

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

PUC-SP

Carlos Pacheco Fernandes

Os efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2023

Carlos Pacheco Fernandes

Os efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS

MESTRADO EM DIREITO

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito (Núcleo de Pesquisa em Direito Tributário), sob a orientação do Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama.

São Paulo

2023

Sistemas de Bibliotecas da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo -
Ficha Catalográfica com dados fornecidos pelo autor

Fernandes, Carlos Pacheco

Os efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da
contribuição ao PIS e da COFINS / Carlos Pacheco
Fernandes. -- São Paulo: [s.n.], 2023.
146p ; 21x29 cm.

Orientador: Tácio Lacerda Gama.
Dissertação (Mestrado)-- Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós
Graduados em Direito.

1. Perdão de dívida.. 2. Remissão de dívida. 3.
Conceito de receita. 4. PIS e COFINS. I. Gama,
Tácio Lacerda. II. Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, Programa de Estudos Pós-Graduados em
Direito. III. Título.

CDD

Os efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS

Carlos Pacheco Fernandes

Aprovação em: ____/____/____

Banca Examinadora

Prof. Dr.

Prof. Dr.

Prof. Dr.

*A meus pais, fonte infinita de incentivo e
amor incondicional.*

*À Carolina, minha musa, pelo apoio e
companheirismo diários.*

*A meu filho, o melhor presente que a
vida já me deu.*

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Prof. Tácio Lacerda Gama, figura presente desde o início desta rica jornada de aprendizado e essencial à conclusão deste projeto. Foi um privilégio tê-lo como meu orientador.

Aos professores do curso de pós-graduação em Direito da PUC-SP, por todo o conhecimento compartilhado e pelos ricos debates proporcionados.

Ao Prof. Paulo de Barros Carvalho, pelo exemplo de dedicação à vida acadêmica e cujas lições mudaram a minha forma de ver o mundo.

Ao Prof. Lucas Galvão de Britto, pelas valiosas contribuições a este estudo.

A Celso Costa, pelo incentivo aos estudos acadêmicos, pelos ensinamentos diários e pelas inúmeras oportunidades oferecidas.

A Marcelo Ippolito, que me introduziu ao mundo do direito tributário, pelo exemplo de dedicação e profissionalismo.

A meus colegas de equipe Luiz, Thais, Afonso e João, pela indispensável ajuda dada ao longo de todo este curso.

Aos sócios do Machado Meyer Marcelo e Daniel, com quem pude contar sempre que precisei e pelos quais tenho altíssima estima.

Aos grandes amigos Alexandre e Rogério, irmãos que a Faculdade de Direito da PUC-SP me presenteou.

RESUMO

FERNANDES, Carlos Pacheco. Os efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS.

A contribuição ao PIS e a COFINS são tributos incidentes sobre as receitas auferidas por pessoas jurídicas brasileiras. A exigência desses tributos sobre remissões de dívida concedidas a empresas é controvérsia que existe há muito tempo. Apesar disso, em razão de certos eventos ocorridos nas últimas duas décadas, essa discussão adquiriu maior relevância na cena tributária do país. Dentre esses eventos destaca-se as diversas crises e reveses sofridos pela economia brasileira, que forçam os seus agentes a se engajar em operações de renegociação de dívidas, bem como a profusão de parcelamentos e outras modalidades de quitação de débitos tributários, que muitas vezes preveem a possibilidade de concessão de desconto integral ou parcial nos encargos cobrados dos contribuintes. A administração tributária federal, apoiada no fato de que o perdão de dívida enseja o reconhecimento de uma receita na escrita contábil da pessoa jurídica, tem posicionamento consolidado no sentido de que a entidade beneficiária da remissão está sujeita ao recolhimento do PIS e da COFINS calculados sobre o montante perdoado. No intuito de checar a legitimidade do entendimento adotado pelo fisco, este trabalho se pôs a avaliar a possibilidade de a exação tributária fundamentar-se em conceitos e definições de natureza estritamente contábil. A partir da metodologia hermenêutico-analítica proposta pelo constructivismo lógico-semântico buscou-se investigar as bases do diálogo entre o direito tributário e a contabilidade. Em seguida realizou-se pesquisa tendente à identificação das características que o conceito de receita deve apresentar para fins tributários. Tudo isso com o intuito de obter os subsídios necessários para responder a seguinte questão: o perdão de dívida é negócio jurídico apto a atrair a incidência da contribuição ao PIS e a COFINS?

Palavras-chave: Perdão de dívida. Remissão de dívida. Conceito de receita. PIS e COFINS. Direito tributário. Contabilidade.

ABSTRACT

FERNANDES, Carlos Pacheco. The effects of debt forgiveness on the calculation of PIS and COFINS contributions.

The PIS and COFINS contributions are taxes levied on revenues earned by legal entities. The imposition of these taxes on remissions obtained by companies is a controversy that has existed for a long time. Nevertheless, due to certain events that have occurred in the last two decades, this discussion has acquired greater relevance in the country's tax scene. Among these events we highlight the various crises and setbacks suffered by the Brazilian economy, which force its agents to engage in transactions for the renegotiation of debts, as well as the various installment plans and programs for the settlement of tax debts that often allow the granting of full or partial discount on the amounts charged from taxpayers. The federal tax administration, reliant on the fact that debt forgiveness results in the recognition of a revenue in the legal entity's accounting books, has consolidated its position in the sense that the entity benefiting from the remission is subject to the payment of PIS and COFINS calculated on the forgiven amount. To check the legitimacy of the position adopted by tax authorities, this work set out to evaluate the possibility of a tax assessment be grounded on concepts and definitions of a strictly accounting nature. Based on the hermeneutic-analytical methodology proposed by the logical-semantic constructivism, this study sought to investigate the basis of the dialog between tax and accounting norms. After that, research was carried out to identify the characteristics that the concept of revenue must present for tax purposes. All this as a means to obtain the necessary subsidies to answer the following question: is debt forgiveness a legal transaction capable of attracting the imposition of the contribution to PIS and COFINS?

Keywords: Debt forgiveness. Debt remissions. Concept of revenue. PIS and COFINS. Tax Law. Accounting rules.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgRg	Agravo Regimental
CARF:	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CFC:	Conselho Federal de Contabilidade
COFINS:	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
Cosit:	Coordenação-Geral de Tributação
CPC:	Comitê de Pronunciamentos Contábeis
CSLL:	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CSRF:	Câmara Superior de Recursos Fiscais
CST:	Coordenador do Sistema de Tributação
CTN:	Código Tributário Nacional
CVM:	Comissão de Valores Mobiliários
Disit:	Divisão de Tributação
EDcl	Embargos de Declaração
FINSOCIAL:	Fundo de Investimento Social
IAS:	<i>International Accounting Standards</i>
IASB:	<i>International Accounting Standards Board</i>
Ibracon:	Instituto de Auditoria Independente do Brasil
ICMS:	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IFRS:	<i>International Financial Reporting Standards</i>
Ipecafi:	Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras
IPI:	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU:	Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana
IRPF:	Imposto sobre a Renda de Pessoa Física
IRPJ:	Imposto de Renda da Pessoa Jurídica
ISS:	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITCMD:	Imposto sobre Transmissão <i>Causa Mortis</i> e Doação
LC:	Lei Complementar

PASEP:	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PERT:	Programa Especial de Regulamentação Tributária
PIS:	Programa de Integração Social
RE:	Recurso Extraordinário
REsp:	Recurso Especial
RFB:	Receita Federal do Brasil
RHC:	Recurso em Habeas Corpus
RIR:	Regulamento do Imposto de Renda
RMIT:	Regra-matriz de Incidência Tributária
RTT:	Regime Tributário de Transição
SC:	Solução de Consulta
SD:	Solução de Divergência
SRF:	Secretaria da Receita Federal
SRRF:	Superintendência Regional da Receita Federal
STF:	Supremo Tribunal Federal
STJ:	Superior Tribunal de Justiça
TRF2:	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
TRF4:	Tribunal Regional Federal da 4ª Região
TRF5:	Tribunal Regional Federal da 5ª Região

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1. PREMISSAS METODOLÓGICAS – A CONCEPÇÃO DE DIREITO ADOTADA NESTE TRABALHO	16
1.1. A construção da realidade a partir do giro linguístico	16
1.2. O direito como sistema comunicacional e seu estudo pela semiótica	22
1.2.1. Língua, linguagem e fala	24
1.2.2. Os elementos da comunicação	25
1.2.3. Semiótica e a interpretação dos enunciados jurídicos	26
1.2.4. O percurso gerador de sentido dos enunciados jurídicos	33
1.3. O direito positivo como sistema (linguístico) autônomo destinado à consecução de valores sociais	36
1.3.1. O direito é um sistema comunicacional linguístico que constitui a sua própria realidade	36
1.3.2. O direito visa à consecução de valores sociais	39
1.4. A regra-matriz de incidência tributária	41
1.4.1. Considerações gerais	42
1.4.2. A regra-matriz de incidência tributária	46
2. O NÚCLEO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS	49
2.1. Regime cumulativo	49
2.2. Regime não cumulativo	53
3. A INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE	55
3.1. A juridicização da contabilidade no Brasil	55
3.2. A visão da doutrina acerca da relação entre o direito tributário e a contabilidade	63
3.3. Posicionamento adotado neste trabalho	70
4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO DE RECEITA PARA FINS TRIBUTÁRIOS	75
4.1. Manifestações doutrinárias a respeito do conceito tributário de receita	75
4.2. O conceito jurídico de receita adotado neste trabalho e suas diferenças do conceito contábil	84
4.2.1. Ingresso definitivo de recursos financeiros	85
4.2.2. Receita é contrapartida de esforço realizado pelo contribuinte	90
4.2.3. A receita ostenta potencial para a geração de aumento patrimonial, mas traduz evento que deve ser considerado isoladamente	94
4.2.4. As diferenças entre os conceitos jurídico e contábil de receita	95
4.2.5. O contexto em que o vocábulo receita deve ser interpretado	100
5. O PERDÃO DE DÍVIDA NO DIREITO CIVIL	105
6. A TRIBUTAÇÃO DO PERDÃO DE DÍVIDA PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS	110
6.1. A interpretação da administração tributária federal e da jurisprudência acerca dos efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS	116

6.1.1. Manifestações da administração tributária	116
6.1.2. Jurisprudência administrativa e judicial	122
6.2. Análise crítica das decisões encontradas	130
CONCLUSÃO	138
APÊNDICE – LISTA DE DECISÕES IDENTIFICADAS	145

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é avaliar a legitimidade da cobrança da contribuição ao PIS e a COFINS sobre o perdão de dívida, negócio jurídico que resulta na extinção total ou parcial de uma obrigação sem o seu efetivo adimplemento pelo devedor.

As contribuições em comento incidem sobre receitas auferidas por empresas brasileiras. A remissão, por sua vez, tem a consequência de liberar o perdoado da obrigação de pagar dívida assumida anteriormente. Ela acarreta a redução de passivos contabilizados nas demonstrações financeiras do devedor, gerando, por consequência, um aumento no seu patrimônio líquido. Noções como essa, de natureza eminentemente contábil, costumam ser utilizadas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) como suporte para interpretação no sentido de que a remissão obriga o seu beneficiário a calcular e recolher a contribuição ao PIS e a COFINS sobre valor da dívida perdoada.

Nas manifestações emitidas pelo fisco federal, é muito comum encontrar referências a atos publicados pelo Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”) ou pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”). Tais normativos dispõem que a receita deve ser reconhecida na escrita contábil, dentre outras hipóteses, nas situações em que há uma redução de passivo sem uma correspondente redução no ativo de valor igual ou superior. O perdão de dívida, sob a ótica da contabilidade, seria um exemplo dessas situações. Trata-se de casos em que, de acordo a nomenclatura contábil, há uma insubsistência de passivo (ou uma insubsistência ativa).

Ao fisco parece ser desnecessário investigar a conduta tomada pelas partes no negócio jurídico que ensejou o perdão. O simples lançamento de uma receita no resultado contábil do remetido já seria elemento apto a indicar a ocorrência de fato jurídico tributário para fins de apuração do PIS e da COFINS.

Em razão da opinião sustentada pela administração tributária, este estudo buscou responder as seguintes indagações: É possível basear a cobrança de tributos como o PIS e a COFINS em elementos advindos da linguagem contábil? Qual é o conceito de receita pressuposto pela legislação que rege a contribuição ao PIS e a COFINS? Ele equivale àquele estabelecido pela contabilidade ou a algum outro conceito previsto pelo próprio direito? No segundo caso, quais seriam as características que devem estar presentes para que se possa qualificar um determinado evento como fato jurídico tributável pelos tributos em questão?

A nosso ver, somente após as elucidações acima seria possível avaliar se o perdão de dívida é negócio jurídico apto a sofrer tributação pelo PIS e pela COFINS.

Não se questiona que a escrita contábil configura um importante instrumento de apoio na apuração de tributos¹. Deve-se, no entanto, perquirir em que medida pode ser considerada legítima a utilização de conceitos contábeis como fundamento para a exação tributária; mais especificamente, como fundamento para a incidência de PIS e COFINS sobre a remissão de dívida. Assim, embora a Constituição Federal de 1988 outorgue à União a competência para tributar as receitas das pessoas jurídicas, este estudo questiona se a interpretação mais adequada consiste naquela que adota, para fins tributários, a definição de receita oriunda da contabilidade.

Para tanto, com base na metodologia de estudo a seguir apresentada, buscou-se primeiro estabelecer o que é o direito positivo para então avaliar sob quais premissas devem ser interpretadas as expressões usadas pela legislação tributária que também são encontradas no universo contábil.

O primeiro capítulo estabeleceu a metodologia escolhida para aproximação do problema objeto deste estudo. A metodologia escolhida foi aquela fornecida pelo constructivismo lógico-semântico, teoria que têm seus pilares fincados na filosofia da linguagem e que concebe o direito positivo como um sistema comunicacional, criador da sua própria realidade, composto por normas jurídicas que se manifestam em linguagem prescritiva de condutas e que visa à consagração de determinados valores sociais.

A concepção do direito positivo como um sistema se justifica à medida que os elementos que o compõem – as normas jurídicas - se relacionam entre si sob padrões mínimos de organização e racionalidade². No primeiro capítulo também é analisada a

¹Dentre os benefícios do uso do material contábil como ponto de partida para a apuração de tributos, pode-se citar a redução de custos de *compliance* pelos contribuintes, a consagração da praticabilidade tributária e a busca de uma posição que poderia ser vista como moderada ou intermediária, a qual previne o superdimensionamento de lucros ao mesmo tempo que assegura melhor governança e transparência. A respeito das vantagens e desvantagens dos diferentes modelos de dependência da legislação tributária sobre a contabilidade, vide BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda - Estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019. p. 163 a 185.

²Por oportuno, vale consignar que os termos “sistema jurídico” e “ordenamento” são utilizados neste trabalho como sinônimos. Vide GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2020. p. 149-150. Concordamos com a posição defendida pelo professor da PUC-SP, que refuta o entendimento sustentado por outras teorias segundo as quais a condição de sistema seria atributo exclusivo das construções doutrinárias feitas a partir do texto bruto do ordenamento, sob pena de serem consideradas irracionais as normas produzidas pelos agentes participantes do direito positivo.

composição das normas jurídicas que tratam especificamente do exercício de competência tributária pelos entes federativos – a regra-matriz de incidência tributária. Trata-se de ferramenta de estudo que permite identificar os elementos que compõem a norma por meio da qual os entes tributantes exercem a competência que lhes foi outorgada pela União.

O segundo capítulo expõe os critérios que compõem a regra-matriz de incidência das contribuições ao PIS e a COFINS apuradas sob os regimes cumulativo e não cumulativo. O intuito foi demonstrar que, em essência, ambos os regimes elegem o auferimento de receita como materialidade sujeita à tributação.

A legislação tributária, incluindo as regras que dispõem sobre os regimes acima, não contém enunciado que veicula expressamente uma definição de receita para fins tributários. Valendo-se desse “vácuo”, o fisco usa a normatização contábil como suporte para a interpretação de que o perdão de dívida é sujeito à tributação pelo PIS e pela COFINS.

No terceiro capítulo seguiu-se, então, para a análise da interação entre os sistemas do direito tributário e da contabilidade, a fim de confirmar a legitimidade da posição fazendária. Começou-se por uma breve exposição histórica da juridicização das normas contábeis no Brasil. É cediço que, desde a segunda metade do século XX, o relacionamento entre a contabilidade e aquele ramo do direito vem se intensificando, com o pêndulo da balança historicamente oscilando a favor do segundo. Não obstante, com a promulgação da Lei 11.638/2007 iniciou-se um capítulo de emancipação da contabilidade, a qual não somente passou por uma revolução nos seus paradigmas, mas também reiterou a sua posição de sistema normativo autônomo, com objetivos próprios e distintos do direito tributário.

