

RECEITA TRIBUTÁVEL E REDUÇÃO DE DÍVIDAS NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

TAXABLE REVENUE AND DEBT RELIEF IN JUDICIAL REORGANIZATION

Thiago de Mattos Marques*¹

LLM em Direito Tributário Internacional pela Vienna University of Economics and Business (Wirtschaftsuniversität Wien – WU). Mestre em Direito Fiscal pela Universidade de Coimbra. Advogado. E-mail: thiago.marques@bicharalaw.com.br

Recebido em: 07-09-2020

Aprovado em: 26-10-2020

DOI: <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-18>

RESUMO

Este estudo visa demonstrar os impactos fiscais decorrentes do conceito de receita tributável sobre as empresas envolvidas em um cenário de recuperação judicial: tanto empresas devedoras (em recuperação), como empresas credoras. A partir da análise de dois requisitos necessários para a configuração de receita tributável, que apontam para a exigência de ingresso financeiro que revele efetiva capacidade contributiva para que fique caracterizada a receita tributável, o estudo demonstrará não apenas que a redução de dívidas não pode ser considerada como receita tributável da perspectiva das empresas devedoras, mas também que o perdão de dívidas (ainda que parcial) autoriza as empresas credoras a recuperar tributos eventualmente recolhidos sobre valores que, na realidade, não foram recebidos.

PALAVRAS-CHAVE: RECEITA TRIBUTÁVEL, REDUÇÃO DE DÍVIDAS, PERDÃO DE DÍVIDAS, RECUPERAÇÃO JUDICIAL, PIS/COFINS, IRPJ E CSLL

ABSTRACT

This study seeks to show the tax impacts of the concept of taxable revenue on companies involved in a judicial reorganization scenario: both debtor companies (in recovery) and creditor companies. Based on the analysis of

¹* O autor agradece os valiosos comentários e sugestões de Belisa Ferreira Liotti durante a elaboração deste artigo. Eventuais erros, entretanto, são de responsabilidade exclusiva do autor.

two requirements for the configuration of taxable revenue, which point to the need for financial inflow that reveals an effective ability to pay in order to be characterized as taxable revenue, the study will show not only that the debt relief cannot be considered as taxable revenue from the perspective of debtor companies, but also that the debt relief (even if partial) allows creditor companies to recover any taxes that may have been eventually paid on amounts that were not actually received.

KEYWORDS: : TAXABLE REVENUE, DEBT RELIEF, DEBT REMISSION, RECEIVERSHIP, JUDICIAL REORGANIZATION, PIS/COFINS, IRPJ AND CSLL

I. INTRODUÇÃO

A concessão de prazos e condições especiais para pagamento de obrigações vencidas ou vincendas e a novação de dívidas da empresa devedora constituem relevantes meios de recuperação judicial² que refletem a finalidade que se visa promover com o princípio da preservação da empresa³ de “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”⁴.

Diante da relevância de tais meios de recuperação judicial, adquire particular importância o tratamento tributário dispensado à redução de dívidas (ou perdão parcial de dívidas)⁵, tanto na perspectiva da empresa em recuperação, como na perspectiva de seus credores. De um lado, se forem exigidos tributos da empresa devedora tendo por base as reduções obtidas na renegociação de seu passivo, tais exigências drenarão recursos valiosos para a persecução do objetivo visado com a recuperação judicial. De outro, caso o recebimento pelos credores de apenas parte dos valores acordados seja desconsiderado sob o aspecto fiscal – mantendo-se a tributação das operações realizadas entre tais credores e a empresa em recuperação a partir das bases originalmente contratadas, sem se ter em conta os valores efetivamente recebidos, que muitas vezes são expressivamente inferiores aos que foram inicialmente previstos –, isso repercutirá no alcance das reduções que serão

2 Art. 50, incisos I e IX, da Lei n. 11.101/2005.

3 Cf. Luiz Felipe Salomão e Paulo Penalva Santos (Recuperação judicial, extrajudicial e falência: teoria e prática. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, n. I.8.1. [edição digital]). Ao tratar do princípio da preservação da empresa, o Parecer n. 534/2004, da Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal (Diário do Senado Federal de 10.06.2004, p. 17865), observou que, “em razão de sua função social, a empresa deve ser preservada sempre que possível, pois gera riqueza econômica e cria emprego e renda, contribuindo para o crescimento e o desenvolvimento social do País”.

4 Art. 47 da Lei n. 11.101/2005. Neste estudo, os princípios jurídicos são tidos como normas imediatamente finalísticas que estabelecem um fim (ou objetivo) a ser promovido, salientando-se que “a positividade de princípios implica a obrigatoriedade da adoção dos comportamentos necessários à sua realização”, consoante lição de Humberto Ávila (Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015a, p. 102-103). Assim, tendo o art. 47 da Lei n. 11.101/2005 positivado o princípio da preservação da empresa, deve-se obrigatoriamente adotar medidas conducentes à promoção da correspondente finalidade.

5 Este estudo não faz qualquer distinção entre “redução de dívidas” e “perdão (parcial ou total) de dívidas”, apenas cabendo pontuar, embora sem adentrar o conceito civil da remissão de dívidas, que na recuperação judicial o perdão de dívidas não configura ato unilateral, tampouco liberalidade do credor.

concedidas, igualmente subtraindo recursos que poderiam (deveriam) ser empregados nos esforços para viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor.

Conseqüentemente, delimitar a possibilidade de exigência de tributos como PIS/Cofins, IRPJ e CSLL em um cenário de recuperação judicial é imprescindível para orientar a escolha e calibração dos meios de recuperação que serão adotados⁶. Nesse contexto, uma tentativa apressada de responder a tal necessidade poderia sugerir que a questão se resume a uma colisão entre os objetivos inerentes à recuperação – de permitir a continuidade da empresa, preservando empregos e sua função social e estimulando a atividade econômica – e os objetivos arrecadatários – voltados à obtenção de recursos financeiros que permitam ao Estado desempenhar suas atividades, de interesse geral. Mas, além de simplista e questionável⁷, essa forma dicotômica de abordar o tema ignora o princípio constitucional da capacidade contributiva, que deve necessariamente orientar a tributação e que não pode ser ignorado na definição do conceito de “receita” para fins fiscais, conceito que vincula diretamente a exigência dos mencionados tributos.

Sem descuidar dos aspectos contábeis e normativos pertinentes, este estudo enfatizará dois dos requisitos que devem ser observados para que determinado evento seja classificado como receita para fins jurídico-tributários, inclusive em virtude da necessária observância do princípio da capacidade contributiva. Com isso, pretende-se demonstrar que tanto a controversa (ou mesmo equivocada) afirmação de que “a exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados”⁸, como a decisão proferida pela Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf sobre a tributação do perdão parcial de dívidas⁹, na verdade, não são compatíveis com o conceito de receita tributável e, por isso, não devem orientar o tratamento fiscal conferido à redução de dívidas decorrentes da recuperação judicial.

II. RECEITAS CONTÁBIL E TRIBUTÁVEL: DISTANCIAMENTOS

O ponto de partida para a análise do tratamento tributário cabível diante do perdão parcial de dívidas no âmbito da recuperação judicial é a definição do conceito de receita tributável. Isso porque, para além de a legislação de regência do PIS/Cofins determinar que a base de cálculo dessas contribuições é a receita das empresas contribuintes¹⁰, quer no regime cumulativo, quer no regime não cumulativo, também a prescrição normativa da base de

6 Neste estudo as alusões ao IRPJ e à CSLL remetem especificamente ao regime do lucro presumido, sendo também aplicáveis ao lucro arbitrado. Essa questão será esclarecida no tópico III.2.

7 Questionável, pois também na perspectiva arrecadatária é intuitivamente mais vantajoso que a empresa em recuperação supere a crise, reabilitando-se ao regular funcionamento, gerando não apenas emprego e renda, mas recursos para os cofres públicos através dos tributos que recolhe.

8 Vide tópico IV.2.

9 Vide tópico IV.3.

10 Vide tópico III.1, em especial notas 70 e 71.

cálculo do IRPJ e da CSLL devidos pelas empresas optantes pelo lucro presumido remete à receita auferida por tais sociedades¹¹. Assim, visando definir o conceito de receita tributável, é válido inicialmente perquirir acerca do conceito contábil de receita, tendo em vista especificamente a redução de dívidas.

II.1. Conceito contábil de receita e a redução de dívidas

A Resolução n. 2019/NBCTGEC, do Conselho Federal de Contabilidade (CFC), conferiu nova redação à Norma Brasileira de Contabilidade Técnica Geral (NBC TG) Estrutura Conceitual¹², acolhendo o Pronunciamento Técnico CPC 00 (R2) emitido pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC)¹³. A NBC TG Estrutura Conceitual “descreve o objetivo do, e os conceitos para, relatório financeiro para fins gerais”¹⁴ e, dentre os diversos assuntos que aborda, traz a definição de “receita” para a contabilidade. Nos termos da NBC TG Estrutura Conceitual, “receitas são aumentos nos ativos, ou reduções nos passivos, que resultam em aumentos no patrimônio líquido, exceto aqueles referentes a contribuições de detentores de direitos sobre o patrimônio”¹⁵. Ou seja, para a contabilidade, além de resultar da entrada de recursos e do aumento de ativos, a receita também pode resultar da liquidação de passivos¹⁶, de modo que, sempre segundo a norma contábil, haverá receita quando da extinção total ou parcial de uma exigibilidade¹⁷. Tal definição repercute na questão do reconhecimento de receitas, constando da NBC TG Estrutura Conceitual que “o reconhecimento de receita ocorre ao mesmo tempo que [...] o desreconhecimento do passivo, ou diminuição no valor contábil do passivo”¹⁸.

