IRPJ sobre a redução de dívida decorrente de transação celebrada entre um mutuário e o Banco do Brasil, o Conselho de Contribuintes consignou que, "se o acordo é realizado com condição suspensiva, a realização dos eventuais ganhos daí decorrentes, como *o abatimento na dívida se cumpridas integralmente todas as prestações*" [calculadas pelo valor descontado, e não pelo valor cheio da dívida], "deve aguardar o momento de sua implementação, na forma prevista nos artigos 116 e 117 do CTN".

No mesmo sentido foi o acórdão CSRF/01-04.762 (relator conselheiro José Clóvis Alves, j. 1º/12/2023). O estado do Ceará emprestava à empresa 60% do seu ICMS mensal, perdoando o saldo devedor do financiamento após a quitação de 60% do respectivo valor em 36 meses. Resultava daí que o contribuinte tinha uma redução efetiva de 24% do imposto total devido — pois 60% de 60% são 36%. O Fisco exigiu IRPJ e CSLL de imediato sobre essa redução, alegando que ela seria eficaz desde logo, ainda que sujeita a condição resolutória (pois o valor não foi desembolsado pelo particular, mas, sim, adiantado pelo estado a título de empréstimo).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais desautorizou a pretensão, afirmando ser mais adequado "configurar a cláusula de desconto como sujeita à condição suspensiva, pois somente com a quitação do financiamento absolutamente em dia, fato que ocorreria 36 meses após a concessão do financiamento, é que o desconto restaria confirmado". E arrematou, com indiscutível razão: "Antes disso, a dívida era total, ainda que com previsão de desconto para pagamento no prazo certo", donde não ser admissível "tributar tal parcela no momento da concessão do financiamento".

Recente acórdão, também relativo a financiamento de ICMS por parte do Ceará (com as diferenças de que o empréstimo era de 75% do débito e de que o perdão era de 75% do valor emprestado, caso pagos 25% do respectivo valor em 36 meses), confirma que a visão do Carf sobre a matéria não se alterou. Como se lê no voto do relator, é "indiscutível que a recuperação da despesa decorrente do benefício fiscal instituído pelo ente estatal estava submetida a condição suspensiva, de modo que o contribuinte somente se obrigava a computar os efeitos fiscais decorrentes do benefício a partir do momento em que

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

referida condição fosse implementada, no caso, a partir do 36º mês contado do desembolso" (Acórdão 1301-002.000, relator conselheiro Wilson Fernandes Guimarães, j. em 3/5/2016).

O diferimento do IRPJ e da CSLL sobre o perdão condicional de dívidas, decorrente de lei expressa e aplicável à generalidade dos contribuintes, guarda especial sintonia com o espírito da recuperação judicial. De fato, ainda que represente um ganho, a redução de passivo não gera uma disponibilidade nova de caixa com a qual se pudessem quitar de imediato aqueles tributos — e uma empresa em recuperação está, por definição, em crise de liquidez.

O segundo temperamento à conclusão pela tributabilidade das reduções de dívidas concerne àquelas contratadas entre empresas do mesmo grupo. De fato, à tributação dessa receita contábil na empresa devedora corresponde o reconhecimento de uma despesa dedutível na credora: incidência de um lado, alívio de outro, de forma a evitar a dupla tributação de um mesmo ganho. É o que decorre do artigo 9º, parágrafos 1º, inciso IV, e 4º, da Lei 9.430/96[4].

Ocorre que, por força do parágrafo 6º do mesmo artigo, esse alívio não é aplicável à credora pertencente ao mesmo grupo econômico da devedora[5]. Assim, a manutenção da incidência nesta última acarretaria inaceitável dupla tributação, em ofensa ao conceito de renda (disponibilidade simultânea da renda para duas pessoas distintas), à capacidade contributiva e ao não confisco. Donde entendermos que, nessa específica situação, terá a devedora direito de excluir em definitivo tais receitas contábeis na apuração do seu lucro real.

4. Conclusões

a) O perdão total ou parcial de dívidas, esteja ou não a empresa devedora em recuperação judicial, é intributável pelo PIS e pela Cofins, bem como pelo IRPJ e pela CSLL calculados pelo lucro presumido;

b) No regime do lucro real, o perdão de dívidas é em princípio tributável pelo IRPJ e pela CSLL, mas a incidência fica diferida até o momento em que aquele se tornar irreversível — o que, para as empresas em recuperação judicial, ocorre após o cumprimento de todas as obrigações previstas no plano que se vencerem até dois anos depois do deferimento da recuperação;

c) No regime do lucro real, não se sujeita ao IRPJ e à CSLL o perdão de dívidas para com empresas do mesmo grupo econômico, esteja ou não a devedora em recuperação judicial.

[1] A Nova Cofins: Primeiros Apontamentos. In *Revista Dialética de Direito Tributário* 103, São Paulo: Dialética, abril de 2004, p. 7-16.
[2] "Art. 61. Proferida a decisão prevista no art. 58 desta Lei, 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.
§ 1º. Durante o período estabelecido no caput deste artigo, o descumprimento de qualquer obrigação prevista no plano acarretará a convolação da recuperação em falência, nos termos do art. 73 desta Lei.
§ 2º. Decretada a falência, os credores terão reconstituídos seus direitos e garantias nas condições originalmente contratadas, deduzidos os valores eventualmente pagos e ressalvados os atos validamente

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

praticados no âmbito da recuperação judicial."
[3] "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.
(…)
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."
[4] "Art. 9º. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo.
§ 1º. Poderão ser registrados como perda os créditos:
(…)
IV – contra devedor declarado falido ou pessoa jurídica em concordata ou recuperação judicial, relativamente à parcela que exceder o valor que esta tenha se comprometido a pagar, observado o disposto no § 5º.
(…)
§ 4º. No caso de crédito com pessoa jurídica em processo falimentar, em concordata ou em recuperação judicial, a dedução da perda será admitida a partir da data da decretação da falência ou do deferimento do processamento da concordata ou recuperação judicial, desde que a credora tenha adotado os procedimentos judiciais necessários para o recebimento do crédito."
[5] "Art. 9º, 6º. Não será admitida a dedução de perda no recebimento de créditos com pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada, bem como com pessoa física que seja acionista controlador, sócio, titular ou administrador da pessoa jurídica credora, ou parente até o terceiro grau dessas pessoas físicas."

Date Created
22/08/2018

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.