Analisando a cronologia da positivação das normas contábeis no Brasil é possível notar que, sempre após o surgimento de um marco significativo nessa trajetória, o legislador tributário buscou editar diplomas que mantivessem a viabilidade da sua opção de se apoiar em dados contábeis como ponto de partida para a apuração de certos tributos federais, como o PIS e a COFINS. É o que se verifica, por exemplo, com a edição do Decreto-Lei 1.598/1977 após a publicação da Lei 6.404/1976, e com a instituição do Regime Tributário de Transição (“RTT”) pela Lei 11.941/2009 após a publicação da Lei 11.638/2007, posteriormente substituído pela Lei 12.973/2014³. Embora exista muita discussão acerca da

³O Decreto-Lei 1.598/1977 é um dos principais diplomas reguladores da incidência do IRPJ e determina expressamente que o ponto de partida para a apuração deste tributo é o lucro líquido apurado de acordo com a Lei 6.404/1976 (art. 67, X). Diversos dos seus dispositivos remetem a elementos da contabilidade e às suas regras juridicizadas pela Lei 6.404/1976. Posteriormente à edição dessa lei foram instituídas contribuições

relação entre o direito tributário e a contabilidade no intervalo pós-Lei 11.638/2007, principalmente em razão dos novos métodos e critérios contábeis introduzidos por aquele diploma, o presente trabalho não concentrou a sua atenção neste período. Em vez disso adotou-se uma perspectiva ampla, que se justifica pelo fato de o cenário existente desde antes da reforma da Lei 6.404/1976 já apresentar todos os elementos envolvidos na discussão objeto deste trabalho. Além disso, como se demonstrará, a Lei 11.638/2007 não teve o condão de alterar as bases sobre as quais a interpretação de termos contábeis deve ocorrer no contexto do direito tributário. Quando muito esse diploma resgatou a necessidade de se conhecer tais bases a fundo, de modo a assegurar que a interpretação dos enunciados inseridos no sistema do direito tributário está de acordo com os pilares deste.

Ainda no terceiro capítulo, com apoio em estudos da doutrina especializada, estabeleceu-se que, embora não se possa negar a existência de um chamado ramo do direito contábil (ou direito do balanço), a contabilidade sempre foi um corpo de linguagem autônomo com finalidades próprias e distintas do sistema do direito positivo, do qual o direito tributário é um subsistema.

Vale registrar, por oportuno, que as referências à contabilidade feitas ao longo dessa dissertação são direcionadas ao sistema normativo formado pelo conjunto de regras coordenadas entre si que disciplina a elaboração dos relatórios econômico-financeiros por empresas brasileiras, e não à ciência que tem como objeto de estudo o conhecimento dessas regras. As referências ao direito tributário, por sua vez, são voltadas ao subsistema do direito positivo que regula as relações entre Estado e particulares que têm como objeto o cumprimento de prestação pecuniária pelos segundos em favor do primeiro em determinadas hipóteses, e não à ciência que estuda as normas tributárias.

No quarto capítulo, a partir de manifestações de doutrina especializada e dos tribunais superiores, realizou-se investigação no ordenamento jurídico a fim identificar as características do conceito de receita jurídico tributário.

No quinto capítulo apresentou-se as características da remissão de dívida sob a ótica do direito civil, pressuposto necessário para as análises realizadas no sexto e último capítulo.

incidentes sobre o lucro e a receita das pessoas jurídicas, a CSLL, o PIS e a COFINS. Em função da publicação da Lei 11.638/2007, a Lei 11.949/2009 instituiu o RTT, que determinava, para fins de apuração do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, a adoção dos padrões contábeis em vigor em 31 de dezembro de 2007 até a edição de lei regulando em definitivo os efeitos dos novos métodos e critérios contábeis, lei essa que deveria buscar a neutralidade tributária de tais novos métodos e critérios. Em 2014 foi publicada a Lei 12.973, que e revogou o RTT e trouxe capítulos dedicados exclusivamente à regulamentação dos efeitos dos novos métodos e critérios contábeis sobre a apuração dos quatro tributos supra mencionados.

Neste, as propriedades da receita listadas no quarto capítulo foram confrontadas com as do perdão de dívida contidas no quinto capítulo para aferir a possibilidade de enquadramento da remissão no universo de atos capazes de ensejar o reconhecimento de receita tributária. Munidos da conclusão acima, partiu-se para uma análise crítica das manifestações da administração tributária federal e da jurisprudência identificada a respeito do tema, a qual se concentra principalmente nos precedentes das cortes administrativas, nomeadamente, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”) e o seu antecessor, o Conselho de Contribuintes.

1. PREMISSAS METODOLÓGICAS – A CONCEPÇÃO DE DIREITO ADOTADA NESTE TRABALHO

Optou-se por abordar o problema objeto deste estudo a partir da concepção de direito positivo adotada pelo constructivismo lógico-semântico.

O constructivismo lógico-semântico tem como um dos seus principais pilares a concepção do direito como manifestação comunicacional linguística. Sob essa perspectiva, o direito é visto como corpo linguístico composto por signos que interagem de acordo com hierarquia e mecânica próprias, características típicas da linguagem.

Para a adequada compreensão da proposta do constructivismo lógico-semântico é necessário entender determinadas proposições extraídas por essa teoria dos campos da filosofia e da semiótica. Essas duas áreas do conhecimento fornecem os elementos que compõem a base sobre a qual o constructivismo lógico-semântico forma a sua maneira de compreender a realidade e, conseqüentemente, o direito. Assim, este capítulo se iniciará com considerações acerca do movimento da filosofia conhecido como giro linguístico e, em seguida, vai analisar o uso da semiótica como teoria para auxílio na interpretação e compreensão dos textos de direito positivo.

Após uma exposição da hermenêutica sob a ótica do constructivismo lógico-semântico, passar-se-á a breve análise da manifestação da linguagem do direito com enfoque no seu plano lógico, para abordar a estrutura da regra-matriz de incidência tributária (“RMIT”) e destacar a importância dessa ferramenta na compreensão das regras do direito tributário.

1.1. A construção da realidade a partir do giro linguístico

Giro linguístico é o nome dado ao movimento que trouxe a linguagem para o centro dos estudos da filosofia. A partir deste marco relativamente recente na filosofia do conhecimento, a linguagem deixa de ser considerada um mero instrumento para descrever o objeto que existe na realidade e passa a ser vista como a própria constituição da realidade e, portanto, onde o objeto reside. A apreensão do objeto pela sua linguagem passa a ser, pois, a própria condição de possibilidade para conhecimento da existência daquele.

Este novo capítulo da filosofia inaugura uma perspectiva epistemológica baseada na auto-referibilidade da linguagem. O objeto de conhecimento deixa de ser materialidade para se tornar um conjunto de proposições descritivas da própria materialidade. Há um verdadeiro rompimento com os paradigmas até então prevaletentes, oriundos da filosofia da consciência, com a linguagem tornando-se o próprio elemento constituinte da realidade em que se vive. Como disse Paulo de Barros Carvalho, “É a retórica, não como singelo domínio de técnicas de persuasão, mas, fundamentalmente, como o modelo filosófico adequado para a compreensão do mundo.”⁴

As reflexões sob o giro linguístico abandonam o pressuposto de que há uma realidade objetiva, preexistente à linguagem (ou fora dela). O ser humano não é capaz de pensar o objeto em si, apenas “emulá-lo” em sua mente através do uso de palavras que remetem a esse objeto. Ou seja, mesmo quando pensamos no “objeto-em-si” o fazemos por meio do uso a linguagem⁵. Daí a razão para os adeptos da virada ontológico-linguística advogarem pela ausência de uma verdade absoluta, uma vez que o objeto só passa a existir à medida que é “apreendido” pela linguagem na mente de cada indivíduo.

A partir dessas colocações não é demais concluir que vivemos na realidade criada em nossas mentes pela linguagem. Por esse motivo é que se abandona aqui a noção da linguagem como mero instrumento para descrição do objeto, como se esse já existisse antes de o sujeito dele tomar conhecimento, ou cuja essência apenas estivesse aguardando ser descoberta pelo sujeito cognoscente.

São muito importantes para o constructivismo lógico-semântico as contribuições de Vilém Flusser, para quem a língua é, forma, cria e propaga a realidade. Flusser afirma que, antes de apreendido pela língua, o mundo em que vivemos se apresenta na forma de um caos desordenado e incompreensível. Nesse conjunto de aparências caóticas, o espírito humano busca construir uma estrutura capaz de explicar aquele caos, transformando-o em cosmos. E essa estrutura deve funcionar de duas maneiras: como um sistema de referência, catalogando dentro de um esquema geral as aparências que se apresentam, e como um sistema de regras ou de “hierarquização do mundo”, permitindo a coordenação entre essas aparências. A estrutura da língua, portanto, é estática e dinâmica ao mesmo tempo, o que possibilita a

⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018. p. 166.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 70.

apreensão e a compreensão do caos. Através da identificação dessa estrutura, “o espírito avança da ‘aparência’ para a ‘realidade’”. Essa estrutura fornecida pela língua seria, portanto, a própria realidade em que vivemos⁶.

Flusser sustenta que a estrutura do cosmos se identifica com a língua. Logo, se a referida estrutura corresponde à realidade e há uma identidade daquela com a língua, a língua é a realidade pois fornece a estrutura por meio da qual compreendemos o mundo à nossa volta. Para Flusser é através das palavras que nosso intelecto apreende os dados brutos coletados por nossos sentidos, a nossa conexão com o mundo caótico. E é a organização e categorização dessas palavras de acordo com as regras estruturais da língua que possibilitam o processamento desses dados por nosso intelecto. Flusser propõe que

Se definimos realidade como ‘conjunto dos dados’, podemos dizer que vivemos em realidade dupla: na realidade das palavras e na realidade dos dados “brutos” ou “imediatos”. Como os dados “brutos” alcançam o intelecto propriamente dito em forma de palavras, podemos ainda dizer que a realidade consiste de palavras e de palavras *in statu nascendi*⁷.

Mais adiante, o filósofo acrescenta que

(...) a matéria-prima do intelecto, a realidade, portanto, consiste de palavras e de dados brutos a serem transformados em palavras para serem apreendidos e compreendidos. (...) O conjunto das palavras forma o cosmos da língua. Esse cosmos é regido por regras que variam de língua a língua. (...) A língua, com seu significado e suas regras, é o “dado” por excelência. As palavras observam uma ordem hierárquica, que varia de língua para língua⁸.

Flusser enfim esclarece que ao “caos do dado bruto” deve ser conferido o status de potencialidade, de um “poder ser”. Esse conjunto de dados só alcança a dignidade do ser quando transformado em palavras⁹. E como dito na transcrição acima, o conjunto dessas palavras forma o cosmos, que por sua vez tem a sua estrutura regida por regras que variam conforme a língua utilizada. Dentro da linha de raciocínio acima Vilém Flusser assevera que intelecto e dado bruto não são reais, mas podem ser *realizados* dentro de uma língua¹⁰.

A partir dessas colocações é fácil compreender a relativização da verdade absoluta defendida pelo escritor tcheco radicado no Brasil, ilustrada pela seguinte passagem:

⁶FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. Organização de Gustavo Bernardo Krause. São Paulo: Annablume, 2010. p. 31-32.

⁷*Id. Ibid.*, p. 40.

⁸*Id. Ibid.*, p. 46.

⁹*Id. Ibid.*, p. 49.

¹⁰*Id. Ibid.*, p. 53.

(...) a famosa correspondência entre frases e realidade não passa de uma correspondência entre duas frases idênticas. A verdade absoluta, se existe, não é articulável, portanto, não é compreensível. (...)

A verdade é uma correspondência entre frases ou pensamentos, resultado das regras da língua. A verdade absoluta, essa correspondência entre a língua e o “algo” que ela significa, é tão inarticulável quanto esse ‘algo’¹¹.

O dado bruto em si é intocável. Dele tomamos conhecimento a partir das palavras. Em Flusser as palavras são concebidas como símbolos que têm significado, apontam para algo, substituem algo, algo além da língua, e que por estar fora da língua, não é possível falar desse algo¹².

Inspirado nas lições daquele filósofo e poliglota, Tácio Lacerda Gama pontua que “a linguagem não toca a realidade, nem se confunde com ela. A linguagem traduz a realidade para um sistema de signos. (...) Os esclarecimentos relativos a uma expressão qualquer são também feitos por meio outros signos”¹³.

Entenda-se as referências de Lacerda Gama à realidade como equivalentes ao caos do dado bruto mencionado por Flusser e o discurso acima se encaixa perfeitamente nas lições do autor de *Língua e Realidade*. Também se pode verificar na passagem acima a constatação da já mencionada auto-referibilidade da linguagem.

Na mesma linha, ao comentar a obra de Flusser, Paulo de Barros Carvalho resume que

Aquilo que nos chega pela via dos sentidos (intuição sensível), e que chamamos de ‘realidade’, é dado bruto, que se torna real apenas no contexto da língua, única responsável pelo seu aparecimento. Assim, *todas as palavras são metáforas*. As ciências, como camadas de linguagem, longe de serem válidas para todas as línguas, são, elas próprias, outras línguas que precisam ser traduzidas para as demais¹⁴. (g.n.)

A afirmação de que todas as palavras são metáforas declara toda a força da concepção linguística da realidade. Com efeito, sob essa visão não há como negar que as palavras são sempre usadas no sentido figurado, à medida que sempre remetem a algo diferente do que aparentam.

¹¹FLUSSER, Vilém. *op. cit.*, p. 45-46.

¹²*Id. Ibid.*, p. 41

¹³GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência legitimação. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coeditores). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 6.

¹⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método, cit.*, p. 177.

Servindo-nos de estudo realizado por Sergio André Rocha, trazemos as contribuições de Hans-Georg Gadamer para a filosofia da linguagem e a sua influência sobre o processo hermenêutico. Rocha aponta que, para o filósofo alemão, o homem recebe o mundo por meio da linguagem. Dessa forma, a hermenêutica é o modo de o homem se relacionar com o mundo, de se apropriar do mundo. Mais do que isso, o homem é um ser que existe na linguagem, não podendo se desvincular por completo dos valores e tradições que se inserem nessa e que são compartilhados pela coletividade. Mas nem por isso o homem deve deixar de questionar esses pré-conceitos. Rocha explica que, para Gadamer, *a hermenêutica é um processo dialético entre sujeito e texto, uma implicação mútua, uma fusão dos horizontes de ambos cujo resultado é a compreensão do texto*¹⁵ (g.n.).

“Texto”, na passagem acima, corresponde a linguagem ou texto em sentido lato, i.e., o texto independente da forma em que se apresenta (e.g., idiomático ou não idiomático), desde que passível de interpretação. Dessa forma, para Gadamer, considerando que o mundo em que vivemos se nos apresenta na forma de texto, a tarefa de interpretá-lo é inevitável.

O professor da UERJ aponta que, em Gadamer, o homem é um ser hermenêutico, pois está sempre interpretando o mundo através da linguagem que se lhe apresenta¹⁶. Por esse motivo, o filósofo afirma que “todo compreender é interpretar, e todo interpretar se desenvolve no *medium* de uma linguagem¹⁷”. Afastando as concepções que até então reinavam na filosofia, Rocha pontua que “A hermenêutica filosófica gadameriana é mesmo incompatível com a idéia de que se pode ter acesso à verdade através de um método aplicável pelo intérprete.” Nessa linha, “a relação sujeito-objeto não se dá por intermédio do método, mas sim dentro do próprio *ser-aí*, de modo que o objeto não é revelado pelo método, e sim compreendido pelo ser”¹⁸.

Aplicando a filosofia de Gadamer à hermenêutica jurídica, Rocha entende não haver cabimento para os ditos formalismos jurídicos - as teorias jurídicas pelas quais, através dos métodos de interpretação, é possível se desvendar a verdade dos textos legislativos. Nesse sentido, com base em Friedrich Müller, afirma que referidos métodos seriam apenas “uma

¹⁵ROCHA, Sergio André. A hermenêutica jurídica sob o influxo da hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: PRETO, Raquel Elita Alvez (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015. p. 465-488.

¹⁶*Id. Ibid.*, p. 480.

¹⁷GADAMER, Hans-Georg. *Apud* ROCHA, Sergio André. *op. cit.*, p. 480.

¹⁸ROCHA, Sergio André. *op. cit.*, p. 469 e 472.

referência aos diversos aspectos envolvidos na compreensão dos textos legislativos e dos fatos jurídicos”¹⁹. E conclui

Na medida em que o ser, com suas pré-compreensões e tradição, é a arena onde se realiza a compreensão, o objetivismo metodológico sustentado pelos formalismos jurídicos de mais variados matizes perde sustentação teórica. (...)

Parece-nos que aqui entra em cena a ideia de participação como instrumento de legitimação no campo da hermenêutica jurídica, tendo papel de destaque a teoria da argumentação, não como um método para alcançar a correção, mas como mecanismo de legitimação da interpretação alcançada²⁰.

A conclusão acima vai precisamente ao encontro da observação de Paulo de Barros Carvalho atrás mencionada, no sentido de que, a partir da chamada virada linguística, a retórica assume papel de protagonismo no modelo filosófico adequado para a compreensão do mundo.

A constituição da realidade pela linguagem é uma das pedras de toque do constructivismo lógico-semântico, como se percebe da fala de Paulo de Barros Carvalho amparada em expoentes da chamada “virada ontológica” na filosofia, como Heidegger e Gadamer.

Gadamer afirma que tudo aquilo que se pode interpretar é texto. Eis o céu como texto, corroborando a afirmação de Heidegger de que a palavra é a morada do ser e a premissa eleita pelo Constructivismo Lógico-Semântico de que a realidade é constituída pela linguagem²¹.