Na linha do que foi brevemente descrito na introdução, é natural (e esperado) que durante o processo de recuperação judicial sejam adotados meios de recuperação que resultem no perdão parcial de dívidas da empresa em recuperação. Subsumindo essa realidade fática à disciplina contábil brevemente descrita nesse tópico, é possível concluir que, para a contabilidade, o resultado da adoção de tais meios de recuperação judicial, ao implicar a

11 Vide tópico III.2, em especial nota 85.

12 Consoante sua ementa, a Resolução CFC n. 2019/NBCTGEC, publicada em 13.12.2019, “dá nova redação à NBC TG ESTRUTURA CONCEITUAL, que dispõe sobre a estrutura conceitual para relatório financeiro”. Além disso, de acordo com seu preâmbulo, a NBC TG Estrutura Conceitual foi adotada em consonância com a sua equivalente internacional – Conceptual Framework do IASB.

13 Trata-se do CPC 00 (R2) – Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro, aprovado em 01.11.2019. Consoante o termo de aprovação, “O Pronunciamento foi elaborado a partir do Conceptual Framework for Financial Reporting e sua aplicação, no julgamento do Comitê, produz reflexos contábeis que estão em conformidade com o documento editado pelo IASB”.

14 Item SP1.1 da NBC TG Estrutura Conceitual.

15 Item 4.68 da NBC TG Estrutura Conceitual.

16 Tal indicação constava expressamente da NBC TG Estrutura Conceitual anterior, CPC 00 (R1) item 4.32.

17 Nesse sentido, o Manual de Contabilidade da Fipecafi (Ernesto Rubens Gelbcke et al. Manual de contabilidade societária. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 37) sugere que “as receitas implicam aumento do patrimônio líquido, na maioria das vezes por aumento de ativos, mas também às vezes por redução de passivos”, indicando entre os exemplos justamente o “perdão ou ajuste do valor de uma dívida”.

18 Item 5.4 (a)(ii) da NBC TG Estrutura Conceitual.

diminuição do passivo da empresa em recuperação, deve ser reconhecido como receita. Diante dessa conclusão, faz-se necessário fixar os limites do alcance do conceito contábil de receita em sede tributária.

II.2. Limites do alcance do conceito contábil de receita em sede tributária

Visto que, consoante a disciplina contábil, o perdão parcial de dívidas porventura obtido no curso de recuperação judicial será considerado receita da empresa em recuperação, é preciso avançar e questionar se tal classificação contábil necessariamente vincula a tributação. Uma questão que passa pelo papel da contabilidade na interpretação e aplicação do direito tributário, no intuito de verificar se a “receita” a que remetem a Constituição Federal e as leis tributárias corresponde àquilo que é considerado receita pela contabilidade ou se, ao contrário, é preciso buscar um conceito próprio (constitucional e tributário) de receita para fins de interpretação e aplicação do direito.

Sem colocar em dúvida a relevância do papel desempenhado pela contabilidade em matéria tributária, é inadmissível que conceitos constitucionais e legais estejam subordinados a definições informadas pelas normas contábeis¹⁹. Na verdade, é preciso reconhecer que sequer a disciplina contábil tem a pretensão de vincular a tributação. Tanto é assim que a NBC TG 47²⁰ – que também adota uma definição de receita que remete à “redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido”²¹ – indica expressamente que, apesar de que “a divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas nesta norma”, “a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, ‘Receita Bruta Tributável’, para fins fiscais e outros”²². Percebe-se, portanto, que mesmo as normas contábeis reconhecem a distinção entre os conceitos de receita contábil e receita tributável.

19 Após reconhecer que a contabilidade “constitui ferramenta indispensável para a tributação, permitindo a identificação da ocorrência de fatos geradores e o dimensionamento dos tributos devidos”, Leandro Paulsen (Curso de direito tributário completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 41-42) pondera que “como o objeto da tributação é a riqueza reveladora de capacidade contributiva, sob essa perspectiva é que precisam ser consideradas as bases econômicas”, concluindo nos seguintes termos: “Daí por que nem tudo o que contabilmente é considerado receita, por exemplo, pode sê-lo para fins de tributação”. Ricardo Mariz de Oliveira (Fundamentos do imposto de renda. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 92-93) também é categórico quanto à necessidade de “afastar qualquer possibilidade de receita, no sentido jurídico, ser um simples lançamento contábil ou aquilo que a contabilidade venha a reconhecer como tal”, acrescentando que “uma receita não deixa de ser receita por ter sido contabilizada em alguma outra conta que não a de receita, tanto quanto um ingresso ou entrada que não seja receita não passa a sê-lo exclusivamente por ter sido creditado à conta de receita, qualquer que seja o motivo deste lançamento contábil, derive ele de engano do contabilista ou de atendimento a alguma regulamentação própria do setor de atividade em que a pessoa jurídica esteja atuando, ou mesmo de uma norma contábil de caráter geral”, para então concluir no sentido de ser “impossível que algo que não seja receita segundo o direito possa ser considerado como tal sob a invocação de princípios contábeis geralmente aceitos ou de qualquer outro conceito genérico”.

20 A NBC TG 47, aprovada pelo CFC em 25.11.2016, é fruto do Pronunciamento CPC 47 – Receita de contrato com cliente, aprovado pelo CPC em 04.11.2016.

21 Em seu Apêndice A – Definição de termos, a NBC TG 47 define receita como o “aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio”.

22 Item 112A da NBC TG 47.

Com efeito, não cabe supor que regras contábeis se imponham em matéria de tributação, seara na qual preponderam as normas constitucionais e legais pertinentes²³. A partir dessa constatação e diante da inexistência de disposição constitucional ou legal que indique expressamente o significado de “receita” para fins tributários²⁴, cabe ao intérprete e aplicador do direito determinar seus contornos e conteúdo, o que só pode ser feito com estrita aderência aos princípios constitucionais que informam a tributação²⁵, em meio aos quais está o princípio da capacidade contributiva²⁶, especialmente destacado neste estudo.

Assim, em um esforço para delimitar o alcance de “receita” em âmbito jurídico-tributário, é preciso definir os requisitos necessários para que o resultado de determinado evento possa ser considerado como receita tributável. Dito isso e considerando o foco da presente análise, serão examinados dois requisitos em particular. Inicialmente, será verificado se quaisquer eventos conducentes a resultados positivos que as normas contábeis indicam dever ser registrados como receita configuram receita também no específico âmbito fiscal. Em seguida, nos casos em que se está diante de um efetivo ingresso financeiro, deve-se avaliar se este representa uma receita tributável, tendo necessariamente em conta o princípio da capacidade contributiva para que o conceito de receita tributável que vier a ser fixado seja compatível com esse princípio constitucional²⁷.

II.3. Receita para fins jurídico-tributários: necessário ingresso financeiro

Retomando a exposição do tópico II.1, a contabilidade classifica como receita o resultado positivo obtido com a liquidação de um passivo, o que autoriza concluir pela necessidade

23 Paulo de Barros Carvalho (Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 173) registra que “de um mesmo evento pode-se construir um fato jurídico ou um fato contábil; mas um e outro são sobremaneira diferentes, o que impede de inscrever o último como antecedente da norma individual e concreta, dado que representa unidade carente de significação jurídica. O fato capaz de implicar o conseqüente normativo haverá de ser sempre fato jurídico, mesmo que muitas vezes haja situações em que num e noutro estejam presentes os mesmos conteúdos denotativos”.

24 Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2008, p. 95) observa que “não existe qualquer norma que diga o que se considera ser ‘receita’ em geral ou que estabeleça em tese as características dessa entidade tão mencionada, mas não definida”.

25 Recordando, com Ricardo Lobo Torres (Interpretação e integração da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). Interpretação e aplicação da lei tributária. São Paulo: Dialética, 2010, p. 337), que “a interpretação se vincula aos valores que informam a norma jurídica, bem como aos princípios deles derivados, expressos ou implícitos”.

26 O princípio da capacidade contributiva foi positivado na Constituição Federal por meio do § 1º do art. 145, que determina que, “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”. Com o objetivo de não estender demasiadamente este estudo em torno de questões que já gozam de tranquila aceitação, mas sem deixar de, ao menos, mencionar tais questões em face da literalidade do texto constitucional, é preciso pontuar, inicialmente, que a expressão “sempre que possível”, constante do § 1º do art. 145 da Constituição Federal, deve ser compreendida no sentido de que o princípio da capacidade contributiva apenas não caberá quando sua aplicabilidade for impossível ao caso, como muito bem exposto na lição de Regina Helena Costa (Princípio da capacidade contributiva. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 95-97). Além disso, a alusão em tal dispositivo a “impostos” não restringe sua projeção apenas a essa espécie tributária, como frisa Leandro Paulsen (Op. cit., 2018, p. 74), para quem a capacidade contributiva é “princípio fundamental de tributação aplicável a todas as espécies tributárias”. Uma visão que já em 1999 era acolhida pelo STF (vide o RE n. 177.835/PE, DJ de 25.05.2001) e que foi confirmada no julgamento, sob o rito da repercussão geral, do RE n. 606.107/RS, DJ de 25.11.2013, no qual a tributação via PIS/Cofins foi perspectivada a partir do princípio da capacidade contributiva (dada sua relevância e conexão com o objeto deste estudo, o RE n. 606.107/RS será objeto do tópico II.6).