O giro linguístico também é tratado como o movimento que promoveu uma virada ontológico-linguística da filosofia, na medida em que, a partir daí, a noção de ontologia adquiriu novos contornos para adaptar-se ao pressuposto de que é na linguagem que o ser existe e opera no mundo (o ser-aí, ou *dasein*, de Gadamer). Compreender o mundo passa a significar compreender a linguagem em que ele se apresenta, daí a importância da hermenêutica nesse contexto²².

¹⁹ROCHA, Sergio André. *op. cit.*, p. 472.

²⁰*Id. Ibid.*, p. 485.

²¹CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020. v. 3, p. 2 e 3.

²²Lênio Streck explica as mudanças sofridas pelo conceito de ontologia a partir da chamada virada ontológico-linguística e, de quebra, reforça o novo papel que a teoria da argumentação adquire nesse período. “Classicamente, a ontologia tratava do ser e do ente. Aqui, a ontologia trata do ser ligado ao operar fundamental do ser-aí (Dasein), que é o compreender do ser. (...). Desse modo, a ontologia ligada à compreensão do ser será uma ontologia fundamental, condição de possibilidade de qualquer ontologia no sentido clássico que sempre está ligado à entificação e objetificação.

Em suma, é através da linguagem que a consciência humana toma conhecimento dos objetos da realidade. E é dentro da realidade criada pela língua – do seu sistema de referências e regras de coordenação – que interagimos com o objeto. Aqui retoma-se a lição de Gadamer, que trata a hermenêutica como um processo pelo qual ocorre a fusão de horizontes entre sujeito e objeto/texto. Essa fala sumariza o que o giro linguístico representa para a filosofia do conhecimento. O objeto - o centro das atenções na primeira fase da filosofia (a fase essencialista) – se funde com o sujeito – o centro da segunda fase (filosofia da consciência) – justamente naquilo que hoje ocupa o epicentro da filosofia– a linguagem. Ser e objeto passam a existir no mesmo plano, no mesmo *médium* da linguagem. É com essas noções em mente que, segundo pensamos, Flusser afirma que “conhecimento, realidade e verdade são aspectos da língua”²³.

1.2. O direito como sistema comunicacional e seu estudo pela semiótica

Como visto acima, o mundo em que vivemos se nos apresenta na forma de texto, o que torna inevitável a tarefa de interpretá-lo. E se o direito faz parte da realidade tal como concebida pela filosofia linguística, então ele também se manifesta na forma de texto²⁴. Portanto, para conhecer o direito, devemos interpretar a sua linguagem.

Para esse mister, o constructivismo lógico-semântico propõe tomar o direito positivo como um sistema comunicacional, possibilitando a sua análise pelo rico aparato fornecido pela semiótica. De fato, assumindo-se que é por meio da linguagem que o direito transmite

Assim, podemos dizer que a ontologia – originada na tradição hermenêutica – está ligada a um modo de ser e a um modo de operar do ser humano.

(...) pode-se falar de uma transformação do conceito de ontologia, para então ligar esse novo conceito ao problema da linguagem do ponto de vista hermenêutico. A explicitação dessa dimensão ontológico-linguística irá tratar da linguagem não simplesmente como elemento lógico-argumentativo, mas como um modo de explicitação que já é sempre pressuposto aí onde lidamos com enunciados lógicos.

Está aí a chave do problema: mesmo que o elemento lógico-explicitativo se apresente do modo como se apresenta nas teorias analíticas, isto é, de modo único, determinante e autônomo, portanto, dispensando o mundo vivido, ele já sempre está operando com uma estrutura de sentido que se antecipa ao discurso e representa a sua própria condição de possibilidade. Por essa razão, é preciso reconhecer que o elemento lógico-analítico já pressupõe sempre o elemento ontológico-linguístico. É isso que quero dizer quando me refiro ao giro ontológico-linguístico.

Numa palavra: a viragem ontológico-linguística é o raio da nova possibilidade de constituição de sentido.”
STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013. p. 11-12.

²³FLUSSER, Vilém. *op. cit.*, p. 34.

²⁴“O direito, no seu particularíssimo modo de existir, manifesta-se necessariamente na forma de linguagem. E linguagem é texto”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, *cit.*, p. 171.

a sua mensagem prescritora de condutas, faz sentido examinar esse fenômeno sob a ótica da ciência que estuda os elementos da comunicação.

Antes de passar a esse exame, porém, é preciso esclarecer que partimos da premissa de que o direito positivo constitui um corpo de linguagem distinto daquele que compõe a realidade social. O direito, pois, encontra-se inserido no campo da linguagem das normas, cujo objetivo é justamente induzir a prática de determinadas condutas no plano social²⁵. E para que o direito cumpra seu papel de regular as condutas interpessoais em sociedade, ele não pode se confundir com o plano em que aquelas condutas se manifestam, sob pena de sujeitar-se aos mesmos fatores que influenciam aquele plano linguístico²⁶.

Além disso, deve-se ter em mente que, ao contrário da linguagem social, que se apresenta nas mais diversas funções, para atingir a sua finalidade de regular condutas interpessoais, o direito usa a linguagem sempre na sua função prescritiva, ainda que tal linguagem se apresente em formas distintas (e.g., na forma declarativa). Firme na posição de que a linguagem do direito positivo está sempre voltada para a regulação das condutas intersubjetivas, Paulo de Barros Carvalho afirma – “A prescritividade do ordenamento jurídico reside no modo como tal linguagem é empregada, a despeito da composição sintático-gramatical que presidir seu revestimento”²⁷.

O direito positivo, portanto, “toma como objeto a linguagem social, a fim de manipulá-la”²⁸. Diante disso, forçoso concluir que o corpo linguístico que reveste nosso ordenamento jurídico assume o caráter de linguagem de sobrenível, não se confundindo com a linguagem constituinte da realidade social.

²⁵“Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito.” VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005. p. 42.

²⁶“O discurso normativo, para reger os comportamentos entre pessoas, não pode ater-se, pura e simplesmente, à linguagem mediante a qual aquelas condutas se efetivam no meio social, sob pena de ficar tolhido pelos mesmos fatores que o condicionam”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, *cit.*, p. 168-169.

²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1, p. 11.

²⁸CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019. p. 214. Quanto a esse ponto, a professora ainda traz passagem que corrobora a separação entre as linguagens da realidade social e do direito positivo, com a necessidade do último possuir uma linguagem própria para poder regular as condutas verificadas na primeira. *In verbis*: “Tendo em conta ser o sistema social constituído por atos de comunicação, sabemos que as pessoas só se relacionam entre si quando estão em disposição de se entenderem, quando entre elas existe um sistema de signos que assegure a interação. Sob este referencial, logo percebemos que não há outra maneira a ser utilizada pela sociedade, para direcionar relações inter-humanas, que não seja por atos de comunicação. Impor formas normativas ao comportamento social só é possível, neste sentido, mediante um processo comunicacional, com a produção de uma linguagem própria, que é a linguagem das normas.”

Feito o esclarecimento, passa-se agora à análise dos elementos da comunicação pela semiótica e como esses podem ser empregados na compreensão do sistema jurídico.

1.2.1. Língua, linguagem e fala

O fenômeno comunicacional exige a intenção de se comunicar ou de transmitir uma mensagem, o que pressupõe a existência um emissor. Mas para que a comunicação se complete, também é necessário que a mensagem seja capturada por um receptor. A comunicação, portanto, requer a presença de um emissor e um receptor. Um ou ambos podem ser indeterminados, mas a presença de ambos é indispensável para que ocorra o fenômeno da comunicação.

O sucesso da comunicação também depende da existência de um código compartilhado entre emissor e receptor, do contrário a mensagem não poderá ser “decodificada” pelo seu destinatário. Esse código corresponde à língua.

Em linha com a definição trazida por Flusser, Aurora Tomazini concebe a língua como “um depósito que está dentro de nós, imerso no inconsciente humano como um sistema de signos e de regras de utilização destes signos”. Segundo a autora, a língua, enquanto sistema de signos em vigor em determinada comunidade, equivale a um “código aceito e utilizado numa sociedade como instrumento de comunicação entre seus membros”. Esse código pode ser idiomático ou não-idiomático²⁹.

A mensagem transmitida no âmbito do processo de comunicação deriva de um ato de fala, da iniciativa de um indivíduo tendente a iniciar um processo de comunicação. O ato de fala, que não se confunde com simplesmente falar, é a forma pela qual o indivíduo se comunica (escrita, gestos, vestuário etc.). É, pois, um ato pessoal, que varia de acordo com o estilo de cada um e que revela traços característicos daquele que pratica o ato.

O ato de fala mantém a língua viva, à medida que a prática daquele com base na língua faz com que ela continue sendo aceita como instrumento apto para a comunicação dentro de uma sociedade. Além disso, o exercício do ato de fala garante a atualização da língua, uma vez que as reiteradas expressões individuais contribuem para o surgimento de novas formas de coordenação entre os elementos idiomáticos.

²⁹CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 206.

A linguagem, por sua vez, pode ser sintetizada como o modo pelo qual usamos a língua. Pode haver muitas linguagens baseadas numa só língua, cada uma usando a língua da sua maneira. Por exemplo, a linguagem popular e a linguagem do direito positivo, ambas seguindo a estrutura do idioma português, mas atuando de maneiras distintas (a linguagem do direito, como já dito, usa a língua de modo prescritivo, a fim de comunicar suas mensagens reguladoras de condutas humanas). A linguagem é, pois, a faculdade que o indivíduo tem de se comunicar por meio dos atos de fala³⁰.

Em síntese, língua, linguagem e fala são noções indissociáveis que se retroalimentam. A língua é o depósito que se forma a partir da prática dos atos de fala dos integrantes de uma dada comunidade. A língua, portanto, não existe sem a fala. E é por meio da fala que o indivíduo expressa a sua linguagem, a qual, por sua vez, corresponde à “capacidade do ser humano para comunicar-se por intermédio de signos cujo conjunto sistematizado é a língua”³¹.

1.2.2. Os elementos da comunicação

Verifica-se a importância que língua, linguagem e (atos de) fala têm para a comunicação. Mas também é necessária a presença de outros componentes para que o processo comunicacional aconteça, são eles: remetente, mensagem, destinatário, contexto, código e canal. Em breve resumo, os elementos da comunicação humana podem ser assim descritos:

- (i) Remetente: aquele que envia a mensagem;
- (ii) Mensagem: conteúdo que se pretende transmitir (comunicar) por meio do ato de fala;
- (iii) Destinatário: aquele a quem a mensagem é endereçada;
- (iv) Contexto: é a situação em que a mensagem transmitida se insere e que garante que ela será eficaz, ou que o seu sentido será devidamente apreendido pelo destinatário. A mensagem sempre se refere a um contexto comunicacional (e.g. a mensagem emitida pelo juiz dentro do contexto de um processo judicial);

³⁰IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1, capítulo II, p. 66.

³¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 32.

- (v) Código: é o sistema organizado de signos por meio do qual o homem se comunica. A língua é um exemplo de código – um código idiomático, em que os signos são as palavras (escritas ou faladas) e que segue estruturação própria, assim como qualquer outro código comunicacional;
- (vi) Canal: meio físico (e.g., ondas sonoras, papel) através do qual a mensagem é transmitida, possibilitando o contato entre remetente e destinatário e, assim, que entre eles se estabeleça uma comunicação.

Com base nesses elementos, Sílvia Zomer explica como o processo de comunicação ocorre dentro do direito

Infere-se daí, que o processo comunicacional do direito constitua-se por meio de atos de comunicação – atos de fala –, como formas de manifestação jurídica. Temos, por exemplo, os textos (suporte físico/canal), que veiculam prescrições (mensagens/normas jurídicas), emitidas pelo remetente (legislador em sentido amplo) e recebidas pelo destinatário (receptor da mensagem), segundo um código conhecido por ambos (ex. língua portuguesa), considerando-se um contexto (meio jurídico) e uma conexão psicológica que os envolva (interesse dos sujeitos na emissão e compreensão da mensagem).³²

Os signos desempenham um papel essencial no processo comunicacional, motivo pelo qual também são objeto de estudo pela semiótica. Assim, a seguir passa-se à análise das proposições dessa ciência a respeito dos signos e o seu emprego para a interpretação dos textos jurídicos.

1.2.3. Semiótica e a interpretação dos enunciados jurídicos

Segundo a corrente da semiótica fundada pelo norte-americano Charles Peirce, há três tipos de signo – ícone, índice e símbolo. Para este estudo é importante a compreensão do símbolo, cuja ligação com o objeto a que se refere - ou seu conteúdo significativo - é meramente convencional, fruto de uma associação arbitrária aceita no âmbito de uma determinada comunidade. O símbolo, em sua forma idiomática (a palavra), é o signo utilizado pela linguagem do direito positivo.

³²ZOMER, Sílvia Regina. *O tempo jurídico e a homologação tácita*. 2016. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP, São Paulo, 2016. p. 18.

Para fins metodológicos, quando a semiótica estuda a linguagem dentro do fenômeno comunicacional, ela propõe a análise do texto em três planos – o sintático, o semântico e o pragmático³³. No plano sintático (ou lógico) examina-se como os signos da mensagem se relacionam entre si. Este plano, equivalente às regras de sintaxe ou gramaticais das línguas idiomáticas, revela a maneira como os signos se coordenam para formar a estrutura da linguagem. No plano semântico – o plano dos conteúdos - analisa-se a relação dos signos com os objetos que significam, i.e., com os significados atribuídos aos signos. E no plano pragmático estuda-se os usos linguísticos do signo, isto é, como os signos são empregados para a comunicação.

Mas a atribuição de sentido aos elementos da comunicação é fenômeno que ocorre dentro da mente de cada indivíduo, fruto de diversas associações feitas a partir do contato com o signo. Por esse motivo, em paralelo à análise da linguagem de acordo com o recorte proposto acima, a semiótica também estuda a relação que se constrói entre o signo e o objeto que ele representa.

Para Husserl, esta é uma relação triádica, que se estabelece entre o que ele chama de suporte físico, significado e significação³⁴, e que pode ser ilustrada pela figura do triângulo semiótico, em que seus vértices são representados por cada um dos três elementos atrás referidos.

O suporte físico, também referido por “termo” ou “significante”, corresponde ao texto escrito no papel, à palavra que ouvimos, ao estímulo (ou dado bruto) existente na realidade capturado por nossos sentidos que, traduzido em linguagem, suscita em nossa mente uma determinada ideia construída a partir de um significado.

Ao produto da associação feita entre significante e significado na mente de cada indivíduo dá-se o nome de significação. A construção dessa ideia (ou significação) a partir de um significado é por vezes também chamada de relação de significação.

³³Ugo Volli se refere a esses planos como as três dimensões da comunicação: “Antes de tudo, há a dimensão sintática da comunicação, a que estuda a organização interna da mensagem (por exemplo, no caso da linguagem, a morfologia, a sintaxe etc.; no caso da linguagem visual, a organização formal de um quadro, segundo a perspectiva, as relações de cor etc.; no que se refere à música, a organização harmônica e rítmica) segundo à relação mensagem/código/contato. A dimensão semântica (mensagem/contexto) se ocupa de estudar o modo com o qual a mensagem se refere ao seu conteúdo, ao contexto portanto, como o entendemos, como uma rede de conceitos ou como uma descrição do mundo. A dimensão pragmática é aquela que liga a mensagem a emissor e destinatário, e se refere aos efeitos, às modalidades de enunciação e daí em diante”. VOLI, Ugo. *Manual de semiótica*. São Paulo: Loyola, 2015. p. 27.

³⁴CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 197.

A significação é a ideia (ou conceito) que aparece na mente de cada indivíduo ao interpretar um signo. Ugo Volli, citando Luis Prieto, define significado como uma classe de possíveis conteúdos mentais singulares, o conjunto de todos os possíveis sentidos que o signo pode ter³⁵. As referências a “conteúdo mental singular” e “possível sentido do signo” correspondem à noção de significação adotada neste trabalho. Ou seja, o significado corresponde à classe das possíveis significações construídas a partir de um significante.

Dito de outra forma: a significação é a atribuição de sentido a um significante para que ele possa remeter a um objeto (objeto aqui entendido como a “significação-produto”, i.e., o objeto significado a partir do cotejo entre significante e significado, o conteúdo significativo atribuído ao signo).

Mas essa atribuição de sentido é algo pessoal, dependente das vivências prévias do sujeito, dentre outras características individuais. Valendo-nos da didática de Aurora Tomazini, trazemos um exemplo da relação triádica que o signo representa:

A palavra “gato”, por exemplo, é um signo: As marcas de tinta “G A T O” gravadas no papel é o seu suporte físico. Este suporte físico refere-se a uma realidade individualizada, por nós conhecida como “um mamífero, domesticado, da espécie dos felinos” – seu significado. E, suscita na mente de quem o lê e o interpreta um conceito (ideia), variável de pessoa para pessoa, de acordo com os valores inerentes a cada um, que é a sua significação³⁶.

No exemplo acima, a partir do significado “um mamífero, domesticado, da espécie dos felinos”, diferentes ideias ou conceitos de gato aparecerão na mente daqueles que entrarem em contato com o termo gato, influenciadas pelas suas experiências passadas. Aqueles que tiveram más experiências com o felino, provavelmente construirão em suas mentes uma ideia desagradável; ao passo que aqueles que têm apreço por esse mamífero poderão associar o símbolo em questão a uma imagem dócil.

Os significantes organizados dentro de uma frase de acordo com as regras gramaticais de uma determinada língua, antes de qualquer atribuição de sentido aos seus termos, é denominado de enunciado, i.e., o texto em sua acepção física, despido de conteúdo. Já a junção das ideias suscitadas a partir dos signos presentes numa frase é chamada de juízo ou proposição.

Tácio Lacerda Gama esclarece que a ideia que nasce na mente do intérprete pode ser percebida da maneira denotativa ou conotativa. Ou seja, a ideia construída em nossa mente

³⁵VOLI, Ugo. *op. cit.*, p. 32-33.

³⁶CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 208.

pode vir representada por elementos concretos ou então pela listagem de certas características ou propriedades que o elemento precisa apresentar para se enquadrar na classe representada pelo signo. De maneira mais precisa, o professor define

As conexões estabelecidas entre significante e significado – a idéia suscitada no intérprete pelo contato com o termo – podem ser percebidas de duas formas, sendo uma chamada de conotativa ou intencional e a outra denotativa ou extensional. (...)

A pesquisa pela denotação de um conceito seria aquela que busca perceber que elementos se ajustam às palavras. Já aquela, que põe no centro dos seus interesses as características do conceito, seria o campo da chamada semiótica conotativa³⁷.

A filosofia da linguagem nos faz concluir que o objeto fruto da relação entre significante e significado sempre será, por sua vez, outro signo igualmente passível de interpretação. Isso remete ao conceito de semiose, assim entendido como o processo a partir do qual um signo é necessariamente explicado por outro.

Baseada nessas noções Aurora Tomazini afirma que significado e significação tendem a se misturar, uma vez que ambos são expressos em texto e, portanto, passíveis de interpretação

Trabalhando com os pressupostos do giro-linguístico (fixados no capítulo I deste trabalho) a ideia de significação e significado se misturam, pois a realidade a que se refere qualquer suporte físico é construída pelo intérprete e, portanto, sempre condicionada às suas vivências. Da mesma forma, tanto o significado, quanto a significação, materializam-se noutros suportes físicos, já que nenhuma realidade existe senão pela linguagem. Mas justamente por ser o signo uma relação, todos estes conceitos estão intimamente ligados, de modo que um influi diretamente na existência do outro. Todo suporte físico suscita uma interpretação (significação), que constitui uma realidade como seu significado, esta realidade, por sua vez, é também uma linguagem, materializa-se num suporte físico, que suscita outra interpretação (significação), numa semiose sem fim³⁸.

Na mesma linha, Ugo Volli afirma - “a única maneira que temos para conhecer o significado de um signo passa pela formulação de um outro signo que o interprete”. Para o escritor italiano “Pensar é necessariamente ligar signos em uma concatenação ilimitada de associações de ideias nas quais estamos envolvidos constantemente”³⁹.

Diante dessa possibilidade de associações tendente ao infinito, o contexto surge como importante ferramenta para o processo de construção de sentido, especialmente se o entendermos como uma realidade à qual o texto da mensagem se refere⁴⁰.

³⁷GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência legitimação, *cit.*, p. 4.

³⁸CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 209.

³⁹VOLI, Ugo. *op. cit.*, p. 37.

⁴⁰*Id. Ibid.*, p. 27.

Trata-se da produção de sentido através do diálogo entre texto e contexto, tema muito bem explorado por Lacerda Gama, que se refere ao contexto como um conjunto de condicionantes culturais, sociais e valorativos que atuam junto à subjetividade do intérprete, influenciando a sua forma de perceber os textos. Esse conjunto de fatores “são também textos que dão forma ao chamado contexto, porque são susceptíveis, ainda que indiretamente, de interpretação”⁴¹.

Assim, durante o processo de interpretação lidamos com dois tipos de texto: o texto que dá forma ao significante/suporte físico e o texto que dá forma ao contexto e que exerce influência sobre o conteúdo de significação atribuído ao primeiro.

Nos dizeres de Lacerda Gama, texto e contexto atuam como vetores fundamentais à construção de sentido. “No primeiro [o vetor texto], identificamos os significantes, em relações sintagmáticas, organizados segundo o que prescreve a gramática vigente e as regras semânticas. No segundo [o vetor contexto], porém, a pesquisa é externa ao texto, e busca apreender os fatores que podem influenciar as relações de significação, marcadamente naqueles pontos que têm a ver com os valores aceitos e praticados num grupo social”⁴². É por isso que o autor infere que “A modificação do contexto proporciona, por conseguinte, alterações na forma de justificar o sentido de uma expressão”⁴³.

Outrossim, a alteração do contexto altera a forma com que o signo é empregado na comunicação, o que demonstra a influência do contexto também na compreensão da linguagem em sua dimensão pragmática⁴⁴.

Verifica-se que a comunicação depende de um contexto e que este, com toda a sua carga cultural valorativa e circunstancial, exerce forte influência sobre o processo de atribuição de sentido ao texto (mensagem)⁴⁵. Eis aí a produção de sentido através do diálogo entre texto e contexto, que Lacerda Gama explica pela metáfora da atribuição de sentido a um enunciado atendendo à provocação de outro.

⁴¹GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência legitimação, *cit.*, p. 11.

⁴²*Id. Ibid.*, p. 12.

⁴³*Id. Ibid.*, p. 11.

⁴⁴“A pragmática opera em função do contexto. Muda o contexto, muda a forma de dizer e de ouvir, ou seja, muda tudo”. CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico, *cit.*, v. 3, p. 10.

⁴⁵Um exemplo bastante básico para ilustrar a importância do contexto para a atribuição de sentido pode ser dado com a expressão “Vou cortar uma manga” que, dita numa alfaiataria, tende a ser interpretada de maneira distinta daquela se dita numa feira. No primeiro caso a significação construída a partir daquela frase nos remete à parte de um item de vestuário; no segundo, a referência nos induz à ideia de cortar um pedaço de uma fruta. Dependendo da situação em que a frase for dita - na alfaiataria ou na feira - o contexto restringe as possibilidades de significação, ou a preferência por uma em detrimento de outras.

Esse contato entre enunciados, porém, não é, necessariamente, harmonioso ou conflituoso, benéfico ou maléfico, afirmativo ou negativo, convergente ou divergente. O aspecto essencial a ser destacado é que, numa perspectiva dialógica, o sentido de um enunciado é uma forma de atender à provocação de outro enunciado⁴⁶.

O diálogo entre textos também é denominado de intertextualidade. Analisando a relação dialógica mantida pelos textos jurídicos com outros textos, Aurora Tomazini explica que essa pode se dar sob duas perspectivas – entre os enunciados de direito positivo (intertextualidade intrajurídica, ou interação com o contexto jurídico) – e entre a mensagem jurídica e textos componentes de outros sistemas (intertextualidade extrajurídica, ou interação com o contexto extrajurídico). Veja-se

O direito positivo como texto, relaciona-se cognoscitivamente com outros sistemas (social, econômico, político, histórico, etc.), que também são linguísticos. Há, neste sentido, uma intertextualidade externa (contexto não-jurídico) muito importante, pois, apesar do foco da análise jurídica não recair sobre seu contexto histórico-social, é esta relação dialógica que molda as valorações do intérprete. Como sistema, as unidades do direito positivo também se relacionam entre si. *Há, neste sentido, uma intertextualidade interna (contexto jurídico), na qual se justificam e fundamentam todas as construções significativas da análise jurídica*⁴⁷. (g.n.)

Paulo de Barros Carvalho considera a intertextualidade um dos axiomas da interpretação, junto com a inesgotabilidade de sentido – i.e., a ideia de que toda a interpretação é infinita, nunca restrita a determinado campo semântico, de modo que qualquer texto está sempre sujeito a reinterpretação. Mas reconhecer a intertextualidade e a inesgotabilidade de sentido não significa admitir a ausência de limites à interpretação.

É aí que o professor faz ressalva que julgamos de extrema importância à hermenêutica jurídica: a de que não se pode olvidar o ponto de partida exegético – os enunciados jurídicos -, de modo que “o ingresso no plano de seu conteúdo tem de *levar em conta as diretrizes do sistema* (g.n.)”. No processo de positivação do direito e da concretização das suas regras, os aplicadores devem produzir significações compatíveis com os valores sociais consagrados pelas normas superiores⁴⁸. Em nossa opinião, é inspirada nessa ressalva que Aurora Tomazini afirma, na passagem supra, que na intertextualidade interna é onde se justificam e fundamentam as significações construídas a partir dos textos jurídicos (vide trecho destacado na transcrição acima).

⁴⁶GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência legitimação, *cit.*, p. 18.

⁴⁷CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 221.

⁴⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, *cit.*, p. 205.

A inesgotabilidade de sentido e a semiose são desafios inerentes à compreensão e construção de sentido de qualquer texto. Não obstante, o intérprete possui à sua disposição meios para delimitar o campo significativo dos termos com que se depara.

Nessa linha, especialmente quando se estiver diante da interpretação de textos de direito positivo, pensamos que o contexto intrassistêmico constitui importante ferramenta de auxílio à superação daqueles desafios, pois ele ajuda a delimitar as possíveis significações construídas a partir dos enunciados jurídicos. Não se está aqui a negar a influência do contexto extrajurídico ou a utilidade de outras ferramentas linguísticas de elucidação de sentido, mas apenas registrando que, além do vetor da realidade social em que o direito se insere, as conexões mentais feitas pelo intérprete a partir dos textos jurídicos também estão sujeitas ao teste de aderência às diretrizes do sistema dentro do qual aqueles textos foram produzidos⁴⁹.

Neste momento, pautados nas bases filosóficas estabelecidas para este trabalho e nas noções de semiótica apresentadas até aqui, pensamos ter formado uma base sólida para afirmar que é necessário compreender o direito para interpretá-lo; e interpretar não é descobrir ou extrair sentido do texto, e sim atribuí-lo ao objeto de análise.

A verdade ou o “sentido das coisas” não preexiste à interpretação, não reside no texto, e sim nas significações que lhe são atribuídas, inevitavelmente cambiantes em razão de diferentes contextos e experiências subjetivas. A interpretação do direito não escapa desse fenômeno, como bem observa Barros de Carvalho.

Ora, se tomarmos o texto na sua dimensão estritamente material - que é, aliás, a acepção básica, como aquilo que foi tecido, circunscrevendo nosso interesse ao conjunto dos produtos dos atos de enunciação, o que importa ingressar na esquematização estrutural em que se manifesta -, poderemos compreender a razão pela qual os enunciados linguísticos não contêm, em si mesmos, significações. São objetos percebidos pelos nossos órgãos sensoriais que, a partir de tais percepções ensejam, intrassubjetivamente, as correspondentes significações. São estímulos que desencadeiam em nós produções de sentido. *Vê-se, desde agora, que não é correta a proposição segundo a qual, dos enunciados prescritivos do direito posto, extraímos o conteúdo, o sentido e o alcance dos comandos jurídicos. Impossível seria retirar conteúdos de significação de entidades meramente físicas.*

⁴⁹Tratando das regras de competência tributária, Hugo de Brito Machado Segundo faz comentário acerca da importância do contexto jurídico na atribuição de conteúdo que entendemos aplicável à interpretação de qualquer enunciado jurídico: “O intérprete tem pouca, ou nenhuma liberdade, à luz do contexto. É este, o contexto, que determina, ou define, o significado. Em se tratando de normas de competência tributária, não só o contraste com outras normas de competência (com as quais não se podem sobrepor), mas a consideração da evolução histórica do tributo (ou de seu antecessor) em Constituições anteriores, os debates havidos nos trabalhos constituintes, tudo isso é relevante para indicar ao intérprete o significado a ser a elas atribuído.” MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de competência e a textura aberta da linguagem natural. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, ano 40, n. 50, p. 197-198, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2148/1936>.

De tais enunciados partimos, isto sim, para a construção das significações, dos sentidos, no processo conhecido como 'interpretação'. (g.n.)⁵⁰

Apoiado na ideia de que a interpretação dos textos de direito também é um processo de construção mental, Paulo de Barros Carvalho elaborou teoria segundo a qual a atribuição de sentido dos enunciados jurídicos exige a passagem por um “percurso gerador de sentido”, sendo que somente ao final dessa incursão pelas dimensões da linguagem do direito positivo o exegeta poderá interpretar adequadamente os enunciados que compõem esse sistema. Passa-se, a seguir, a breve análise dessa teoria.

1.2.4. O percurso gerador de sentido dos enunciados jurídicos

A noção de percurso gerador de sentido basicamente conjuga tudo o que foi exposto até aqui. Aplicando as noções de semiótica expostas acima, Paulo de Barros Carvalho propõe que quem quiser conhecer o direito positivo deve percorrer quatro planos ou subsistemas, começando pelo S1 - o plano da expressão ou dos significantes. Trata-se da parte presente do texto. Nessa instância o intérprete entra em contato com os suportes físicos na forma de enunciados sintaticamente organizados, ainda sem considerar os seus possíveis conteúdos.

Em seguida o intérprete parte para o subsistema S2, o plano das proposições ou conteúdos de significação. Nele o exegeta “vai atribuindo valores aos símbolos constantes no plano da materialidade textual”, de modo que nesta etapa o exegeta “Mergulha no campo semântico, onde reside toda a problemática que envolve o contexto jurídico”⁵¹. No plano S2 a tarefa se concentra na construção das significações a partir dos enunciados isoladamente considerados.

Paulo de Barros Carvalho alerta para a possibilidade de haver aquilo que ele denomina de enunciados implícitos, assim entendidos como as proposições que podem ser obtidas por derivação lógica dos textos jurídicos. Trata-se de construções de sentido que não podem ser atribuídas a uma expressão textual específica, mas deduzidas de outras produzidas a partir de enunciados expressos. A passagem abaixo ilustra o que se pretende explicar. Observa-se apenas que a expressão “enunciado” no trecho a seguir é usada na acepção de proposição, e não de suporte físico ou enunciado, como adotado no presente trabalho.

⁵⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 199.

⁵¹CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 283.

São os implícitos, obtidos por derivação lógica dos enunciados expressos, como, por exemplo, o da isonomia jurídica entre as pessoas políticas de direito constitucional interno (produzido a partir do enunciado expresso da Federação, combinado com o da autonomia dos Municípios); o princípio da supremacia do interesse público ao do particular (reconhecido pela leitura atenta dos enunciados explícitos, relativos à disciplina da atividade administrativa do Estado).⁵²

Após a atribuição de conteúdo aos enunciados normativos, chega-se ao S3 – o plano das significações normativas. Nesta instância as proposições elaboradas no plano anterior são estruturadas na forma de um juízo hipotético-condicional, em que um antecedente é ligado a um conseqüente pelo conetivo lógico da implicação. Enquanto no subsistema anterior os juízos podiam ser expressos em linguagem descritiva ou na forma declarativa, pois ainda aguardavam para ser conjugados com outras proposições, a norma jurídica é relatada necessariamente em linguagem prescritiva de condutas. Como será explicado em mais detalhes adiante, a norma jurídica pode ser expressa pela fórmula lógica $D(H \rightarrow C)$, que quer dizer: se verificado o fato “F” descrito na hipótese “H”, deve ser o conseqüente “C”. A flecha ligando a hipótese “H” ao conseqüente “C” representa o fenômeno da implicação jurídica, a união de dois elementos por força do direito.

As proposições ou juízos atribuídos aos textos jurídicos – fruto do trabalho exegético em S2 - também podem ser chamadas de normas jurídicas em sentido lato; ao passo que as normas jurídicas em sua estrutura lógico-implicacional produzidas em S3 são chamadas de normas jurídicas em sentido estrito, ou regras jurídicas.

Como já dito, é em S3 que o intérprete constrói a norma jurídica – as unidades completas de significação deôntica. Daí porque se diz que a norma jurídica em sentido estrito nunca aparece, mas comparece em nosso sistema, uma vez que ela nunca vem literalmente expressa no corpo dos enunciados de direito positivo.

A construção das normas jurídicas, segundo Paulo de Barros Carvalho, exige que o intérprete promova a “contextualização dos conteúdos obtidos no curso do processo gerativo, com a finalidade de produzir unidades completas de sentido para as mensagens deônticas”. O autor dá exemplo segundo o qual o interessado deve sair “à procura de outros enunciados do direito posto para entender a comunicação deôntica em sua plenitude significativa”⁵³. A construção da norma jurídica a partir da articulação de diferentes proposições deve observar os valores que o direito busca implementar na sociedade. Ou seja,

⁵²CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 194.

⁵³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 118.

a conjugação das proposições e juízos formados no plano S2 não pode resultar numa significação normativa contrária aos valores presentes na realidade do direito positivo⁵⁴. Nota-se assim a influência da intertextualidade, principalmente a jurídica (ou intrassistêmica), sobre o processo de interpretação do direito.

Se no plano S3 há a articulação entre os sentidos atribuídos aos enunciados, no plano S4 há a articulação do produto do trabalho exercido em S3. É nesse último nível do percurso gerador de sentido que o conhecedor do direito organiza as significações normativas numa estrutura escalonada, mediante critérios de hierarquia e subordinação.

Como afirma Paulo de Barros Carvalho, “em S4 teremos o arranjo final que dá status de conjunto montado na ordem superior de sistema”. O arranjo hierárquico das normas se dá conforme o que o professor chama de “regras de estrutura” ou “gramática jurídica”, as quais determinam “como outras regras devem ser postas, modificadas ou extintas no interior de certo sistema” e que permitem a composição do direito positivo como um “conjunto autorreferencial, ou seja, como um domínio que se autoconstitui em um processo dialético interno”⁵⁵.