27 A necessidade de compatibilidade entre o conceito de receita que vier a ser fixado e o princípio da capacidade contributiva decorre do fato de que esse “configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias”, conforme leciona Leandro Paulsen (Op. cit., 2018, p. 74).

(pelo viés contábil) de se reconhecer uma receita quando se verifica um perdão parcial de dívidas²⁸ – que pode perfeitamente resultar dos esforços de recuperação judicial. Contudo, o fato de, da perspectiva das ciências contábeis, o resultado oriundo dos meios de recuperação adotados ser assim classificado não autoriza a automática transposição dessa classificação para o campo jurídico-tributário²⁹, sobretudo tendo em vista que tais resultados, a rigor, não representam qualquer ingresso financeiro (efetivo ou potencial) para a empresa.

Daí a necessidade de ser fixado um primeiro requisito no esforço de definição da receita tributável, concernente à conexão entre o evento fático ocorrido (qualquer que seja a classificação ou registro contábil que receba) e o correspondente ingresso de recursos financeiros. Isso porque receita para fins tributários depende necessariamente da ocorrência de ingresso financeiro³⁰. Tal constatação, que inclusive decorre do uso linguístico em que se dá o emprego do termo “receita”³¹, implica que eventuais modificações de obrigações decorrentes de operações anteriores, ainda que eventualmente traduzam fato do qual decorre aumento do patrimônio da empresa, por não corresponderem a um ingresso financeiro, não podem ser consideradas como receita para fins tributários³². Naturalmente, isso não significa dizer que tais acréscimos patrimoniais não são passíveis de tributação – ao contrário, os resultados positivos percebidos pela empresa em virtude, por exemplo, da renegociação de dívidas, mesmo que não correspondam a um ingresso financeiro, podem impactar o valor devido por essa empresa a título de tributo, desde que

28 Para uma crítica a essa abordagem, vide José Antonio Minatel (Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação. São Paulo: MP, 2005).

29 Vide, a esse respeito, notas 18 e 22.

30 Cf. José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 58). Ao escrever sobre a “identificação do que seja uma receita”, Ricardo Mariz de Oliveira (Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?). In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel (coord.). Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 298-299) observa que “uma primeira constatação a este respeito é que se está tratando de um movimento de adentramento, de algo com valor econômico, no patrimônio”. Daí ser possível falar em ingresso financeiro como um primeiro requisito para a classificação do resultado de um evento como receita. Uma noção também amparada nas decisões do STF – vide, por exemplo, o voto proferido pela Ministra Ellen Gracie no julgamento, sob o rito da repercussão geral, do RE n. 564.413/SC (DJe de 03.11.2010), no qual a Ministra esclarece que, “conceitualmente, receitas são os ingressos que a pessoa jurídica aufer e que se incorporam ao seu patrimônio”.

31 Geraldo Ataliba (Estudos e pareceres de direito tributário. São Paulo: RT, 1978, p. 85) salienta que “o conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade”. Por esse motivo, frisa Ataliba, “só se considera receita o ingresso de dinheiro que vem a integrar o patrimônio da entidade que a recebe”. Na visão de José Luiz Bulhões Pedreira (Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 455-456), “receita é a quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem as fontes do seu resultado”, razão pela qual seu recebimento “ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo”. De sua parte, Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2008, p. 102) indica ser a receita “um tipo de entrada ou ingresso no patrimônio da pessoa jurídica”. Não por outro motivo, José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 99) observa que “nas diferentes perspectivas e linguagens em que o vocábulo [receita] foi isoladamente versado, sem qualquer outro qualificativo para demarcá-lo, o ingresso aparece incontestavelmente como nota determinante ao conceito de receita”. Isso contribui para que Minatel (p. 124) relacione entre os “atributos imprescindíveis para qualificar essa específica realidade expressada sob o signo de receita”, como seu “conteúdo material”, o “ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica”.

32 José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 58) aponta que “essa específica realidade (receita), recortada pelo texto constitucional, tem contornos definidos para circunscrever nesse preciso rótulo a contrapartida de operações, ou de negócios jurídicos, em que esteja necessariamente presente a disponibilidade do ingresso financeiro, ou seu equivalente em moeda”. Nessa passagem, Minatel distingue o conceito de receita, “que exige o ingresso”, do conceito de renda, “o qual requer um confronto entre fatos de diferentes matizes, na busca do efetivo resultado propiciador de um acréscimo de riqueza nova”.

se esteja diante de tributo voltado especificamente para a tributação da renda dessa empresa, apurada com base no lucro real, e não da sua receita³³.

Assim, a renegociação de uma obrigação entre as partes contratantes envolvendo, por exemplo, a aquisição de bens para revenda, e da qual resulte um perdão parcial da dívida decorrente dessa aquisição, representa justamente isto: um perdão parcial de dívida a impactar o custo de aquisição de bens para revenda, nunca uma receita para fins fiscais³⁴. Ainda que tal evento possa afetar o valor devido a título de imposto sobre a renda da empresa quando o imposto for apurado com base no lucro real, referida renegociação não resulta em receita dessa empresa da perspectiva jurídico-tributária, por não ter sido atendido o requisito de ingresso financeiro.

II.3.a. Receita como ingresso financeiro, praticidade fiscal e a questão temporal

A conclusão pela exigência da ocorrência de um ingresso financeiro para que seja possível falar em receita em termos jurídico-tributários não impede que o legislador, inclusive visando promover a praticidade (ou praticabilidade, ou simplificação) fiscal³⁵, fixe como marco temporal da ocorrência do fato gerador dos tributos incidentes sobre a receita momento outro que não propriamente aquele em que se dá o efetivo ingresso³⁶. Em virtude disso é possível, por exemplo, que, quando da celebração do contrato ou da emissão da nota fiscal de venda, considerem-se devidos os tributos incidentes sobre a receita, tendo em vista que na maioria dos casos o ingresso financeiro é simultâneo a esses fatos ou se dá em um momento próximo a eles, o que autoriza a presunção de que tal ingresso realmente ocorrerá³⁷.

33 Novamente aludindo ao voto proferido pela Ministra Ellen Gracie no julgamento, sob rito da repercussão geral, do RE n. 564.413/SC (DJ de 03.11.2010), "não há que se confundir, pois, a receita com as demais bases econômicas". Mais adiante em seu voto, prossegue a Ministra: "No Direito Tributário, segmenta-se a riqueza para fins de distribuição do ônus tributário, fazendo-se com que incida em atenção a inúmeros fatos geradores reveladores de capacidade contributiva. Embora todos tenham cunho econômico, retratam modo ou momento de revelação de riqueza distintos".

34 Nessa linha, José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 243-247) oferece exemplo muito próximo envolvendo o perdão (integral) de dívida decorrente da aquisição de mercadoria para revenda, registrada originalmente como custo, concluindo que, "no caso, o verdadeiro efeito da extinção da dívida é tornar insubsistente um custo anteriormente contabilizado, evento que, devidamente retratado em linguagem competente, traria o registro da baixa da obrigação tendo como contrapartida o estorno do correspondente custo, e não como receita como costumeiramente se procede, ao singelo argumento de que seria procedimento suficiente para anular os efeitos do custo revelado indevido". Para o autor, "há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário".

35 Segundo Regina Helena Costa (Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 93), "há de atuar a praticidade para, de um lado, viabilizar a imprescindível geração de receita tributária e, de outro, propiciar ao contribuinte o cumprimento, eficiente e sem demasiado ônus, de suas obrigações e deveres fiscais". Para Klaus Tipke e Joachim Lang (Direito tributário. Com colaboração de Roman Seer et al. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. 1. p. 232), "mesmo uma ordem jurídica impregnada de princípios adequados ao caso precisa ser prática".

36 Em linhas gerais, talvez seja possível falar na preferência pelo regime de competência (que tem a vantagem de facilitar as atividades de fiscalização) em detrimento do regime de caixa (que tem a vantagem de melhor refletir a capacidade econômica do contribuinte).

37 Fala-se em presunção com apoio no conceito de Roque Antonio Carrazza (Curso de direito constitucional tributário. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 547), para quem "presunção é a suposição de um fato desconhecido, por consequência indireta e provável de outro conhecido". A partir de um fato conhecido (celebração de contrato, emissão de nota fiscal etc.), presume-se que outro (ingresso financeiro) ocorrerá, por ser assim o usual. Mas como adverte Carrazza, a presunção "não produz certeza, mas simples probabilidade". Exatamente por isso, escreve Regina Helena Costa (Op. cit., 2007, p. 167), "seu emprego exige cautela, de modo a não se perpetrar ofensa injustificável" à realidade sobre a qual se projeta a tributação.

Isso não significa, porém, que se esteja diante de uma presunção absoluta, insuscetível de ser oportunamente afastada quando o desenrolar dos fatos deixar de confirmar a expectativa que se tinha com base na generalidade dos casos³⁸. Assim, naquelas situações em que for definitivamente frustrada (mesmo que apenas em parte) a expectativa de que eventos como a celebração de contrato, a emissão de nota fiscal etc. conduzam ao esperado ingresso financeiro, é preciso que também seja ajustada a tributação, que não pode ignorar a realidade quando esta destoar daquilo que foi presumido³⁹. Presunções adotadas, sobretudo, para facilitar a atividade de fiscalização não transmutam a hipótese de incidência para autorizar a exigência tributária sobre fato que não revela (ou revela em patamares inferiores ao presumido) conteúdo econômico⁴⁰.