Exsurge com muita força da fala acima a noção de autopoiese, que é a capacidade de reproduzir a si próprio, ou de reprodução de acordo com as próprias regras (autorreferencialidade). Essa é uma característica dos sistemas linguísticos, que determinam segundo as suas próprias regras sintáticas a interação entre seus elementos, inclusive para a produção de novos. É nesse sentido que se entende ser o direito positivo um sistema sintaticamente fechado. Com efeito, a produção de unidades integrantes desse sistema se dá conforme regras estabelecidas por esse mesmo sistema.

Encerra-se esse subcapítulo com passagem de Paulo de Barros Carvalho que sintetiza aquilo que se quis registrar neste tópico.

⁵⁴Comentando o labor empreitado no plano S3, Paulo de Barros afirma que o objetivo nessa etapa é o de verificar a adequação das normas jurídicas fruto das significações do intérprete aos valores que ocupam o mais alto patamar do direito: “o objetivo presente é confrontar as unidades obtidas com o inteiro teor de certas orações portadoras de forte cunho axiológico, que o sistema coloca no patamar de seus mais elevados escalões, precisamente para penetrar, de modo decisivo, cada uma das estruturas mínimas e irreduzíveis (vale novamente o pleonasma) de significação deontica, outorgando unidade ideológica à conjunção de regras que, por imposição dos próprios fins regulatórios que o direito se propõe implantar, organizam os setores mais variados da convivência social. Ao mencionar ser esse o apogeu da missão hermenêutica, penso não haver incorrido em qualquer excesso, pois é nesse clímax, momento de maior gradação do processo gerativo, que aparece a norma jurídica em sua pujança significativa, como microssistema, penetrada, harmonicamente, pela conjunção dos mais prestigiados valores que o ordenamento consagra”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 119.

⁵⁵*Id. Ibid.*, p. 121.

(...) conhecer o direito é, em última análise, compreendê-lo, interpretá-lo, construindo o conteúdo, sentido e alcance da comunicação legislada. Tal empresa, que nada tem de singela, como vimos, requer o envolvimento do exegeta com as proporções inteiras do todo sistemático, incursionando pelos escalões mais altos e de lá regressando com os vetores axiológicos ditados por juízos que chamamos de princípios.

Tendo em mente a constatação de que o direito é um sistema linguístico, passa-se agora à sua análise como um objeto cultural, uma vez que é destinado à consagração de valores existentes na comunidade em que se insere.

1.3. O direito positivo como sistema (linguístico) autônomo destinado à consecução de valores sociais

1.3.1. O direito é um sistema comunicacional linguístico que constitui a sua própria realidade

De início, vale registrar expressamente que a presente dissertação adota a posição de que todos os sistemas são linguísticos. Concordamos com as ressalvas feitas por Paulo de Barros Carvalho à proposta de Marcelo Neves de dividir os sistemas em reais e proposicionais (os primeiros seriam compostos por objetos do mundo físico e social e os segundos por proposições, o que pressupõe linguagem). No modelo desenvolvido pelo constructivismo lógico-semântico todos os sistemas são linguísticos (ou proposicionais, de acordo com a classificação aventada por Neves). Com efeito, partindo-se do pressuposto de que a realidade é constituída pela linguagem, não há como se admitir um sistema extralinguístico, seja ele composto por objetos do mundo real-natural ou real-social⁵⁶. Daí a razão para Aurora Tomazini propor que se parta de uma separação entre sistemas comunicacionais e não comunicacionais⁵⁷; o direito obviamente se encaixando na primeira categoria.

⁵⁶CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, *cit.*, p. 58-60.

⁵⁷“(…) a constituição linguística não configura uma diferença específica a ser eleita como critério classificatório dos sistemas, pois todos eles pressupõem linguagem. No entanto, podemos separar aqueles cujos elementos (linguagem) inserem-se num contexto comunicacional, ou seja, resultam da troca de mensagens entre duas ou mais pessoas (ex. religiosos, econômicos, políticos, educacionais, científicos, etc.) e aqueles cujos elementos, embora percebidos e estruturados por nossa mente sob alguma forma linguística, não resultam de um processo de trocas de mensagens realizado entre duas ou mais pessoas (ex. sistemas elétricos, hidráulicos, ferroviário, psíquicos, biológicos, etc.). Chamamos, assim, os primeiros de sistemas comunicacionais e os segundos de sistemas não-comunicacionais, utilizando-nos, para tanto, do termo “comunicação” para designar um processo de intercâmbio de mensagem entre um emissor e um receptor, num conceito relacional (social). CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 178.

Todo sistema pressupõe uma operação lógica de classificação. Mas *a noção de sistema denota algo além da mera aglutinação de elementos em razão de características comuns*. De acordo com Tomazini, “Para termos um sistema, é preciso que os elementos de uma classe se apresentem sobre certa estrutura, que se relacionem entre si em razão de um referencial comum”⁵⁸. No constructivismo lógico-semântico esse referencial equivale à norma hipotética fundamental de Kelsen, pressuposto metodológico de onde se assume derivar a norma que dá origem a todas as demais normas jurídicas existentes em um sistema, inclusive a Constituição Federal, e que permite atribuir um caráter unitário e homogêneo ao direito positivo⁵⁹.

Infere-se daí que, *independentemente das características que se adote para a definição de sistema, esse é fruto da inteligência humana, na tentativa de ordenar os dados brutos apreendidos por nossos órgãos sensoriais*. Além disso, *os elementos que compõem um sistema interagem entre si sob alguma forma de coordenação*.

A visualização do direito como um sistema e não um emaranhado desconexo de enunciados é possível exatamente porque a interação entre os elementos que o compõem segue certa racionalidade. Essa concepção, porém, não ignora que o direito pode apresentar contradições. A possibilidade de o ordenamento jurídico assumir foros de sistema está ligada ao fato de que, a despeito de tais contradições, ainda assim ele apresenta um mínimo de racionalidade que o habilita a servir de instrumento de regulação das condutas em sociedade.

Paulo de Barros Carvalho eleva à categoria de sistema o conjunto de enunciados jurídicos que, articulados na forma implicacional das estruturas normativas e organizados na configuração superior de sistema, formam, criam e propagam a realidade jurídica⁶⁰. O paralelo com a acepção de língua trazida por Flusser é evidente. Recordar-se que, para o filósofo, a língua é, forma, cria e propaga realidade. Cada língua, a partir do seu sistema de referência e regras de coordenação, transforma o caos de sensações do universo em cosmos, construído a sua própria “versão” da realidade.

Paulo de Barros Carvalho chama atenção ainda para outra característica, típica do direito, que permite equiparar a sua estrutura àquela de um sistema idiomático, qual seja: a forma “hierarquizada” pela qual as suas unidades se relacionam, em alusão à produção normativa através dos mecanismos de derivação e fundamentação⁶¹. Ou seja, assim como o

⁵⁸CARVALHO, Aurora Tomazini de. *op. cit.*, p. 174.

⁵⁹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, cit.*, p. 76-77.

⁶⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método, cit.*, p. 179.

⁶¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência, cit.*, p. 76.

português tem as suas regras sintáticas, a linguagem do direito tem as suas próprias regras de produção das suas unidades de significação. Verifica-se aqui a referência ao aspecto sintático do direito positivo para enquadrá-lo dentro da categoria lógica de sistema.

Com base no exposto acima firmamos uma importante premissa para este estudo – a de que *o direito positivo é um sistema (ou corpo de linguagem) que constitui a sua própria realidade.*

Ainda, deve-se lembrar que o direito se enquadra na categoria dos sistemas comunicacionais, uma vez que a sua linguagem é usada para transmitir mensagens prescritivas de conduta. Nesse sentido, a produção do direito requer um tipo específico de linguagem, a linguagem competente, que é aquela produzida por quem integra o sistema e está autorizado a emitir esse tipo de linguagem. Em termos da ciência da comunicação: a linguagem jurídica precisa ser produzida por um emissor credenciado.

A interpretação capaz de produzir linguagem apta a ingressar no sistema do direito é aquela produzida por um participante do sistema (i.e., intérprete autêntico). A linguagem do cientista do direito, por exemplo, embora possa influenciar as significações normativas produzidas pelo emissor credenciado (intertextualidade extrassistêmica), é produzida por um não participante do sistema (intérprete não autêntico). Ciência jurídica e direito positivo são, portanto, dois corpos de linguagem distintos que, embora reconheça-se a influência mútua que um exerce sobre as significações construídas no outro, não se inter cruzam.

É por isso que se outorga ao direito positivo a qualificação de sistema antes mesmo de ele ser tomado como objeto de estudo pela ciência jurídica. O cientista do direito toma como objeto das suas proposições a linguagem do direito posto, a fim de descrevê-la e criticá-la. O direito, por sua vez, sem prejuízo de ser tomado como linguagem-objeto da ciência jurídica, também assume o papel de metalinguagem, tomando a linguagem social como seu objeto, a fim de alterá-la. Para tanto, o direito elege certas características que, se apresentadas por determinado evento ocorrido no plano social, permitem a tradução daquele evento para a linguagem jurídica, através do seu relato em linguagem competente, fazendo surgir, assim, o fato jurídico.

A eleição de determinadas características como necessárias à transformação de um evento em fato jurídico já revela, em si, uma atividade valorativa.

1.3.2. O direito visa à consecução de valores sociais

Considerando-se as quatro regiões ônticas da fenomenologia de Husserl, o direito positivo se encaixa naquela destinada aos objetos culturais e, como tal, carrega consigo determinados valores inerentes à comunidade em que se insere. A consecução de tais valores é perseguida através de regras que modalizam as condutas intersubjetivas⁶².

Interpretar o direito exige, pois, compreender os valores que ele representa, muitos dos quais podem ser identificados desde o preâmbulo da Constituição Federal de 1988, onde se declara expressamente que o ordenamento jurídico pátrio é “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como *valores supremos* de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos (g.n.)”. Paulo de Barros Carvalho afirma que o preâmbulo da Carta Maior possui inquestionável prescritividade, com os valores supremos ali mencionados atuando como vetores que apontam na direção em que as normas devem ser produzidas no contexto do nosso ordenamento⁶³.

O conceito de valor não pode ser rigorosamente definido. O máximo que se pode fazer é tentar aclarar o seu conteúdo⁶⁴. Trata-se da indefinibilidade, uma das características dos valores, segundo a qual nenhuma atividade exegética é capaz de definir precisamente todas as suas propriedades, as quais inclusive podem variar conforme o contexto histórico-social. Dentre outros motivos, isso se deve a outra característica dos valores, a de que eles não existem em si, sempre dependendo da sua associação a um objeto da experiência para que sua extensão e aplicabilidade sejam conhecidas e, portanto, para que os valores adquiram objetividade⁶⁵.

Nesse sentido, Hessen ensina que no conceito de valor está implícita a referência a um sujeito, de modo que valor é sempre valor para alguém. Mas isso não significa a adoção de um subjetivismo axiológico. Conforme esclarece Hessen, a referência ao sujeito não é

⁶²Os modais utilizados pelas regras do ordenamento são os modais da lógica deôntico-jurídica: obrigatório, permitido e proibido.

⁶³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, *cit.*, p. 80-81.

⁶⁴HESSSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Coimbra: Almedina, 2001. p. 37.

⁶⁵Paulo de Barros Carvalho lista catorze elementos que caracterizam os valores: a) Bipolaridade; b) Implicação recíproca; c) Referibilidade; d) Preferibilidade; e) Incomensurabilidade; f) Tendência à graduação hierárquica; g) Objetividade; h) Historicidade; i) Inexauribilidade; j) Atributividade; k) Indefinibilidade; l) Vocação dos valores em se expressar em termos normativos; m) Associatividade; n) Intuição emocional como modo de acesso aos valores. *Direito tributário: linguagem e método*, *cit.*, p. 184-187.

feita ao indivíduo, mas sim à figura de um sujeito em geral (sujeito supra-individual ou interindividual). “Os valores acham-se referidos ao ser humano, isto é, àquilo que há de comum em todos os homens. Referem-se à mais profunda camada do ser que está presente em todos os seres humanos”⁶⁶.

Verifica-se em Hessen a associação dos valores a algo que transcende o indivíduo. Algo semelhante à moral coletiva perseguida por Dworkin.

Discorrendo acerca da importância dos valores perseguidos pelo direito positivo Paulo de Barros Carvalho faz afirmação que corrobora uma visão supra-individual, alegando que “os valores e sobrevalores que a Constituição proclama não de ser partilhados entre os cidadãos, (...) como algo pragmaticamente realizável, apto, a qualquer instante, para cumprir o seu papel democrático, balizador, autêntica fronteira dos hemisférios da nossa cultura”. O autor ainda assinala que o objetivo do direito positivo é exatamente o de implantar esses valores⁶⁷.

Dentro da concepção de direito adotada pelo constructivismo lógico-semântico, os valores consagrados pelo direito assumem a feição de “enunciados deonticos prescritores de condutas, prescindindo da configuração lógica das unidades normativas (norma, aqui, no sentido estrito)”⁶⁸. Esses enunciados – tomados na sua acepção de proposição ou norma jurídica em sentido lato - podem ser explícitos ou implícitos (por derivação lógica de outros enunciados) e exercem forte influência sobre as significações construídas a partir textos de hierarquia inferior.

A positivação de um valor o torna, portanto, um princípio jurídico. Mas é importante esclarecer que nem sempre há uma identidade entre ambos. Paulo de Barros Carvalho lista quatro usos distintos da palavra “princípio” no direito, dividindo-os em dois grupos – princípios como normas jurídicas e princípios como valores ou limites objetivos⁶⁹. A respeito do segundo grupo, o professor esclarece - “Os limites objetivos distinguem-se dos valores, pois são concebidos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores”. Por esse motivo a construção de sentido dos enunciados veiculadores desses limites seria processo mais simples. Paulo de Barros Carvalho ainda afirma que os princípios de direito tributário geralmente se apresentam como limites objetivos que visam implementar os valores estipulados no ordenamento jurídico. Como exemplos de princípios tributários

⁶⁶HESSSEN, Johannes. *op. cit.*, p. 47-49.

⁶⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método, cit.*, p. 284.

⁶⁸*Id. Ibid.*, p. 186.

⁶⁹*Id. Ibid.*, p. 275.

que se adequam à noção de limites objetivos o autor cita o da legalidade, da tipicidade cerrada, da anterioridade, dentre outros⁷⁰.

A concepção dos princípios tributários como limites objetivos, a nosso ver, reforça a ideia de unicidade do sistema do direito positivo, com a sua subdivisão em ramos sendo meramente para fins cognoscentes; de modo que os valores eleitos como fins a serem perseguidos por nosso ordenamento irradiam efeitos em todos os ramos das normas disciplinadoras das condutas sociais.

Com base no que foi exposto podemos afirmar que os princípios jurídicos se associam aos valores positivados pelo direito, dando forma ao contexto que cerca os enunciados jurídicos. Ainda, o direito positivo, sistema autônomo que é, cria a sua própria realidade, de modo que as unidades que o compõem são organizadas com o fim específico de consagrar tais valores ou alcançar certos estados de coisas.

Conclui-se que a interpretação da linguagem jurídica e a significação construída a partir dos textos de direito positivo deve necessariamente observar o contexto formado pelos valores e princípios perseguidos por aquele sistema.

Não se deseja aqui apontar para um ou mais valores específicos consagrados por nosso ordenamento, mas sim registrar que a construção do fato jurídico deve ocorrer dentro das balizas do direito, não sendo possível chamar de fato jurídico linguagem produzida a partir de atividade valorativa realizada de acordo com critérios fixados por outros sistemas. A dita abertura semântica e pragmática do direito possui limites que, se ultrapassados, podem resultar em interpretação carente de fundamentação e contrária aos preceitos jurídicos. *Sem negar a importância e a inevitável influência da intertextualidade extrajurídica, o contexto intrassistêmico delimita o campo de significação dos enunciados jurídicos.*

1.4. A regra-matriz de incidência tributária

Encerradas as considerações a respeito da concepção do direito como um sistema linguístico autônomo e portador de valores sociais, voltamos agora nossa atenção ao aspecto estrutural ou lógico da unidade que compõe esse sistema – a norma jurídica - e ao modelo da regra-matriz de incidência tributária (“RMIT”) construído por Paulo de Barros Carvalho.

⁷⁰CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 308.

O objetivo é evidenciar a necessidade de ocorrência de um evento com determinadas características para desencadear a obrigação jurídico tributária.

1.4.1. Considerações gerais

Inicia-se ressaltando a importância do uso da lógica para a compreensão da estrutura da norma jurídica. A lógica é ciência formal por excelência que ajuda a compreender as estruturas por meio das quais o pensamento humano se organiza. Considerando que a inteligência humana processa a realidade por meio da linguagem, a lógica, portanto, é ferramenta útil para se conhecer as estruturas das realidades em que o homem vive.

O direito tem a sua própria gramática, as suas próprias regras de sintaxe que regulam a formação e reprodução dos seus elementos componentes⁷¹. Assim, estudar o direito sob as lentes da lógica permite entendê-lo em seu aspecto estrutural.

A lógica que impera no direito é a lógica deôntico-jurídica (a lógica do dever-ser), distinta da lógica alética (a lógica do ser). Esta é a lógica que revela a estrutura da linguagem em que o mundo natural se apresenta, na qual uma hipótese é conectada a um conseqüente pelo fenômeno da causalidade natural. No direito, essa conexão decorre de um ato de vontade do legislador.

Em termos estruturais, a norma jurídica é representada por uma fórmula na qual uma hipótese é ligada a uma consequência por meio do conectivo implicacional.

Fabiana Del Padre Tomé nos explica que “para que se configure a ‘causalidade jurídica’, no âmbito da qual a hipótese implica deonticamente a consequência, existem dois operadores chamados functor-de-functor e functor implicacional”⁷². É por isso que a norma jurídica é geralmente representada pela fórmula $D(H \rightarrow C)$, onde “D” simboliza o chamado functor-de-functor, “H” a hipótese, “ \rightarrow ” o functor implicacional e “C” o conseqüente. Leia-se: deve-ser que, se ocorrer o fato “F” descrito na hipótese “H”, então deve-ser a relação jurídica prevista no conseqüente “C”.

⁷¹Nessa linha, Lucas Galvão de Britto afirma: “o direito, sendo linguagem, tem uma gramática que lhe é própria: há regras para selecionar os termos e para combiná-los na formação de boas normas, assim como há regras na língua portuguesa que presidem a construção de boas frases nessa língua”. BRITTO, Lucas Galvão de. Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 88, 2012.

⁷²TOMÉ, Fabiana Del Padre. A estrutura lógica das normas jurídicas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016. p. 299.

O primeiro functor - o operador deôntico “D” - aparece sempre de forma neutra (não modalizada) e é exclusivo das proposições normativas. A hipótese, também referida de antecedente, descreve as características de determinado evento que, se ocorrido na realidade social, pode ensejar o nascimento da relação jurídica descrita no conseqüente e que no direito sempre corresponde a uma relação entre dois sujeitos.

Mas o evento se esgota com a sua ocorrência nas dimensões do espaço e do tempo. Assim, é o seu relato em linguagem competente que o transforma em fato para o direito, em acontecimento jurídico, permitindo-lhe, assim, integrar o sistema do direito positivo. Aqui recordamos que a linguagem do direito opera como linguagem de sobrenível em relação à linguagem social, não se confundindo com esta.

O relato de um fato pressupõe um recorte da realidade através da seleção de certas características do evento consideradas relevantes para aquele que o relata. O fato jurídico corresponde ao relato da ocorrência de determinado evento no mundo social que preenche as características eleitas pelo legislador na hipótese de uma determinada norma jurídica. O fato jurídico se materializa na forma de enunciado denotativo, que por se referir a algo já ocorrido, traz sempre oração com verbos conjugados no passado.

A partir daí já se pode distinguir hipótese de fato jurídico. Enquanto este remete a algo concreto, que já ocorreu, aquela remete a algo que pode vir a ocorrer. Nesse sentido, a hipótese corresponde a um enunciado conotativo, que se refere a eventos que podem vir a acontecer e que lista as propriedades que tal evento deverá apresentar para ser alçado à categoria de fato jurídico.

O conseqüente, por sua vez, atua como um prescriptor de condutas intersubjetivas, sendo invariavelmente representado por uma proposição relacional que liga dois ou mais sujeitos de direito em torno da prestação que constitui o objeto da relação jurídica.

O conseqüente também configura um enunciado do tipo conotativo, enumerando as propriedades e características que a relação jurídica deverá ter. Na conseqüência atrelada à hipótese encontramos as condutas intersubjetivas deonticamente modalizadas segundo os modais obrigatório (“O”), proibido (“V”) e permitido (“P”).

O antecedente e o conseqüente da norma jurídica são ligados pelo conectivo lógico da implicação, o functor implicacional. Essa constante lógica, embora não seja capaz de produzir sentido por si só, possui relevância sintática na estrutura da norma jurídica pois é dela o papel de ligar o antecedente ao conseqüente.

Daí decorre que o fato jurídico e a relação jurídica sempre surgem no mesmo momento. O ingresso daquele no ordenamento implica justamente no surgimento da relação jurídica. O intérprete autêntico não relata a ocorrência do evento em linguagem competente senão para a concomitante constituição da relação que se instaura a partir daquele fato jurídico. É sob esse pretexto que os fundadores do constructivismo lógico-semântico também se referem à norma jurídica, em sua estrutura hipotético-condicional, como o “mínimo irreduzível do deôntico”.

Quando se estuda a produção normativa também é importante ter em mente os conceitos de normas gerais e individuais, abstratas e concretas.

A generalidade e a individualidade são aspectos da norma ligados aos seus destinatários. A norma geral se dirige a um número indeterminado de sujeitos, ao passo que a norma individual se dirige a um indivíduo ou grupo específico de pessoas. “Já a abstração e a concretude dizem respeito ao modo como se toma o fato descrito no antecedente. A tipificação de um conjunto de fatos realiza uma previsão abstrata, ao passo que a conduta especificada no espaço e no tempo dá caráter concreto ao comando normativo”⁷³.

Tácio Lacerda Gama resume bem: “Combinando os atributos do antecedente e do conseqüente poderemos falar em normas gerais e abstratas, individuais e concretas, gerais e concretas e individuais e abstratas”⁷⁴.

Para o presente estudo interessa compreender as noções de norma geral e abstrata e de norma individual e concreta. A primeira tem em seu antecedente uma hipótese, tal como explicada acima, a qual lista as notas que determinado evento que vier a ocorrer na realidade social deve apresentar para poder ser traduzido em fato jurídico. A consequência da norma geral e abstrata, por sua vez, dirige-se a um número não especificado de sujeitos, i.e., todos aqueles podem vir a integrar a relação jurídica descrita na proposição-tese.

Já a norma individual e concreta tem como antecedente um fato jurídico, ou seja, um evento já ocorrido e denotativamente relatado, uma ocorrência em concreto. O conseqüente da norma individual e concreta constitui uma relação jurídica individualizada, na qual se identificam os sujeitos integrantes dos polos ativo e passivo. Essa relação, ao contrário do fato jurídico, não corresponde a evento já ocorrido. Com efeito, a intenção do direito é exatamente

⁷³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, cit., p. 57.

⁷⁴GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, cit., p. 89.

induzir a realização de certas condutas em sociedade, de modo que não se coaduna com essa concepção a ideia de que o direito regula condutas já consumadas em uma relação.

Tanto a norma geral e abstrata quanto a norma individual e concreta são introduzidas em nosso sistema pelos chamados veículos introdutores de normas jurídicas, os quais, por sua vez, também são normas. As normas jurídicas, portanto, sempre ingressam em nosso sistema aos pares – a norma jurídica introduzida e a norma jurídica introdutora (ou veículo introdutor). O veículo introdutor permite identificar a entidade que produziu o enunciado a partir do qual se constrói a norma jurídica (e.g., os diplomas legais ou o ato administrativo do lançamento), de modo que ele auxilia na montagem da hierarquia do sistema do direito positivo.

Verifica-se que a incidência do deôntico-jurídico sobre a realidade social exige a atividade humana tendente à aplicação dos comandos normativos. É por meio do ato de aplicação das normas gerais e abstratas que se chega às individuais e concretas e, assim, à concretização dos comandos jurídicos que devem observados pelos membros de uma sociedade. Dito de outra forma, é a ação humana que impulsiona o processo de positivação do direito e de concretização dos seus comandos, a fim de efetivamente regular as condutas interpessoais em sociedade.

Por meio da aplicação o intérprete autêntico realiza a operação lógica de subsunção, correspondente ao enquadramento do fato jurídico dentro da hipótese. Recordamos que a hipótese é tomada aqui como um enunciado conotativo, contemplando uma infinidade de eventos que podem vir a se adequar ao seu conceito. O intérprete, ao se deparar com evento ocorrido no universo social que apresenta as características arroladas na hipótese, descreve a sua ocorrência em linguagem competente, daí surgindo o fato jurídico, de escopo mais reduzido do que a hipótese, mas com maior intensidade denotativa.

Em outras palavras, por meio do relato de fato jurídico que se enquadra no enunciado protocolar da hipótese há o fenômeno da subsunção e, portanto, a incidência da norma geral e abstrata. Ao aplicar a norma geral e abstrata, i.e., ao fazê-la incidir sobre a realidade social, o intérprete produz a norma individual e concreta, que tem no seu antecedente o fato jurídico relatado em linguagem competente e, no conseqüente, o vínculo entre dois sujeitos de direito.

Obviamente que o processo de positivação do direito se desdobra através de uma cadeia normativa muito mais complexa do que a ilustrada acima, muitas vezes sendo necessária a produção de uma série de normas até que se alcance a efetiva realização da conduta objetivada pela relação jurídica.

Eis aí o traço da coatividade, característica que permite distinguir a norma jurídica daquelas existentes em outros sistemas normativos – como as morais, éticas ou religiosas - e que consiste nos meios que somente o direito possui à sua disposição para fazer com que os seus jurisdicionados cumpram com a prestação prevista no consequente da norma jurídica.

Lacerda Gama aborda esse ponto ao tratar da norma jurídica em sentido completo, esclarecendo que “só a norma jurídica tem uma sanção coercitiva para assegurar uma reação ao seu descumprimento. Só ela é aplicada pelo aparato jurisdicional do Estado, mesmo contra a vontade dos seus destinatários”. A norma em sentido completo possui duas estruturas condicionais, ou uma norma primária e uma norma secundária. Além de um antecedente e um consequente, as normas jurídicas em sentido completo também preveem os efeitos decorrentes do descumprimento da prestação objeto da relação jurídica que inauguram, imputando uma consequência negativa àquele que contrariar seus preceitos⁷⁵.

Colocados os conceitos elementares a respeito da norma jurídica, passa-se agora à análise da regra-matriz de incidência tributária.

1.4.2. A regra-matriz de incidência tributária

Podemos identificar os comandos deônticos organizados a partir da estrutura da norma jurídica em qualquer ramo do direito, uma vez que todas as normas jurídicas têm a mesma estrutura, composta por um antecedente e um consequente. Daí a razão para se reconhecer a homogeneidade sintática das unidades que compõem o direito, a despeito da sua heterogeneidade semântica.

Não obstante, a regra-matriz de incidência tributária, como diz seu próprio nome, é instrumento criado para o estudo do direito tributário. Trata-se de uma fórmula para a construção de um tipo específico de norma, a que estipula a incidência do tributo.

A regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica em sentido estrito, portanto estruturada deonticamente por meio da união de um antecedente a uma consequência por meio do conector implicacional. Ela se enquadra na categoria das normas gerais e abstratas. Na sua hipótese temos a descrição *in abstracto* de um evento de possível ocorrência futura e no consequente a prescrição da relação jurídica que deve ser instaurada entre fisco e contribuinte caso se verifique o fato jurídico tributário.

⁷⁵GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, cit., p. 90.

Os componentes que formam a regra-matriz de incidência de tributária são chamados de critérios, distribuídos entre o antecedente e o consequente.

A hipótese é composta pelos critérios material, espacial e temporal, a saber:

Critério material. Descreve uma ação, comportamento ou estado do sujeito e vem sempre representado por uma frase com um verbo no infinitivo acompanhado de um complemento. Ex.: Auferir receita; realizar doação, ser proprietário de imóvel. O critério material (ou a materialidade) da regra-matriz de incidência constitui o núcleo do acontecimento capaz de ser transformado em fato jurídico. Nesse sentido, muitos autores afirmam que o verbo integrante do critério material é o componente mais importante da norma, pois “com ele prevemos algo que pode acontecer (hipótese) e prescrevemos aquilo que deve acontecer (consequente)”⁷⁶.

Critério espacial. Demarca o local em que o evento deve ocorrer. Ele pode ser de quatro tipos: (a) pontual: indica um local específico onde o evento deve ocorrer para poder ser convertido em fato jurídico (e.g., repartição alfandegária), (b) regional: áreas geográficas determinadas (e.g., a região da Zona Franca de Manaus), (c) territorial: caso em que o âmbito geográfico de ocorrência do evento coincide com a vigência territorial da norma (e.g., o território nacional, no caso de normas de competência da União), e (d) universal: transcende o campo de vigência territorial (e.g., tributação de renda oriunda de fontes situadas no exterior).

Critério temporal. Traz as coordenadas temporais que permitem estabelecer precisamente quando o direito considera ocorrido o evento. Corresponde ao “tempo no fato” – i.e., ao momento de ocorrência do evento ao qual o fato se refere – e não ao “tempo do fato”, que seria o momento em que há o relato da ocorrência do evento (p.ex.: a data em que é efetuado o lançamento tributário pela autoridade administrativa).

Os critérios acima delineiam as características que o evento deve apresentar para ser alçado à categoria de fato jurídico tributário. Por sua vez, no consequente da regra-matriz de incidência tributária encontramos a descrição das características da relação jurídica imputada ao fato de possível ocorrência previsto na hipótese, as quais basicamente apontam para um comportamento relacional e a uma prestação quantificável economicamente. Assim, no consequente identificamos os seguintes critérios:

⁷⁶GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*, cit., p. 91.

Critério pessoal. Identifica os sujeitos da relação, i.e., o sujeito ativo, titular do direito de exigir o cumprimento tendente ao recolhimento do tributo (e.g. União, estados ou municípios), e o sujeito passivo, a quem incumbe o dever de cumprir a obrigação tributária.

Critério quantitativo. O critério quantitativo pode ser subdividido em dois, a base de cálculo e a alíquota. A primeira guarda estrita relação com o critério material do antecedente. À medida que são eleitos para integrar a hipótese da regra-matriz de incidência tributária apenas eventos a partir dos quais presume-se a existência de riqueza quantificável economicamente, a base de cálculo visa exatamente à quantificação dessa riqueza. Por isso pode-se dizer que a base de cálculo confirma a natureza do tributo cobrado⁷⁷. Sobre a grandeza do fato economicamente quantificada, a base de cálculo, aplica-se a alíquota, a fim de apurar o quanto devido (*quantum debeatur*), i.e., o valor a ser entregue aos cofres públicos para o cumprimento da prestação objeto da relação jurídico-tributária. Normalmente representada por uma fração percentual da base de cálculo, por vezes a alíquota também é expressa em valores fixos (caso das alíquotas *ad valorem*).

Como já dito, a regra-matriz de incidência tributária é norma geral e abstrata. Por meio da subsunção do fato jurídico à hipótese dessa norma chega-se à norma individual e concreta, aquela que faz nascer a relação jurídica entre fisco e contribuinte e cujo objeto consiste no cumprimento de prestação pecuniária (pagamento de tributo) em favor do primeiro.

Verifica-se, portanto, que a obrigação de recolher tributos só nasce se houver o relato de fato jurídico que se adequa ao enunciado da hipótese de incidência. O fato jurídico, por sua vez, deve corresponder a um evento que ostenta as características exigidas pelos critérios previstos no antecedente da regra-matriz.

A controvérsia objeto deste estudo gira em torno daquilo que se entende como o critério material da regra-matriz de incidência do PIS e da COFINS. Para compreender os contornos dessa controvérsia, o primeiro passo é analisar disposições legais que lidam com a materialidade sujeita à incidência desses tributos, as quais são expostas no capítulo a seguir.

⁷⁷Há sempre de haver uma correlação entre o aspecto material previsto na hipótese e a base de cálculo prevista no consequente, sob pena de se calcular a exação sobre grandeza econômica que não condiz com a materialidade típica da hipótese de incidência do tributo cobrado. Nesse sentido, Geraldo Ataliba afirma que a base de cálculo – à qual o autor se refere por base impositiva – é a dimensão do aspecto material da hipótese de incidência, de modo que ela revela uma grandeza própria do aspecto material. ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p 108-109.

2. O NÚCLEO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E DA COFINS

A contribuição ao PIS e a COFINS podem ser apuradas sob dois regimes diferentes – o cumulativo e o não cumulativo. A partir de breve análise do histórico legislativo desses regimes, demonstrar-se-á que, em ambos, a materialidade capaz de fazer nascer a obrigação de pagar PIS e COFINS consiste no auferimento de receita.

2.1. Regime cumulativo

A contribuição ao PIS, originalmente instituída pela Lei Complementar 7/1970 (“LC 7/1970”), foi recepcionada pelo art. 239 da Constituição Federal de 1988. O regime de recolhimento previsto por aquela Lei perdurou até 1995, quando foi publicada a Medida Provisória 1.212/1995, eventualmente convertida na Lei 9.715/1998⁷⁸.

A partir da Lei 9.715/1998, as contribuições ao PIS passaram a incidir sobre o faturamento do mês da pessoa jurídica, considerado pelo art. 3º daquela Lei como a receita bruta definida pela legislação do imposto de renda proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia.

A nova disciplina de apuração da contribuição ao PIS se aproximou muito daquela instituída para a COFINS pela Lei Complementar 70/1991 (“LC 70/1991”), promulgada com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal⁷⁹ e que previa a incidência da COFINS

⁷⁸Em breve síntese, a LC 7/1970 previa que as contribuições ao PIS eram compostas por duas parcelas: (i) um percentual a ser descontado do imposto de renda devido pela pessoa jurídica de direito privado e (ii) um percentual sobre o faturamento dessa pessoa jurídica correspondente ao faturamento do sexto mês anterior ao mês de recolhimento da contribuição. Trata-se da semestralidade do PIS (a contribuição de julho era calculada com base no faturamento de janeiro; a de agosto, com base no faturamento de fevereiro; e assim sucessivamente).