II.4. Capacidade contributiva e sua projeção sobre a definição de receita tributável

Em adição ao requisito fixado no tópico II.3, a demandar que se verifique um ingresso financeiro para ser possível falar em receita tributável, o segundo requisito que será ressaltado neste estudo remete à necessidade de que tal ingresso seja representativo de capacidade econômica, resultando em acréscimo patrimonial para a empresa que o auferiu⁴¹. Isso se dá em função da projeção sobre o conceito de receita tributável do princípio da capacidade contributiva, orientador de toda a tributação.

Derivação em âmbito tributário do princípio da igualdade⁴², o princípio da capacidade contributiva traduz o objetivo de tributar os iguais de forma igual e os desiguais de forma desigual, na medida dessa desigualdade, alcançando com isso uma tributação mais igualitária e justa⁴³. Para tanto, constatou-se que a igualdade ou desigualdade no contexto

38 Recordando, com Pedro Manuel Herrera Molina (Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 119), que “no cabe establecer presunciones iuris et de iure que imputen una riqueza meramente ‘probable’ al contribuyente”. Também Regina Helena Costa (Op. cit., 2007, p. 167) diz ser “forçoso concluir que o direito tributário não comporta o emprego de presunções absolutas, para efeito de determinar o nascimento de obrigações tributárias”.

39 “A regra jurídica deve ser construída não para um mundo ideal, mas para agir sobre a realidade social”, salienta Regina Helena Costa (Op. cit., 2007, p. 53). José Casalta Nabais (O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015, p. 624) relaciona entre os limites que devem ser observados em relação às técnicas de simplificação justamente “a imposição da previsão de medidas equitativas, que atenuem as iniquidades ou injustiças graves a que a tipificação, eventualmente, possa conduzir”. Humberto Ávila (Teoria da igualdade tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b, p. 108) sustenta que “a prerrogativa legislativa de padronizar deve vir acompanhada do dever de excepcionar e de ajustar”.

40 José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 61) frisa que “a materialidade colhida na regra de tributação não pode revelar um conteúdo vazio, aparente, desprovido de conteúdo econômico, ou ainda insuficiente para, no momento da incidência, dele destacar parcela de dinheiro a título de imposto”.

41 Avançando em sua “identificação do que seja uma receita”, Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2012, p. 298-300) indica como “segunda constatação” o fato de que “a receita é sempre um ingresso no patrimônio com a consequência de aumentá-lo, ao contrário de outros ingressos que acarretam alguma modificação na formação ou constituição patrimonial anterior a ela, mas não produzem aumento na equação líquida direitos (ativo) menos obrigações (passivo)”.

42 Cf. Regina Helena Costa (Op. cit., 2012, p. 42). Luís Eduardo Schoueri (Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 357) afirma que “o Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade”. Também Roque Antonio Carrazza (Op. cit., 2015, p. 103) entende que “o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade”.

43 Klaus Tipke e Joachim Lang (Op. cit., 2008, p. 200) mencionam o “reconhecimento do princípio da capacidade contributiva como princípio fundamental da justiça fiscal”. De sua parte, Paul Kirchhof (Tributação no estado constitucional. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 32) diz ser possível encontrar “no princípio da capacidade contributiva uma primeira concretização dos objetivos ditados pela justiça”.

fiscal melhor reflete os objetivos da justiça quando orientada pela capacidade econômica de cada contribuinte em participar do custeio das atividades estatais⁴⁴. Por esse prisma, a máxima aristotélica aplicada à tributação traduz-se na exigência de que os contribuintes que manifestam igual capacidade econômica sejam tributados de forma similar, ao passo que contribuintes que exibem capacidade econômica desigual sejam tributados de forma distinta, na medida da desigualdade demonstrada⁴⁵. A finalidade visada é a de uma imposição ajustada à capacidade econômica de contribuir revelada por cada contribuinte, observadas as particularidades do caso concreto⁴⁶.

Para atender a tal finalidade (constitucionalmente positivada)⁴⁷, é preciso que o critério eleito para equiparar (ou desequiparar) os contribuintes (com implicações sobre o tratamento fiscal que estes receberão) seja apto a revelar sua força econômica⁴⁸, que será então interpretada como capacidade de contribuir. É desse prisma que deve ser vista a receita tributável, que apenas cumprirá seu papel como critério de equiparação (ou desequiparação) entre os contribuintes⁴⁹ quando se mostrar reveladora de efetiva capacidade econômica⁵⁰. Daí decorre a necessidade de que a receita tributável corresponda não apenas a um lançamento contábil, tampouco a um qualquer ingresso financeiro, mas

44 Sérgio Vasques (Manual de direito fiscal. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018, p. 294) pondera que, “se o propósito dos impostos está em fazer com que os membros de uma comunidade contribuam para as despesas que podem aproveitar a todos de modo indistinto, a única solução que se afigura materialmente justa é a de fazer com que cada um contribua na medida de sua força econômica” (destaques no original). Nessa linha, Paul Kirchhof (Op. cit., 2016, p. 27) diz que “de acordo com o princípio da capacidade contributiva, a carga tributária individual deve ser dimensionada em conformidade com a capacidade de cada indivíduo de prover prestações tributárias de acordo com a[s] suas condições econômicas”. De modo similar, Francesco Tesaro (Instituições de direito tributário. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017, p. 77) ressalta que “fato expressivo de capacidade contributiva é um fato de natureza econômica, um fato que exprime força econômica”.

45 Clotilde Celorico Palma (Da evolução do conceito de capacidade contributiva. Ciência e Técnica Fiscal n. 402, p. 109-145. Lisboa: Administração Geral Tributária, 2001, p. 119) diz que, “em conformidade com [o princípio da capacidade contributiva], deverão pagar o mesmo imposto aqueles que demonstram a mesma capacidade de pagar, devendo pagar impostos distintos todos aqueles que tenham diferentes capacidades de pagar”.

46 Roque Antonio Carrazza (Op. cit., 2015, p. 108) propõe que “a lei deve tratar de modo igual os fatos econômicos que exprimem igual capacidade contributiva e, por oposição, de modo diferenciado os que exprimem capacidade contributiva diversa”.

47 O fato de ter sido o princípio da capacidade contributiva positivado obriga a adoção de comportamentos necessários à sua realização. Vide, a esse respeito, nota 3.

48 Sem a possibilidade de melhor desenvolver esse aspecto neste estudo, fica apenas o registro de que, em atenção à igualdade e às diretrizes metódicas que dela emanam, as equiparações (ou desequiparações) de determinadas situações – ou seja, a classificação de determinadas situações como iguais (ou desiguais) a outras – depende de critérios comparativos que devem ser compatíveis e coerentes com a finalidade que se visa promover com as equiparações (ou desequiparações) realizadas. Nas palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello (O conteúdo jurídico do princípio da igualdade. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 37): “O ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fator erigido em critério de discrimen e a discriminação legal decidida em função dele”. A esse respeito, Humberto Ávila (Op. cit., 2015b, p. 48) registra que “não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização”.

49 Retomando o que foi brevemente dito na nota 47, ao ser elevada ao patamar de fato gerador de tributo alinhado ao princípio constitucional da capacidade contributiva, a receita passa a representar também um critério de diferenciação entre os contribuintes: aqueles que auferem receita serão tributados (de acordo com a receita auferida), ao passo que aqueles que não auferem receita não serão tributados.

50 A partir do momento que se reconhece o princípio da capacidade contributiva como princípio orientador da tributação – vide notas 25 e 26 –, inclusive mediante sua positivação no texto constitucional, é preciso ter em conta a finalidade subjacente a esse princípio – que aponta para o objetivo de promover uma tributação ajustada à capacidade econômica, consoante notas 44 e 45. Consequentemente, apenas haverá aderência do conceito de receita tributável ao princípio da capacidade contributiva quando o evento apontado como “receita” para fins de tributação seja revelador de efetiva capacidade econômica.

tão somente ao novo ingresso financeiro⁵¹ que se incorpore ao patrimônio do contribuinte de forma definitiva⁵², aumentando-o⁵³.

II.4.a. Capacidade contributiva, praticidade fiscal e a questão temporal

Também valem para a questão da capacidade contributiva os comentários tecidos no tópico II.3.a, no sentido de que a presunção, atendendo sobretudo interesses de praticidade fiscal, de que a celebração de determinados negócios jurídicos culminará com os recebimentos previstos e, conseqüentemente, evidenciará capacidade econômica por parte das empresas contratantes, não é uma presunção absoluta⁵⁴. Na verdade, o princípio constitucional da capacidade contributiva (em meio a outros princípios)⁵⁵ exige que seja conferido um tratamento tributário condizente com a realidade vivenciada no caso concreto pelo contribuinte⁵⁶. Desse modo, uma vez definitivamente frustrada (ainda que em parte) a expectativa de que atos como, por exemplo, a celebração de contrato e a emissão de nota fiscal resultem em efetiva manifestação de capacidade econômica, deve ser revista a tributação, afastando-a da presunção não confirmada e aproximando-a da realidade do caso⁵⁷. Igualmente válida, portanto, a conclusão no sentido de que tal presunção não altera a hipótese de incidência para autorizar a exigência tributária sobre fato que não revela (ou que revela apenas em parte) conteúdo econômico⁵⁸.