⁷⁹O art. 195, I, da Constituição Federal, em sua redação original, concedia competência à União para a instituição de contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social calculadas sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro das pessoas jurídicas de direito privado. Vale esclarecer que o art. 239 da Constituição, que recepcionou a contribuição ao PIS no ordenamento atual, apesar de ter atribuído caráter previdenciário a essa contribuição, não especificou o critério material da sua regra-matriz de incidência. Nada obstante, é consenso na jurisprudência que, por ter sido recebida como uma contribuição destinada ao financiamento da seguridade social, a contribuição ao PIS poderia incidir sobre uma das materialidades previstas no art. 195 (faturamento), sem que isso prejudicasse a possibilidade de outra contribuição social ser instituída com base no mesmo critério material previsto no art. 195. Vide, nesse sentido, a ADC 1 -1/DF, rel. Min. Moreira Alves (julgada em 01/12/1993).

sobre o faturamento mensal da pessoa jurídica, definido pelo seu art. 2º como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza⁸⁰.

A Constituição de 1988, portanto, autorizava a instituição de contribuições sociais para custeio da seguridade social calculadas sobre o faturamento das empresas, e não sobre a receita bruta. Porém, tanto a LC 70/1991 quanto a Lei 9.715/1998 equipararam faturamento a receita bruta. Isso se deve ao fato de que a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (“STF”), formada principalmente a partir das discussões envolvendo o extinto FINSOCIAL, havia se consolidado no sentido de que faturamento e receita bruta da venda de bens e serviços seriam expressões com o mesmo conteúdo semântico⁸¹.

O STF firmou a posição de que uma interpretação conforme a Constituição da expressão “receita bruta das vendas de mercadorias e serviços” exige que o significado dessa expressão fosse coincidente àquele atribuído ao termo faturamento. Faturamento está ligado ao ato de emitir faturas, atividade desde há muito regulada pelo direito, podendo-se retroceder até o Código Comercial de 1850. A definição clássica, porém, é aquela baseada na Lei 5.474/1968, pela qual faturamento, em síntese, corresponde ao documento comercial emitido nas vendas de mercadorias e serviços.

A receita bruta, por sua vez, está prevista no art. 187, I, da Lei 6.404/1976, segundo o qual a demonstração do resultado deve discriminar, dentre outros itens, a receita bruta das vendas e serviços. O art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 (“Decreto-Lei 1.598”), regulando os efeitos da legislação societária sobre a apuração do imposto de renda da pessoa jurídica, trazia disposição no sentido de que “a receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria e o preço dos serviços prestados”⁸².

No intuito de consolidar a legislação das contribuições em análise, o Governo Federal publicou a Lei 9.718/1998. Referido diploma estabeleceu, em seu art. 2º, que a contribuição ao PIS e a COFINS seriam calculadas com base no faturamento das pessoas jurídicas. Em linha com o explicado acima, o caput do art. 3º da Lei 9.718/1998 previa que “O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica”. Porém, o

⁸⁰A COFINS sucedeu a contribuição para o fundo de investimento social (“FINSOCIAL”), também oriunda da ordem constitucional anterior e instituída pelo Decreto-lei 1.940/1982.

⁸¹Vide nesse sentido, o RE 150.755 (julgado 18/11/1992), o RE 150.764 (julgado em 16/12/1992) e a ADC 1 -1/DF (julgada em 01/12/1993).

⁸²Em 1995 também foi introduzida em nosso ordenamento a Lei 8.981/1995, fruto da conversão da Medida Provisória 812/1994, cujo art. 31 previa que a “receita bruta das vendas e serviços compreende o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado auferido nas operações de conta alheia.” Referido dispositivo foi revogado pela Lei 12.973/2014.

parágrafo 1º daquele dispositivo introduziu enunciado definindo a receita bruta como a *totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica*, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

Por meio da Emenda Constitucional 20/1998 (“EC 20/1998”), que alterou o art. 195, I, da Constituição Federal, o constituinte derivado introduziu em nosso ordenamento a possibilidade de a União instituir a cobrança de contribuições sociais sobre a receita do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada⁸³. Antes daquela Emenda, referidas contribuições podiam incidir apenas sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Em que pese a EC 20/1998 ter sido publicada em 16 de dezembro de 1998, a Lei 9.718/1998, fruto da conversão em lei da Medida Provisória 1.724/1998, foi publicada em 28 de novembro do mesmo ano. Diante disso, os contribuintes insurgiram-se contra o disposto no parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, alegando que houve alargamento inconstitucional da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei 9.718/1998, publicada antes da promulgação da EC 20/1998.

O Pleno do STF sedimentou a discussão a favor dos contribuintes, alegando que a EC 20/1998 não era capaz de convalidar o parágrafo 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, sob o argumento de que o ordenamento brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. A Corte reiterou a identidade entre faturamento e receita bruta de vendas e serviços, ressaltando que essa era a base de cálculo sobre a qual a contribuição ao PIS e a COFINS podiam incidir à época da publicação da Lei 9.718/1998⁸⁴.

Em 2009 a Lei 11.941/2009 revogou o §1º do art. 3º da Lei 9.718/1998, expurgando em definitivo do nosso sistema o dispositivo que inconstitucionalmente alargou o conceito de receita bruta para fins tributários.

Em 2014 a Lei 12.973/2014 alterou o caput do art. 3º da Lei 9.718/1998, o qual passou a prever que “O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de

⁸³Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a *receita ou o faturamento*” (g.n.)

⁸⁴Vide REs n. 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, julgados em 09 de novembro de 2005 (todos de relatoria do Min. Marco Aurélio). Em setembro de 2008, o STF proferiu decisão no RE 585.235-1/MG reafirmando o entendimento acima. Referido julgamento foi realizado já sob o regime dos recursos extraordinários com repercussão geral, de modo que a posição do STF passou a ter efeitos *erga omnes*.

que trata o art. 12 do Decreto-Lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977”. A remissão direta ao art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977 foi combinada com uma alteração deste pela mesma Lei 12.973/2014. Assim, se antes o art. 12 do referido Decreto-Lei incluía no conceito de receita bruta apenas as receitas decorrentes das vendas de bens e serviços, a partir de então o dispositivo também passou a incluir expressamente nesse conceito as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos anteriores⁸⁵.

Esta dissertação não pretende tratar das discussões envolvendo a ampliação do escopo da receita bruta sujeita à incidência de PIS e COFINS nos termos da Lei 9.718/1998, algumas das quais ainda hoje estão pendentes de resolução pelo STF⁸⁶. O que se pretende consignar é que a materialidade passível de incidência da contribuição ao PIS e a COFINS apuradas sob o regime cumulativo corresponde ao faturamento, assim entendido como a receita bruta das pessoas jurídicas. Mesmo que se entenda que a receita bruta possui escopo mais abrangente do que somente a venda de bens e a prestação de serviços, ela não corresponde à materialidade instituída pela EC 20/1998 (totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica) e não ultrapassa o rol das atividades que compõem o objeto social da empresa, i.e., as suas atividades-fim, ou atividades principais. *Ainda assim, a receita bruta pressupõe o aferimento de receita pela pessoa jurídica.*

O regime descrito acima, sujeito a uma alíquota agregada de 3,65%, é conhecido como o regime cumulativo em razão da sua incidência em cascata, sem a possibilidade de desconto de créditos.

⁸⁵A redação atual do art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, conforme alterada pela Lei 12.973/2014, é a seguinte: “Art. 12. A receita bruta compreende: I - o produto da venda de bens nas operações de conta própria; II - o preço da prestação de serviços em geral; III - o resultado auferido nas operações de conta alheia; e IV - as receitas da atividade ou objeto principal da pessoa jurídica não compreendidas nos incisos I a III.”

⁸⁶A título ilustrativo, cita-se o Tema 372, representado pelo RE 609.096, que discute se as receitas financeiras auferidas por instituições financeiras na consecução do seu objeto social são abrangidas pelo conceito de receita bruta, muito embora não decorram da venda de bens ou da prestação de serviços. No RE 400.479, por sua vez, a Corte Suprema discute se as receitas de prêmios recebidos por sociedades seguradoras integram o conceito de receita bruta. Em ambos os casos, a discussão concentra-se em período anterior à publicação da Lei 12.973/2014, uma vez que essa Lei, como explicado, ampliou o escopo da expressão receita bruta. Em junho de 2023, o STF decidiu a favor do fisco nos dois julgamentos.

2.2. Regime não cumulativo

Já sob a égide da EC 20/1998, o Congresso Nacional aprovou as Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que regem a incidência do PIS e da COFINS sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Referidas leis também passaram a prever a possibilidade de se descontar créditos do débito apurado dessas contribuições calculados sobre determinados dispêndios da pessoa jurídica, característica típica do regime não cumulativo⁸⁷.

Verifica-se que as contribuições calculadas sob o regime não cumulativo têm um escopo mais amplo do que aquelas apuradas sob o regime cumulativo. Com efeito, enquanto no primeiro regime a tributação se dá somente sobre as receitas decorrentes das atividades principais da pessoa jurídica, no regime não cumulativo tributa-se, em princípio, a totalidade das receitas, sejam elas oriundas das atividades principais ou auxiliares/secundárias da pessoa jurídica.

Nesse sentido, o regime não cumulativo comporta, por exemplo, a possibilidade de tributação das receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas⁸⁸, a despeito de essas não integrarem o seu objeto social⁸⁹.

As Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 definem, em artigos específicos, as pessoas jurídicas ou receitas específicas que permanecem sujeitas ao regime cumulativo (definição do regime aplicável com base em critérios objetivos ou subjetivos). Para os fins deste

⁸⁷ A possibilidade de cobrança da contribuição ao PIS e da COFINS sob o regime não cumulativo foi possibilitada pela inclusão do parágrafo 12 ao art. 195 da Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional 42/2003. Os créditos passíveis de desconto pelas pessoas jurídicas para compensação com os seus débitos de PIS e COFINS apurados sob o regime não cumulativo estão listados no art. 3º das Leis em questão. Considerando o objeto de estudo dessa dissertação, não se entrará em detalhes acerca das maneiras de uso desses créditos e as controvérsias aí envolvidas.

⁸⁸ O conceito de receita financeira para fins tributários é veiculado pelo art. 9º da Lei 9.718/1998: “Art. 9º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso”.

⁸⁹ A possibilidade de tributação das receitas financeiras pelo PIS e pela COFINS no regime não cumulativo é prevista pela Lei 10.865/2004, art. 27, §2º: “§ 2º O Poder Executivo poderá, também, reduzir e restabelecer, até os percentuais de que tratam os incisos I e II do caput do art. 8º desta Lei, as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de não-cumulatividade das referidas contribuições, nas hipóteses que fixar”. Até 2015, a tributação das receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas no regime não cumulativo era regulada pelo Decreto 5.442/2005, que aplicava a alíquota de 0% a todas as receitas financeiras, exceto aquelas derivadas de juros sobre o capital próprio. O Decreto 8.426/2015 revogou o Decreto 5.442/2005, reinstituindo a tributação para a maioria das receitas financeiras.

trabalho é importante destacar que as pessoas jurídicas sujeitas ao regime do lucro presumido para fins de apuração do imposto de renda da pessoa jurídica (“IRPJ”) foram mantidas sob as regras do regime cumulativo, ao passo que aquelas sujeitas ao lucro real passaram a se sujeitar ao regime não cumulativo⁹⁰.

Em síntese, há dois regimes de apuração do PIS e da COFINS, um cumulativo e outro não cumulativo, um incidente sobre a receita bruta, sem a possibilidade de desconto de créditos, e outro incidente sobre a “totalidade” das receitas auferidas, com a possibilidade de desconto de créditos.

Em ambos a materialidade está associada ao auferimento de receita pela pessoa jurídica. Essa é a ação que, se praticada pelo contribuinte e vertida em fato jurídico por linguagem competente, faz nascer a obrigação de recolher as contribuições sociais em comento. Não há, porém, enunciado do sistema jurídico definindo expressamente o que se entende por receita para fins de tributação pela contribuição ao PIS e pela COFINS.

Como já dito, baseado em normativos contábeis, o fisco federal possui interpretação no sentido de que o perdão de dívida é evento apto ao reconhecimento de receita tributável. Sendo assim, passa-se à análise da interação entre o direito e a contabilidade, a fim de avaliar a possibilidade de o conceito de contábil de receita ser utilizado para fins de interpretação e aplicação de regras jurídicas que lidam com tributação de receitas das empresas brasileiras.

⁹⁰Para uma análise completa das pessoas jurídicas e receitas mantidas sob o regime cumulativo, vide arts. 10 e 15 da Lei 10.833.

3. A INTERAÇÃO ENTRE O DIREITO TRIBUTÁRIO E CONTABILIDADE

Este capítulo está dividido em três partes. A primeira expõe o histórico da positivação dos princípios e normas contábeis no Brasil. A segunda faz levantamento da posição da doutrina a respeito da interação entre o direito tributário e a contabilidade no Brasil. A terceira parte, por sua vez, apoiada no reportório trazido pelas anteriores, desenvolve o posicionamento adotado neste trabalho acerca da interação entre os dois sistemas.

3.1. A juridicização da contabilidade no Brasil

Qualquer estudo que volte suas atenções à contabilidade brasileira deve tratar da Lei 6.404/1976, que, apesar de conhecida como a Lei das Sociedades por Ações (ou Lei das Sociedades Anônimas), possui escopo muito mais abrangente, concentrando as principais normas contábeis do Brasil.

A edição da Lei 6.404/1976 foi um verdadeiro marco na contabilidade brasileira, a ponto de a doutrina contábil afirmar que a sua edição representou a revolução contábil do século XX no Brasil⁹¹. Mas a Lei 6.404/1976 não foi o primeiro diploma legal que se debruçou sobre a prática contábil no país. Por ocasião da sua publicação, a Lei 6.404/1976 revogou diversos dispositivos do Decreto-Lei 2.627/1940, a Lei das Sociedades por Ações até então vigente no Brasil, que continha um capítulo dedicado à normatização do balanço das companhias brasileiras, embora tal capítulo não tivesse a mesma riqueza de detalhes da Lei de 1976. Antes do referido Decreto-Lei, o primeiro diploma legal a dispor acerca de temas contábeis no Brasil de que se tem conhecimento foi o Código Comercial de 1850.

Percebe-se que antes da Lei 6.404/1976 o legislador já havia tomado iniciativas tendentes à uniformização dos padrões contábeis no país⁹². Contudo, é uníssono na doutrina contábil que nenhum dos diplomas legais que antecederam a Lei 6.404/1976 tiveram a mesma relevância e expressividade que esse diploma teve para a contabilidade brasileira.

⁹¹GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *Prefácio à Terceira Edição. In: Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 1.

⁹²Sergio de Iudícibus credita as iniciativas do legislador em impulsionar o desenvolvimento da contabilidade no Brasil à inoperância, até um passado recente, das entidades de regulação contábil do país. IUDÍCIBUS, Sergio de. *Teoria da contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 21).

A Lei 6.404/1976 foi publicada com o intuito de regulamentar o mercado de capitais do país, à época em franco crescimento. A economia brasileira clamava por instrumentos corporativos mais sofisticados, o que incluía maior transparência nas demonstrações financeiras das empresas. Assim, a partir do seu capítulo XV (art. 175), a Lei 6.407/1976 trouxe disposições tratando do Exercício Social e Demonstrações Financeiras.

Um dos principais objetivos da Lei era dissociar as práticas contábeis daquelas exigidas pelas autoridades fiscais na apuração de tributos⁹³. Alegava-se que as normas tributárias exerciam excessiva influência sobre a escrituração das empresas brasileiras em razão de motivos como interesses arrecadatórios, incipiência do mercado de capitais brasileiro e vácuos deixados pela regulamentação contábil vigente até então⁹⁴.

No intuito de promover a separação entre as disciplinas contábil e tributária, o caput do art. 177 da Lei 6.404/1976 estabeleceu que “A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos”. Em seu §2º, por sua vez, referido dispositivo determinou que a companhia deveria observar “em registros auxiliares, sem modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem a elaboração de outras demonstrações financeiras.”

Em 1981, o Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”) editou a Resolução 530, que buscava fixar os princípios de contabilidade vigentes no Brasil, sobre os quais, conforme o preâmbulo da Resolução, não havia consenso no país até aquele momento⁹⁵. A Resolução CFC 530/1981 basicamente arrolava e descrevia, genérica e sucintamente, o conteúdo de dezesseis princípios contábeis⁹⁶.

⁹³BIFANO, Elidie Palma. A evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3. p. 149.

⁹⁴SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da. Direito tributário e contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas ciências. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 132, p. 215, jan./fev. 2017.

⁹⁵CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Resolução CFC nº 530/81*. Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade. Norma NBC – T 1. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1981/000530. Acesso em: 22 jun. 2022.

⁹⁶Eram eles: (1) da entidade, (2) da qualificação e quantificação dos bens patrimoniais (3) da expressão monetária, (4) da competência, (5) da oportunidade (6) da formalização dos registros contábeis, (7) da terminologia contábil, (8) da equidade, (9) da continuidade, (10) da periodicidade, (11) da prudência, (12) da uniformidade, (13) da informação, (14) dos atos e fatos aleatórios, (15) da correção monetária, (16) da integração.