II.5. Receita tributável: ingresso financeiro que represente acréscimo patrimonial

A amplitude semântica do termo “receita” – que visto, por exemplo, por seu viés contábil remete ao resultado de eventos que nem sempre representam ingressos financeiros com o condão de aumentar o patrimônio da empresa – faz com que esse signo, ao ser empregado para fins de tributação, traga o risco de que a exigência fiscal que o tome como referência extrapole o limite daquilo que é permitido pela Constituição Federal – em especial pelos

51 Diz-se “novo ingresso financeiro” para contrapor eventuais reposições patrimoniais, como ocorre, por exemplo, no caso das indenizações e dos ressarcimentos de despesas, situações que não têm o condão de aumentar o patrimônio, mas apenas de reconduzi-lo a um patamar anterior. Para Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2012, p. 299), “a receita deriva de um novo direito adquirido pelo titular do patrimônio”.

52 Caso o ingresso de recursos no patrimônio da empresa, por qualquer motivo, não seja definitivo, não caberá falar em receita tributável. Segundo Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2008, p. 102), “a receita passa a pertencer à entidade com sentido de permanência”.

53 Leandro Paulsen (Op. cit., 2018, p. 426) sinaliza que “nem todo ingresso ou lançamento contábil a crédito constitui receita tributável”. Para Paulsen, “[a] amplitude da base econômica ‘receita’ precisa ser analisada sob a perspectiva da capacidade contributiva”. De sua parte, Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2008, p. 102) escreve que “a receita modifica o patrimônio, incrementando-o”.

54 Cf. Pedro Manuel Herrera Molina (Op. cit., 1998, p. 119) e Regina Helena Costa (Op. cit., 2007, p. 167), vide nota 37.

55 Pode-se citar, por exemplo, o princípio da igualdade. Vide, sobre a questão da igualdade, a nota 81.

56 Recordando, aqui, o alerta de Misabel Abreu Machado Derzi (A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.), *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 264): “Os princípios da igualdade, no sentido de justiça individual, e da capacidade contributiva são abrandados (e frequentemente violados) por meio do princípio da praticidade ou praticabilidade”.

57 Cf. Regina Helena Costa (Op. cit., 2007, p. 53), José Casalta Nabais (Op. cit., 2015, p. 624) e Humberto Ávila (Op. cit., 2015, p. 108), vide nota 38.

58 Cf. José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 61), vide nota 39.

limites impostos pela positivação constitucional do princípio da capacidade contributiva – , demandando do intérprete e aplicador do direito um cuidado redobrado no que concerne à sua correta utilização nessa seara⁵⁹.

Nesse particular, dois requisitos⁶⁰ indispensáveis devem ser observados para que seja possível qualificar determinado fato como receita tributável: primeiro, deve-se estar diante de um ingresso financeiro (ainda que presumido)⁶¹ e, além disso, tal ingresso deve revelar capacidade econômica (ainda que presumida)⁶². Apenas o ingresso financeiro revelador de capacidade contributiva configura receita tributável. São cumulativos os requisitos: de um lado, se a força econômica exibida não resultar de efetivo ingresso financeiro, não haverá receita tributável⁶³; de outro, se o ingresso financeiro não revelar efetiva capacidade contributiva, não haverá receita tributável⁶⁴. Desatendido qualquer dos requisitos, conquanto seja possível se tratar de situação capaz de resultar na tributação baseada em fato econômico diverso⁶⁵, descabe a pretensão de tributar a empresa sob o signo de receita tributável. Além disso, naqueles casos em que o ingresso e a capacidade econômica foram presumidos, a ulterior constatação de que tal presunção não se confirmou demanda também o ajuste da correspondente tributação⁶⁶.

II.6. RE n. 606.107/RS: distinção entre conceitos contábil e tributário de receita

Tanto a autonomia do conceito jurídico-tributário de receita em relação ao conceito contábil, abordada no tópico II.2, quanto os requisitos necessários para a classificação de determinado fato como receita tributável, desenvolvidos nos tópicos II.3 e II.4 e resumidos no tópico II.5, foram analisados e confirmados pelo STF por oportunidade do julgamento

59 Roque Antonio Carrazza (Op. cit., 2015, p. 478) adverte: “Quanto mais gravosa a intervenção tributária, tanto mais cuidadosamente deverá ser protegida a esfera de interesses dos indivíduos”.

60 É imprescindível alertar que, apesar de o presente estudo tratar de forma mais detalhada os requisitos concernentes ao ingresso financeiro e à manifestação de capacidade contributiva, isso não significa que esses dois requisitos esgotam as exigências para que determinado resultado positivo seja qualificado como receita tributável. Nesse sentido, Ricardo Mariz de Oliveira (Op. cit., 2012, p. 301) informa, por exemplo, que “todas as receitas correspondem à contraprestação a que tem direito a pessoa titular de um direito novo, por ter entregue a correspondente prestação que lhe competia na relação jurídica da qual se origina esse direito”. Nesse mesmo sentido, José Antonio Minatel (Op. cit., 2005, p. 124) indica entre os “atributos imprescindíveis para qualificar essa específica realidade expressada sob o signo de receita”, como “natureza do ingresso”, a vinculação “ao exercício de atividade empresarial” e, como “causa do ingresso”, a “contraprestação em negócio jurídico”. Tais manifestações sugerem que ter natureza contraprestacional também configura requisito para que determinado ingresso financeiro seja classificado como receita sob a específica perspectiva jurídico-tributária, sendo certo que outros requisitos ainda poderiam ser investigados. Contudo, tal análise extrapolaria o foco deste estudo, razão pela qual não será realizada.

61 Vide, a esse respeito, os comentários constantes do tópico II.3.a.

62 Vide, a esse respeito, os comentários constantes do tópico II.4.a.

63 Vide, a esse respeito, os comentários constantes do tópico II.3.

64 Vide, a esse respeito, os comentários constantes do tópico II.4.

65 Vide, a esse respeito, os comentários constantes do tópico II.3.

66 Vide, a esse respeito, os comentários constantes dos tópicos II.3.a e II.4.a.

do RE n. 606.107/RS⁶⁷, sob o rito da repercussão geral, cujo acórdão traz em sua ementa o seguinte trecho:

“O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, ‘b’, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, ‘independentemente de sua denominação ou classificação contábil’. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.

Em seu voto, a relatora, Ministra Rosa Weber, deixa claro que “receita” configura “um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária”. Em virtude disso, prossegue a Ministra, “cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF)”⁶⁸. Daí ser possível afirmar que não se deve buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário de receita⁶⁹.

Portanto, o STF já decidiu, sob o rito da repercussão geral, que receita tributável é um ingresso financeiro que resulta em acréscimo patrimonial para a empresa contribuinte. Essa conclusão (amparada em precedente vinculante do STF), quando aplicada sobre os casos de redução de dívidas propostas e acolhidas no contexto de uma recuperação judicial, traz impactos para todas as empresas implicadas. Da perspectiva da empresa devedora, o resultado positivo percebido com o perdão parcial de dívidas não configura receita tributável por lhe faltar o requisito do ingresso financeiro. Já no que concerne às empresas credoras, a frustração (ainda que parcial) da anterior expectativa de receita oriunda do(s) negócio(s) realizado(s) com a empresa devedora infirma (ainda que parcialmente), de um lado, a presunção (que autorizou a tributação) de que haveria um ingresso financeiro e, de outro, a atribuição de manifestação de capacidade contributiva ao(s) referido(s) negócio(s).

67 DJe de 25.11.2012.

68 RE n. 606.107/RS, DJe de 25.11.2012, voto da relatora, Ministra Rosa Weber, p. 29-30.

69 RE n. 606.107/RS, DJe de 25.11.2012, voto da relatora, Ministra Rosa Weber, p. 30.

O impacto dessa conclusão sobre a apuração de tributos incidentes sobre a receita dessas empresas será analisado na seção III.

III. RECEITA TRIBUTÁVEL E REDUÇÃO DE DÍVIDAS NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL

Uma vez definidos, ao longo da seção II, dois requisitos necessários para que determinado evento seja qualificado como receita tributável – requisitos esses que, como visto no tópico II.6, foram acolhidos pelo STF em sede de repercussão geral –, é preciso analisar seu impacto na apuração de tributos incidentes sobre a receita, tendo em vista o cenário de perdão parcial de dívidas no âmbito da recuperação judicial. Tal análise seguirá um percurso no qual a questão será vista a partir de dois grupos de tributos, das perspectivas da empresa devedora (em recuperação) e das empresas credoras.

III.1. PIS/Cofins e receita tributável

Com lastro na previsão constitucional de que integram as fontes de custeio da seguridade social as contribuições (exigidas das empresas) incidentes sobre “a receita ou o faturamento”⁷⁰, a cobrança do PIS/Cofins evoluiu para um estágio em que o foco da tributação é a receita auferida pelas empresas. No regime cumulativo, verifica-se atualmente a incidência sobre a “receita bruta”, definida pela legislação como a soma do produto das vendas, do preço dos serviços prestados, do resultado de operações em conta alheia e das receitas da atividade principal da empresa porventura não abarcadas pelos itens anteriores⁷¹. No regime não cumulativo, além de alcançar a referida “receita bruta”, o PIS/Cofins incide também sobre “todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica”⁷². Percebe-se, portanto, que em ambos os regimes de apuração das contribuições verifica-se sua incidência sobre a receita. Consequentemente, são integralmente aplicáveis as conclusões desenvolvidas e apresentadas na seção II deste estudo, no sentido de somente ser possível falar em receita tributável quando se estiver diante de um ingresso financeiro propiciador de acréscimo patrimonial para a empresa que o auferir⁷³.

Da perspectiva da empresa em recuperação, tal conclusão impede a exigência do PIS/Cofins (qualquer que seja seu regime de apuração) em virtude da redução de dívidas que constar do plano de recuperação judicial que vier a ser aprovado. Mesmo que tal perdão parcial de dívidas resulte em um acréscimo patrimonial para a empresa em recuperação – o que, em tese, pode vir a autorizar exigência tributária com base em fato econômico outro

70 Art. 195, I, “b”, da Constituição Federal.

71 Arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718/1998 c/c art. 12 do Decreto-lei n. 1.598/1977.

72 Art. 1º, § 1º, da Lei n. 10.637/2002 (PIS) e art. 1º, § 1º, da Lei n. 10.833/2003 (Cofins). Esses dispositivos aludem também aos “valores decorrentes do ajuste a valor presente” dos elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo. Essa questão não será abordada neste estudo.

73 Vide, a esse respeito, os tópicos II.3 a II.6.

que não a receita –, tal resultado positivo não atende ao requisito de provir de um ingresso financeiro para que seja possível lhe atribuir a classificação de receita tributável⁷⁴, ainda que sob o específico enfoque contábil o referido resultado seja registrado como receita⁷⁵. Entender de modo diverso, autorizando a exigência das contribuições a partir somente da constatação de acréscimo patrimonial, representaria confundir os conceitos de “renda” e “receita”, equiparando-os para fins de tributação pelo PIS/Cofins, o que é inadmissível⁷⁶, inclusive por violar a necessária diferenciação entre as respectivas bases de cálculo para que se possa falar em tributos efetivamente distintos⁷⁷.

Já no que concerne às empresas credoras, que viram frustradas (ao menos em parte) a expectativa que tinham de receber os valores (integrais) conforme originalmente contratado com a empresa em recuperação, em primeiro lugar, não é possível ignorar que não se confirmou a presunção de que haveria um ingresso financeiro quando da celebração dos contratos, emissão de nota fiscal etc.⁷⁸ Embora seja possível, sobretudo visando a maior praticidade fiscal, presumir que a esses atos se seguiria o correspondente ingresso financeiro, ter o desenrolar dos fatos demonstrado que tal presunção não se confirmou (não se confirmou integralmente, ao menos) impõe que seja reconhecido o caráter relativo da referida presunção, afastando-a (ou ajustando-a aos valores que efetivamente ingressaram)⁷⁹. Da mesma forma, tendo a capacidade contributiva que fora atribuída em decorrência da celebração de determinados negócios, ao final, não se confirmado (ou tendo se confirmado em patamar inferior ao presumido), igualmente demanda-se o reconhecimento do caráter relativo da presunção, adequando-a à realidade do caso⁸⁰. Ignorar tal exigência resultaria em considerar idênticas para fins de tributação manifestações de capacidade contributiva que, na verdade, são distintas⁸¹. Isso posto, e também em atenção a outros princípios que regem a tributação (como, por exemplo, o

74 Vide, a esse respeito, o tópico II.3.

75 Vide o tópico II.2 para os limites do alcance do conceito contábil de receita em sede tributária.

76 Vide, a esse respeito, o tópico II.3 e, em especial, as notas 31 e 32.

77 Para Alfredo Augusto Becker (Teoria geral do direito tributário. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 351), a base de cálculo é o elemento mais importante na composição da hipótese de incidência. De sua parte, Luís Eduardo Schoueri (Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 559) enfatiza que “nem toda base de cálculo serve para qualquer tributo”.

78 Vide, a esse respeito, o tópico II.3.a.

79 Vide notas 37 e 38.

80 Vide, a esse respeito, o tópico II.4.a.

81 Afinal, estando-se diante de tributo incidente sobre a receita, como alerta Leandro Paulsen (Op. cit., 2018, p. 205), “não se verifica a capacidade contributiva que legitima e fundamenta sua cobrança quando, em vez de perceber tal receita, a empresa a tenha visto frustrada”. Isso remete às considerações de Francesco Tesoro (Op. cit., 2017, p. 86): “As questões de constitucionalidade, na maior parte dos casos, não surgem porque uma norma tributária atinge um fato que não é manifestação de capacidade contributiva, mas porque não há igualdade de tratamento entre fatos que exprimem capacidade contributiva igual, ou há igualdade de tratamento fiscal entre fatos que são expressão de capacidade contributiva diversa”.

princípio da igualdade)⁸², uma vez definitivamente frustradas⁸³ as expectativas que basearam essas presunções, é necessário reconhecer às empresas credoras o direito de reaver o PIS/Cofins recolhido com base em tais presunções⁸⁴.

III.2. IRPJ e CSLL (lucro presumido) e receita tributável

No que diz respeito à tributação pelo IRPJ e pela CSLL, é preciso fixar duas premissas. Primeira: os comentários que serão tecidos neste tópico são voltados para as empresas tributadas com base no lucro presumido⁸⁵. Segunda: quando, para fins de mensuração da base de cálculo dos referidos tributos no lucro presumido, remete-se à “receita” das empresas optantes por essa modalidade de apuração⁸⁶, a receita em questão somente pode ser a receita tributável que atenda aos requisitos apontados na seção II⁸⁷.

82 Em apertada síntese, o princípio da igualdade, ao demandar que os contribuintes em situação equivalente recebam tratamento similar, enquanto os contribuintes em situação distinta devem receber tratamento diferente, na proporção da distinção exibida, impede que uma empresa contribuinte que, apesar de ter cumprido a prestação que lhe era cabível, não recebeu (ou não recebeu integralmente) a contraprestação que lhe era devida, seja tributada da mesma maneira que uma empresa contribuinte que recebeu regularmente (e integralmente) o valor a que fazia jus. Tributar da mesma maneira empresas que apresentam tal distinção significa atribuir tratamento igual a empresas contribuintes que se encontram em situação distinta sob um aspecto relevante para a tributação. Afinal, “a regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem”, como observa Rui Barbosa (Oração aos moços. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997, p. 26), para em seguida complementar: “Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real”.

83 Enquanto perdurar a possibilidade de a empresa receber integralmente os valores a que faz jus, ao menos em tese é possível que as presunções ainda venham a se confirmar. Por isso, apenas caberá a recuperação de valores recolhidos a título de tributo incidente sobre a receita quando tais presunções forem definitivamente frustradas. Essa questão será retomada no tópico IV.1.

84 Leandro Paulsen (Op. cit., 2018, p. 78) é enfático nesse ponto: “Onde inexistente riqueza, não pode haver tributação. E a riqueza tem de ser real, não apenas aparente”.

85 No lucro real há a possibilidade de acréscimos patrimoniais que não decorrem de receitas virem a ser tributados pelo IRPJ e pela CSLL – o que, naturalmente, demanda a consideração de requisitos específicos a essa sistemática de apuração que este estudo, focado essencialmente no conceito de receita tributável e seus impactos em um cenário de recuperação judicial, não desenvolverá. Além disso, há disciplina específica acerca da dedutibilidade, na apuração do lucro real, das perdas no recebimento de créditos relacionadas com a recuperação judicial, consoante art. 9º, § 1º, IV, da Lei n. 9.430/1996.

86 O art. 25 da Lei n. 9.430/1996 fixa as parcelas que, somadas, determinarão o lucro presumido para fins de apuração do IRPJ, indicando que estas correspondem aos seguintes itens: (I) determinado percentual da “receita bruta”; e (II) “ganhos de capital”, “rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras”, “demais receitas”, “resultados positivos decorrentes de receitas [outras que não a receita bruta]” e “demais valores determinados nesta Lei”. A base de cálculo do IRPJ no lucro presumido, portanto, é essencialmente voltada para as receitas auferidas pela empresa contribuinte – mesmo o exame da Lei n. 9.430/1996 voltado à identificação dos “demais valores” ali determinados que podem vir a integrar a base de cálculo do imposto não revela nada na referida lei que autorize a inclusão de valores que não correspondam a efetivas receitas tributáveis. Previsão similar (indicando as mesmas parcelas referidas para o IRPJ) determina o que deve ser considerado para fins de apuração da base de cálculo da CSLL no lucro presumido (cf. art. 29 da Lei n. 9.430/1996 c/c art. 20 da Lei n. 9.249/1995). Assim, pode-se concluir que a base de cálculo da CSLL no lucro presumido também remete apenas às receitas da empresa.

87 Afirma-se que a receita que serve de base de cálculo para o IRPJ e a CSLL no lucro presumido somente pode ser aquela que revela um ingresso financeiro propiciador de acréscimo patrimonial por alguns motivos. Inicialmente, o exame apresentado na seção II para identificar dois dos requisitos necessários para que determinado resultado positivo percebido pela empresa seja classificado como receita tributável não foi desenvolvido com foco em um tributo específico, mas em um conceito (receita) que é recorrente no direito tributário e impacta diversos tributos – dentre os quais os mais significativos talvez sejam o PIS/Cofins, o IRPJ e a CSLL (os dois últimos no lucro presumido). Além disso (e certamente mais importante do que isso), quando na sistemática do lucro presumido abandona-se o ideal confronto entre resultados positivos e resultados negativos para se definir o real lucro da empresa, abandonam-se ambos: por um lado, a empresa tributada com base no lucro presumido não poderá, por exemplo, a partir de resultados negativos, alegar que sua operação é deficitária e que, por isso, não deve recolher IRPJ e CSLL; e, por outro, esses tributos não poderão ser exigidos dessa empresa sob a alegação de que há um resultado positivo que, apesar de não ter sido ocasionado por uma receita tributável, reflete um acréscimo patrimonial que deve ser oferecido a tributação. A sistemática de apuração é outra e, conseqüentemente, outros são os parâmetros de apuração da base de cálculo. A noção de resultado positivo é deixada de lado (assim como ocorre com a noção de resultado negativo) em prol do recurso à noção de receita – remetendo-se, naturalmente, ao conceito de receita tributável, e não à receita contábil (vide tópicos II.2 e II.6). Há aqui a substituição da “renda” pela “receita” a orientar a apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL no lucro presumido. Tal substituição é legitimada, sobretudo, por ser opcional (o contribuinte que quiser apurar o lucro real poderá fazê-lo, ainda que apto a adotar o lucro presumido) e por promover os objetivos inerentes à praticidade fiscal. No entanto, uma vez que a apuração do IRPJ e da CSLL no lucro presumido passa a ser orientada pela receita, não se pode alargar o conceito de receita tributável (transformando-a, na

Fixadas essas premissas, também valem para o IRPJ e a CSLL apurados com base no lucro presumido as conclusões expostas no tópico III.1. Isso significa dizer que a empresa em recuperação não poderá sofrer cobrança de IRPJ e CSLL (no regime do lucro presumido) em decorrência de acréscimos patrimoniais percebidos com a redução de dívidas que vier a ser aprovada no plano de recuperação judicial, tendo em vista que tal resultado não decorre de um ingresso financeiro, não podendo ser classificado como receita tributável⁸⁸. De sua parte, as empresas credoras devem ter assegurado o direito de recuperar o IRPJ e a CSLL (no regime do lucro presumido) porventura recolhidos a partir das presunções, não confirmadas no caso concreto, de que a celebração de negócios jurídicos com a empresa em recuperação resultaria em ingresso financeiro revelador de capacidade contributiva. Uma vez definitivamente frustradas⁸⁹ as expectativas que basearam as presunções, deve-se adequar a tributação⁹⁰, inclusive por força do princípio da capacidade contributiva⁹¹, em meio a outros que regem a tributação⁹².

IV. JURISPRUDÊNCIA PERTINENTE: DISTANCIAMENTOS E CRÍTICAS

Assentadas as bases teóricas (seção II) e suas projeções sobre a tributação das empresas impactadas por um cenário de recuperação judicial (seção III), é válido tecer breves comentários sobre algumas decisões que, de um lado, apenas aparentam ser pertinentes, indicando-se o distanciamento entre tais decisões e o foco deste trabalho e que, de outro, apesar de abordarem questão relevante para este estudo, não parecem ter decidido de forma adequada a discussão enfrentada (talvez com violação a precedente vinculante do STF), justificando-se a razão de tal crítica. Assim, recordando que no tópico II.6 foi destacado o julgamento pelo STF do RE n. 606.107/RS, sob repercussão geral, nesta seção IV serão examinadas decisões em que foram abordados os efeitos da inadimplência (STF e STJ) e do perdão parcial de dívidas (CSRF do Carf) na apuração da receita tributável, indicando o distanciamento em relação às decisões sobre a inadimplência e apresentando críticas (ainda que de forma bastante sucinta) à decisão administrativa sobre o perdão de dívidas.

IV.1. STF: RE n. 586.482/RS e a questão da inadimplência

prática, em uma variação da renda, que apenas desconsidera despesas e perdas em geral) ao argumento de que esses tributos, em sua formação normal (lucro real), visam a tributação da renda e do lucro e não da receita. Admitir isso representaria impor aos contribuintes que optam pelo lucro presumido um tratamento no qual se mantém o apego aos resultados positivos (provenham eles de receitas tributáveis ou não), deixando-se de considerar apenas os resultados negativos.

88 Vide, a esse respeito, o tópico II.3.

89 Vide nota 82.

90 Vide, a esse respeito, os tópicos II.3.a e II.4.a.

91 Vide, a esse respeito, o tópico II.4.a.

92 Vide nota 81.

O primeiro distanciamento diz respeito ao julgamento realizado pelo STF no qual restou decidida a impossibilidade de a empresa contribuinte excluir o valor das vendas inadimplidas da base de cálculo do PIS/Cofins. No julgamento do RE n. 586.482/RS, o tribunal afastou a equiparação entre vendas canceladas e vendas inadimplidas, sob a alegação de que “diferentemente dos casos de cancelamento de vendas, em que o negócio jurídico é desfeito, extinguindo-se, assim, as obrigações do credor e do devedor, as vendas inadimplidas [...], enquanto não sejam efetivamente canceladas, importam em crédito para o vendedor oponível ao comprador”⁹³. Nota-se aqui um distanciamento que é preciso fazer, na medida em que a decisão do STF no RE n. 586.482/RS foi justificada a partir da distinção entre venda cancelada e venda inadimplida⁹⁴, ressaltando-se na decisão que, mesmo que constatada a inadimplência, ainda persiste um crédito da empresa credora em face do devedor, ou seja, o credor ainda pode vir a receber (integralmente) o valor devido⁹⁵. Não é esse o caso nas reduções de dívidas em sede de recuperação judicial, já que, uma vez aprovado o plano de recuperação e cumpridas as obrigações nele previstas, extingue-se qualquer crédito oponível ao devedor⁹⁶. Daí este estudo enfatizar que apenas surgirá o direito à recuperação de tributos recolhidos pelas empresas credoras com base nas presunções de ingresso financeiro gerador de capacidade contributiva quando forem “definitivamente frustradas” as expectativas geradas com a realização dos negócios em que tais presunções assentaram⁹⁷. Assim colocada a questão, a decisão proferida no RE n. 586.482/RS não afeta as conclusões deste estudo.

IV.2. STJ: exigência tributária indiferente ao êxito dos negócios privados

Em análise similar à que foi objeto do tópico IV.1, a 1ª Turma do STJ, após registrar que “as vendas inadimplidas não podem ser equiparadas a vendas canceladas para fins de não fazer incidir o PIS e a COFINS” e ponderar que “há receita em potencial a ser auferida pela empresa”, afirmou que “a exigência tributária não está vinculada ao êxito dos negócios privados”⁹⁸, afirmação que seria posteriormente reproduzida também em julgamento da 2ª Turma⁹⁹. Sem entrar no mérito da adequação de um tribunal superior compactuar expressamente com a visão formalista de um Estado indiferente em matéria tributária, a

93 Trecho da ementa do RE n. 586.482/RS, DJe de 19.06.2012.

94 Vide, a esse respeito, os votos dos Ministros Dias Toffoli (p. 13-14), Cármen Lúcia (p. 16), Ricardo Lewandowski (p. 17) e Cezar Peluso (p. 25), todos do RE n. 586.482/RS, DJe de 19.06.2012.

95 O voto do Ministro Cezar Peluso (RE n. 586.482/RS, DJe de 19.06.2012, p. 25) enfatiza que “o simples fato de o comprador não pagar a tempo o preço da coisa adquirida não significa que nunca será pago; pode ser que seja pago, e, sendo-o, haverá caracterização do fato gerador, e, conseqüentemente, incidência do PIS e da COFINS”.

96 Afinal, “o plano de recuperação judicial implica novação dos créditos anteriores ao pedido, e obriga o devedor e todos os credores a ele sujeitos”, nos termos do art. 59 da Lei n. 11.101/2005.

97 Vide, a esse respeito, os tópicos III.1 e III.2, em especial a nota 82.

98 Trechos da ementa do REsp n. 956.842/RS, DJ de 12.12.2007.

99 Vide REsp n. 1.189.924/MG, DJe de 07.06.2010.

partir da qual os interesses arrecadatários imediatistas são colocados acima de quaisquer aspectos (importantes que sejam) que o caso concreto porventura revele, o fato é que também essa forma de ver não se aplica ao objeto da presente análise. Isso se dá não apenas em virtude de a distinção entre cancelamento e inadimplência de vendas ser alheia ao foco deste estudo e da possibilidade de ainda virem a ser recebidos os valores devidos pelos credores em casos de simples inadimplência, o que não se verifica no contexto da recuperação judicial¹⁰⁰, mas sobretudo porque o exame desenvolvido neste estudo enfatizou a questão da capacidade contributiva¹⁰¹. Com efeito, um entendimento que se mostra de tal forma indiferente ao que chama “êxito dos negócios privados” apenas é cabível caso sejam desconsideradas as exigências que emanam do princípio constitucional da capacidade contributiva¹⁰². Afinal, a rigor só há manifestação de capacidade contributiva quando os negócios privados alcançam êxito¹⁰³.

IV.3. CSRF do Carf: alegada natureza de receita do perdão parcial de dívidas

Em março de 2019, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do Carf, em decisão obtida a partir do controverso voto de qualidade¹⁰⁴, decidiu que “a redução do Passivo sem uma contrapartida do Ativo, em razão de remissão parcial de dívida, aumenta o patrimônio da pessoa jurídica e, como tal, representa receita operacional sujeita à incidência do PIS e da Cofins, independentemente da denominação da operação que proporcionou o ganho”¹⁰⁵. Para sustentar tal conclusão, o voto vencedor do referido julgamento sugere que “a redução de um passivo, sem a correspondente contraprestação, representa receita, mesmo que não se configure um ingresso”¹⁰⁶, aludindo à disciplina contábil que indica ser a diminuição do passivo uma receita¹⁰⁷.

Ao menos duas críticas a essa decisão já estão suficientemente desenvolvidas neste estudo: a primeira concernente à não submissão da tributação às normas contábeis em relação ao conceito de receita para fins jurídico-tributários (tópico II.2); e a segunda no que diz respeito ao requisito do ingresso financeiro (ainda que potencial) para que determinado resultado positivo seja classificado como receita tributável (tópico II.3). Além disso, embora a decisão recorrida enfrentada pela CSRF tenha afirmado expressamente que, “na esteira da

100 Remete-se, mais uma vez, aos tópicos III.1 e III.2 e, em especial, à nota 82.

101 Vide tópico II.4.

102 É justamente em virtude disso que na ementa do REsp n. 751.368/SC (1ª Turma do STJ, DJ de 31.05.2007), integralmente transcrita no voto condutor do REsp n. 956.842/RS, afirma-se expressamente que “a violação eventual dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva encerram questões constitucionais insindicaíveis pelo Eg. STJ”.

103 Vide nota 83.

104 A controvérsia envolvendo o voto de qualidade adotado pelo Carf não será objeto deste estudo.

105 Trecho da ementa do Ac. n. 9303-008.341, 3ª Turma da CSRF do Carf, sessão de 20.03.2019.

106 Ac. n. 9303-008.341, 3ª Turma da CSRF do Carf, sessão de 20.03.2019, fl. 42.

107 Ac. n. 9303-008.341, 3ª Turma da CSRF do Carf, sessão de 20.03.2019, fls. 43-44.

jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições¹⁰⁸, citando expressamente a decisão do STF no RE n. 606.107/RS¹⁰⁹, é surpreendente constatar que o voto vencedor do acórdão da CSRF não abordou quer a distinção entre receita contábil e receita tributável, quer a decisão do STF em sede de repercussão geral. Assim, também com base no que foi decidido pelo STF no referido julgamento (foco do tópico II.6), evidencia-se que a decisão da CSRF do Carf (Ac. n. 9303-008.341), baseada em voto de qualidade, não acolheu o entendimento mais adequado para o tema¹¹⁰.

V. ABRANGÊNCIA DAS CONSIDERAÇÕES E CONCLUSÕES

Este estudo teve seu desenvolvimento direcionado especificamente para um contexto de recuperação judicial. Isso se deu tanto em virtude do impulso inicial da pesquisa desenvolvida, como para facilitar a fluidez do texto em elaboração. Sem prejuízo disso, o alcance das considerações tecidas e das conclusões alcançadas extrapola esse específico contexto. Nesse viés, os comentários tecidos neste estudo em relação à recuperação judicial são perfeitamente aplicáveis a casos de recuperação extrajudicial¹¹¹, bem como, no que couber, a casos de falência¹¹². Isso leva a pontuar que as alusões ao perdão parcial de dívidas não excluem a pertinência das conclusões em casos de perdão total de dívidas¹¹³. Por seu turno, as considerações desenvolvidas em relação à apuração do IRPJ e da CSLL com base no lucro presumido, apoiada na figura da receita tributável, valem também para a sistemática de apuração baseada no lucro arbitrado¹¹⁴. Já as considerações concernentes ao conceito de receita tributável espraiam-se por um universo muito mais amplo,

108 Trecho da ementa do Ac. n. 3402-004.002, 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf, sessão de 30.03.2017.

109 Ac. n. 3402-004.002, 2ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Carf, sessão de 30.03.2017, fls. 2387 e 2392, além do trecho reproduzido na ementa.

110 Mesma conclusão, embora com algumas distinções de premissas e fundamentos, a que chegaram Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza (Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. Revista Direito Tributário Atual n. 41, p. 135-155. São Paulo: IBDT, 2019).

111 A recuperação extrajudicial, disciplinada pelos arts. 161 a 167 da Lei n. 11.101/2005, “é uma alternativa prévia à recuperação judicial, pois pressupõe uma situação financeira e econômica compatível com uma renegociação parcial, envolvendo credores selecionados, aos quais o devedor propõe novas condições de pagamento”, como observam Luiz Felipe Salomão e Paulo Penalva Santos (Op. cit., 2017, n. 8.1). Tendo em vista que na recuperação extrajudicial as partes interessadas (credores e devedor em dificuldade financeira) valem-se da renegociação das dívidas na tentativa de viabilizar a continuidade da atividade empresarial, todas as considerações tecidas em relação aos impactos tributários das reduções de dívidas negociadas no contexto da recuperação judicial valem também para sua variação extrajudicial.

112 Fale-se aqui, sobretudo, dos desdobramentos tributários, da perspectiva das empresas credoras, do não cumprimento (total ou parcial) das obrigações da empresa falida.

113 Remete-se aqui, por exemplo, aos casos em que determinadas dívidas são totalmente perdoadas no contexto da recuperação na expectativa de se conseguir receber outros créditos. Mas é possível desdobrar esse raciocínio também para casos de não cumprimento total das obrigações em virtude de falência, o que afetaria especialmente a pretensão das empresas credoras em reaver tributos porventura recolhidos.

114 Os arts. 27 e 29 da Lei n. 9.430/1996 fixam as parcelas que, somadas, determinarão o lucro arbitrado para fins de apuração do IRPJ e da CSLL, respectivamente, apresentando previsão similar àquela utilizada para a determinação do lucro presumido. Vide, a esse respeito, nota 85.

alcançando não apenas empresas em situação de dificuldade financeira (recuperação ou falência) e podendo amparar análises mais corriqueiras da configuração da hipótese de incidência ou do fato gerador de tributos direcionados à receita auferida pelas empresas. Finalmente, vale uma última nota para registrar que os distanciamentos realizados entre o tema deste estudo e as decisões do STF e STJ concernentes aos efeitos fiscais da inadimplência não representam uma inflexível concordância com todos e quaisquer desdobramentos que se pretenda extrair de tais decisões – na verdade, a partir do momento que determinada situação de inadimplência alcançar o *status* de definitiva (inclusive diante de um cenário de impraticabilidade da persecução do recebimento), é possível que as conclusões a que se chegou neste estudo também sejam cabíveis¹¹⁵.

VI. CONCLUSÃO

Conquanto a contabilidade desempenhe papel imprescindível em matéria de tributação, os conceitos contábil e jurídico-tributário de receita não se confundem, assim como o primeiro não vincula o segundo. Para que o resultado positivo decorrente de determinado evento seja classificado como receita tributável, é necessário que tal resultado positivo decorra de um ingresso financeiro. Além disso, só ficará caracterizada a receita para fins fiscais caso tal ingresso financeiro evidencie capacidade contributiva (via acréscimo patrimonial) por parte da empresa que o auferir. Esses dois requisitos, reconhecidos pelo STF em sede de repercussão geral, são indispensáveis para que seja possível falar em receita tributável, de modo que a ausência de qualquer um deles inviabiliza a qualificação de determinado evento ou resultado como receita da perspectiva jurídico-tributária.

Essa conclusão tem relevante impacto sobre o tratamento tributário cabível às empresas envolvidas em um contexto de recuperação judicial (ou extrajudicial, ou mesmo de falência). Para a empresa devedora (em recuperação), a observância do primeiro requisito para a configuração de receita tributável que este estudo destacou, consistente na exigência de ingresso financeiro, impede que resultados positivos decorrentes da redução de dívidas sejam considerados na apuração da base de cálculo do PIS/Cofins, em qualquer regime, e também do IRPJ e da CSLL apurados com base no lucro presumido ou arbitrado. Já em relação às empresas credoras, a frustração definitiva da expectativa de recebimento integral dos valores a que faziam jus infirma as presunções de ingresso financeiro e de capacidade contributiva que permitiram a tributação da receita (presumida) quando da realização de negócios jurídicos com a empresa em recuperação (ou falida), autorizando as empresas credoras a reaver o PIS/Cofins (qualquer regime), o IRPJ e a CSLL (regimes do lucro presumido ou arbitrado) porventura recolhidos com base nessas presunções.

¹¹⁵ Afirmando isso, contudo, demandaria uma análise específica que não tem espaço neste estudo.

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. *Estudos e pareceres de direito tributário*. São Paulo: RT, 1978.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015a.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015b.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BARBOSA, Rui. *Oração aos moços*. 5. ed. Rio de Janeiro: Fundação Casa de Rui Barbosa, 1997.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; e BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual* n. 41, p. 135-155. São Paulo: IBDT, 2019.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual*. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). *Tributos e direitos fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004.

GELBCKE, Ernesto Rubens et al. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no estado constitucional*. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP, 2005.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Reconhecimento de receitas – questões tributárias importantes (uma nova noção de disponibilidade econômica?)*. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alexandro Broedel (coord.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do imposto de renda*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PALMA, Clotilde Celorico. Da evolução do conceito de capacidade contributiva. *Ciência e Técnica Fiscal* n. 402, p. 109-145. Lisboa: Administração Geral Tributária, 2001.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos e fundamentos*. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

SALOMÃO, Luis Felipe; e SANTOS Paulo Penalva. *Recuperação judicial, extrajudicial e falência: teoria e prática*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017. [edição digital].

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TESAURO, Francesco. *Instituições de direito tributário*. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

TIPKE, Klaus; e LANG, Joachim. *Direito tributário*. Com colaboração de Roman Seer et al. Tradução de Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2008. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. *Interpretação e integração da lei tributária*. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Interpretação e aplicação da lei tributária*. São Paulo: Dialética, 2010.

VASQUES, Sérgio. *Manual de direito fiscal*. 2. ed. Coimbra: Almedina, 2018.