Em 1986 foi publicado pronunciamento elaborado pelo Instituto Brasileiro de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (Ipecafi), aprovado pela Deliberação CVM 29/1986 e que definia a contabilidade como “um sistema de informação e avaliação destinado a prover seus usuários com demonstrações e análises de natureza econômica, financeira, física e de produtividade, com relação à entidade objeto de contabilização.” Referido pronunciamento discorria de forma extensa a respeito dos objetivos da contabilidade e seus princípios.

Em 1993 a Resolução CFC 530/1981 foi revogada pela Resolução CFC 750/1993, a qual, como se verá mais adiante, serviu de fundamento para várias das soluções de consulta que concluíram pela tributação do perdão de dívida pelo PIS e pela COFINS. A Resolução CFC 750/1993 originalmente tratava de apenas sete princípios contábeis⁹⁷, porém, de forma mais detalhada do que a sua antecessora. Em seu art. 2º, a Resolução CFC 750/1993 previa que “Os Princípios Fundamentais de Contabilidade representam a essência das doutrinas e teorias relativas à Ciência da Contabilidade, consoante o entendimento predominante nos universos científico e profissional de nosso País. Concernem, pois, à Contabilidade no seu sentido mais amplo de ciência social, cujo objeto é o patrimônio das entidades”.

Em 1994, a Resolução CFC 774 incluiu apêndice à Resolução CFC 750/1993, no qual eram trazidos esclarecimentos detalhados sobre o conteúdo e abrangência dos princípios de contabilidade veiculados pela Resolução CFC 750/1993.

Gelbcke, Santos, Iudícibus e Martins afirmam que a Resolução CFC 750/1993 e a Deliberação CVM 29/1986 compunham os documentos que por muito tempo representaram a Estrutura Conceitual da Contabilidade⁹⁸. De acordo com esses professores, a Estrutura Conceitual é definida da seguinte maneira:

Estrutura Conceitual é um conjunto de teorias que um órgão regulador, uma lei ou quem tem poder para emitir normas escolhe, entre as teorias e/ou suas vertentes todas à disposição, com o objetivo de nela se basear para emitir as normas contábeis. (...)

Ou seja, a Estrutura Conceitual é uma escolha arbitrada entre alternativas da Teoria Contábil por alguma entidade com poder normativo tendo em vista os objetivos que ela quer atingir com as demonstrações contábeis que normatiza ou normatizará.⁹⁹

⁹⁷i) o da entidade; ii) o da continuidade; iii) o da oportunidade; iv) o do registro pelo valor original; v) o da atualização monetária; vi) o da competência; e vii) o da prudência.

⁹⁸GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *op. cit.*, p. 291.

⁹⁹*Id. Ibid.*, p. 151-152.

A passagem acima demonstra a relevância atribuída à Resolução CFC 750/1993 e à Deliberação CVM 29/1986 para o sistema normativo contábil. Embora inspiradas em determinadas vertentes da teoria contábil, à medida que emitida por órgãos que ocupam a posição de intérpretes autênticos dentro do sistema contábil, tais resoluções passam a atuar como verdadeiros veículos introdutórios de normas no sistema contábil, normas essas que estabeleceram os princípios regentes da contabilidade.

Nesse sentido, os mesmos professores chegam a afirmar que a Estrutura Conceitual equivale à Constituição da contabilidade, em clara alusão ao diploma que ocupa a mais alta hierarquia no sistema do direito positivo. Veja-se:

E mais, o órgão normatizador pode colocar essa Estrutura Conceitual como se fosse uma Constituição, fazendo que, se em algum momento uma Norma Contábil contrariar o que está na Estrutura Conceitual, esta prevalece, ou então determinar o contrário: dizer que a Estrutura é um norte a seguir, mas que em caso de conflitos o que prevalece é o que estiver determinado numa norma específica (essa é a situação adotada pelo IASB e, conseqüentemente, pelo Brasil hoje)¹⁰⁰.

A parte final da passagem acima demonstra que o sistema contábil opera sob mecânica diferente daquela do direito, visto que se admite que norma contábil de hierarquia inferior possa prevalecer quando em conflito com norma da Estrutura Conceitual, quando for mais específica do que a última. Nada obstante, oportuno observar que os princípios contábeis podem ser equiparados aos valores perseguidos pelo direito positivo, de modo que tais princípios compõem o contexto intrassistêmico a ser observado quando da emissão e interpretação de normas contábeis.

Feita a digressão, retorna-se à cronologia da positivação das normas contábeis no Brasil.

A despeito dos normativos enaltecendo a finalidade e os princípios exclusivos da contabilidade no Brasil, a experiência prática mostrou que a independência em relação ao direito tributário almejada com a promulgação da Lei 6.404/1976 não foi alcançada. Cerca de 30 anos depois da publicação daquela Lei, o diagnóstico era o mesmo: subordinação da escrita contábil aos desejos da legislação tributária e necessidade de emancipação das

¹⁰⁰GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *op. cit.*, p. 151-152.

IASB (*International Accounting Standards Board*) é o órgão internacional responsável pela emissão dos pronunciamentos denominados de *International Financial Reporting Standards* (IFRS), por meio dos quais são veiculados os padrões internacionais de contabilidade.

normas contábeis frente a um (novamente) crescente mercado de capitais brasileiro. Dessa vez, porém, a necessidade de dissociação do direito tributário era ainda mais premente.

Com vistas a intensificar a inserção do Brasil na economia globalizada, o legislador nacional promoveu a convergência dos padrões contábeis brasileiros aos métodos e critérios contábeis representados pelo *International Financial Reporting Standards* (IFRS).

O processo de convergência às normas internacionais se iniciou com a promulgação da Lei 11.638/2007, tida por muitos como um marco tão (ou até mais) significativo na história da contabilidade brasileira quanto a publicação da Lei 6.404/1976¹⁰¹.

Para se desvencilhar por completo das ordenações tributárias a contabilidade sofreu profunda alteração de paradigmas. É comum na doutrina contábil a afirmação de que a nova contabilidade abandonou a normatividade pautada em regras e passou adotar modelo baseado em princípios (*principles-based approach*). Isto é, as normas contábeis passaram a estabelecer as diretrizes gerais segundo as quais as entidades deveriam reportar as suas operações, deixando a critério dos administradores a decisão sobre aspectos específicos da contabilização em casos concretos (o subjetivismo responsável).

Ligada a isso está a guinada dos novos métodos e critérios contábeis a uma visão prospectiva dos negócios realizados pelas empresas brasileiras, muitas vezes orientando a contabilização de acordo com perspectivas de rentabilidade ou fluxos de caixa esperados. Abandonou-se o olhar retrospectivo sobre as transações, influenciado em grande parte pelo conteúdo das relações jurídicas em que foram realizadas, passando-se a exigir, em muitas ocasiões, o reconhecimento de mudanças no patrimônio contábil das empresas mesmo sem a existência de uma relação jurídica correspondente, em razão da mera alteração no valor de mercado de ativos ou passivos. É o que se verifica, por exemplo, a partir as avaliações com base no valor justo ou nas revisões de valor com base nos testes de *impairment* (também conhecido como teste de recuperabilidade de ativos ou redução ao valor recuperável de ativos).

Além disso, muita ênfase foi dada à consagração do princípio da primazia da essência econômica sobre a forma jurídica, um postulado que, embora já presente na disciplina

¹⁰¹Por meio da Lei 11.941/2009, fruto da conversão da Medida Provisória 449/2008, o legislador promoveu ainda outras alterações à Lei das Sociedades por Ações, no que se refere às demonstrações contábeis das empresas brasileiras. Enquanto a Lei 11.638/2007 se dedicou inteiramente à convergência aos padrões contábeis internacionais, a Lei 11.941/2009 tratou de outros temas, principalmente de natureza tributária, sendo que suas alterações à Lei 6.404/1976 foram pontuais. No que concerne à reforma da Lei das Sociedades por Ações, as referências à Lei 11.638/2007 feitas ao longo deste trabalho devem ser consideradas como também abrangendo as inovações da Lei 11.941/2009 que alteraram a Lei 6.404/1976.

contábil¹⁰², não era observado na prática¹⁰³. A par da reiteração desse princípio contábil após a reforma instaurada pela Lei 11.638/2007, em seu Parecer de Orientação 37/2011, a CVM assim se manifestou

Dessa forma, com a mudança iniciada com a edição da Lei 11.638, de 2007, *resgata-se a característica fundamental das demonstrações contábeis, que devem representar fidedignamente a realidade dos efeitos econômicos das transações, independentemente do seu tratamento jurídico.* (g.n.)

A fim de reiterar a independência da contabilidade, a Lei 11.638/2007 alterou o art. 177, § 2º, da Lei 6.404/1976. Nada obstante, foi mantida a essência da proposição veiculada pela redação original desse dispositivo, já retratada acima, no sentido de que registros exigidos pela legislação tributária ou de qualquer outra natureza que difiram daqueles obtidos de acordo com a metodologia contábil devem ser feitos em livros auxiliares, sem afetar a escrita contábil da companhia¹⁰⁴. A Lei 11.638/2007 também inseriu o parágrafo 5º do art. 177 da Lei 6.404/1976, estabelecendo que as normas expedidas pela CVM que devam ser observadas pelas companhias abertas “deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

A Lei 11.638/2007 ainda incluiu o art. 10-A à Lei 6.385/1976, cujo caput diz o seguinte

¹⁰²A Deliberação 29/1986 da CVM já previa que “A contabilidade possui um grande relacionamento com os aspectos jurídicos que cercam o patrimônio, mas, não raro, a forma jurídica pode deixar de retratar a essência econômica. Nessas situações, deve a Contabilidade guiar-se pelos seus objetivos de bem informar, seguindo, se for necessário para tanto, *a essência ao invés da forma*”. (destaques do original)

¹⁰³A propósito do reforço dado à prevalência da essência econômica sobre a forma jurídica pela Lei 11.638/2007, João Francisco Bianco esclareceu que “A novidade da nova legislação é a revitalização do princípio, pois, enquanto no passado ele existia mas não era obedecido (...), hoje pretende-se que ele exista e seja efetivamente observado”.

João Francisco Bianco também nos ensina que seria mais correto dizer que a nova contabilidade consagra a prevalência da essência econômica sobre a natureza jurídica do negócio jurídico realizado, e não sobre a sua forma. A forma jurídica representa o instrumento pelo qual atos ou negócios jurídicos são exteriorizados, mas o regime jurídico a que tais atos ou negócios devem ser submetidos é ditado pela sua natureza jurídica. Como exemplo, o autor cita a transferência de propriedade imobiliária, que somente se aperfeiçoa com a sua formalização em escritura pública. Contudo, o regime jurídico aplicável ao ato ou negócio jurídico que enseja tal transferência dependerá da natureza da operação (doação, compra e venda, sucessão etc.). BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 176-177.

¹⁰⁴A redação atual do art. 177, § 2º, é a seguinte: “§ 2º A companhia observará exclusivamente em livros ou registros auxiliares, sem qualquer modificação da escrituração mercantil e das demonstrações reguladas nesta Lei, as disposições da lei tributária, ou de legislação especial sobre a atividade que constitui seu objeto, que prescrevam, conduzam ou incentivem a utilização de métodos ou critérios contábeis diferentes ou determinem registros, lançamentos ou ajustes ou a elaboração de outras demonstrações financeiras.”

Art. 10-A. A Comissão de Valores Mobiliários, o Banco Central do Brasil e demais órgãos e agências reguladoras poderão celebrar convênio com entidade que tenha por objeto o estudo e a divulgação de princípios, normas e padrões de contabilidade e de auditoria, podendo, no exercício de suas atribuições regulamentares, adotar, no todo ou em parte, os pronunciamentos e demais orientações técnicas emitidas.

O órgão ao qual o art. 10-A se refere é o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (“CPC”). Os pronunciamentos técnicos emitidos por esse órgão que forem adotados pelas entidades reguladoras no âmbito de suas respectivas competências passam a ser vinculantes para as empresas que estão sujeitas à fiscalização e à regulamentação dessas entidades¹⁰⁵. Na prática, os pronunciamentos emitidos pelo CPC consistem em traduções das normas internacionais emitidas pelo IFRS¹⁰⁶.

Inúmeros pronunciamentos já foram emitidos pelo CPC. Dentre esses destaca-se aquele conhecido como CPC 00 – Estrutura Conceitual para Elaboração e Divulgação de Relatório Contábil-Financeiro (“CPC 00”), aprovado por diversos órgãos reguladores, dentre eles o CFC e a CVM, de modo que o CPC 00 passou a corresponder à Estrutura Conceitual da contabilidade brasileira, a qual, por sua vez, alinhou-se às normas internacionais de contabilidade. O CPC 00 já passou por duas revisões, todas aprovadas pelos órgãos reguladores relevantes, sendo que atualmente vigora segunda revisão, o CPC 00 (R2) - Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro.

No Brasil, a adoção dos métodos e critérios veiculados pelo IFRS passou a ser exigida inclusive na elaboração das demonstrações individuais das empresas brasileiras, em contraste com a maioria das jurisdições que convergiram aos padrões internacionais, nas quais a observação dos referidos padrões é mandatória somente no preparo das demonstrações consolidadas.

Não faz parte do escopo do presente trabalho a análise detalhada das alterações promovidas na contabilidade brasileira pela Lei 11.638/2007, tanto direta quanto indiretamente (por meio dos pronunciamentos emitidos pelo CPC), nem a análise quando aos seus reflexos sobre o direito tributário, tema muito rico e objeto de diversos debates na

¹⁰⁵Em 2010, por meio do seu art. 76, a Lei 12.249 conferiu poderes ao CFC para a edição de normas contábeis de observância obrigatória pelos profissionais certificados. Pode-se dizer que, a partir daí, os pronunciamentos do CPC aprovados pelo CFC passaram a tornar-se obrigatórios a todos os tipos de sociedades empresariais no Brasil que precisem elaborar um balanço assinado por contador habilitado perante o CFC.

¹⁰⁶“Os Pronunciamentos, as Interpretações e as Orientações emanadas do CPC são, basicamente, traduções das normas internacionais, com raras adaptações de linguagem e de algumas situações específicas”. GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *op. cit.*, p. 19.

doutrina brasileira. O objetivo deste subcapítulo era expor a cronologia da juridicização das normas contábeis no Brasil, e consignar que as alterações sofridas por essa normatização ao longo do tempo foram sempre implementadas para assegurar o atingimento da finalidade precípua da contabilidade, que, vale frisar, sempre foi distinta daquela do direito positivo e consiste em fornecer informações úteis do ponto de vista econômico e financeiro a um grupo heterogêneo de interessados que utiliza os relatórios contábeis como base para tomada de decisão.

Com efeito, diversos são os usuários das informações contidas nos relatórios contábeis (os *stakeholders*). Dentre esses destaca-se os sócios da entidade, seus gestores, investidores, credores em geral, empregados e até as autoridades governamentais, inclusive as fiscais. Nesse sentido, Eduardo Flores e Nelson Carvalho¹⁰⁷ assinalam que o propósito da contabilidade é o de informar uma ampla gama de usuários acerca da gestão de recursos das organizações e os resultados aferidos a partir dessa gestão.

Do exposto até aqui destaca-se que, de um lado, a contabilidade sempre possuiu princípios próprios, alinhados aos seus objetivos e, tanto antes quanto depois da edição da Lei 11.638/2007, a intenção do legislador sempre foi a de separar a escrituração contábil da fiscal. Do outro lado, há o inquestionável fato de que as normas contábeis se encontram positivadas em nosso sistema jurídico, o que pode suscitar dúvidas como aquela que indaga se a positivação das normas contábeis fez com que a contabilidade deixasse de ser considerada uma disciplina autônoma e passasse a ser considerada um ramo do direito. Outra questão que surge, e de extrema importância para o presente estudo, é se tal positivação teria alguma influência sobre o processo hermenêutico tendente à atribuição de sentido a termos contábeis usados pela legislação tributária.

Para ajudar a responder essas dúvidas, a seguir analisaremos a opinião de doutrina especializada sobre o tema.

¹⁰⁷FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson. A implementação do *hedge accounting* como mecanismo de governança corporativa e suas virtuosas consequências para fins da tributação sobre o lucro. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020. p. 65-85.

3.2. A visão da doutrina acerca da relação entre o direito tributário e a contabilidade

Inicia-se com a exposição da doutrina de Natanael Martins, para quem a contabilidade também é direito, portanto, “qualquer debate que sobre o tema se queira ter, necessariamente, deve partir desse pressuposto metodológico”¹⁰⁸. De acordo com o autor, a estrutura da contabilidade sempre esteve disciplinada em regras impõem conduta a seus usuários. Tanto as regras contábeis são regras de conduta que o legislador tratou de estabelecer meios de responsabilização do acionista controlador, do administrador e de membros do conselho fiscal caso pratiquem atos lesivos à companhia, minoritários ou terceiros interessados. O fato de as regras dispostas na lei das sociedades anônimas se encontrarem modalizadas mostra que são comandos impondo condutas, “um dever ser com vistas à adequada elaboração das demonstrações financeiras das sociedades empresárias”¹⁰⁹.

Em estudo tratando da figura da primazia da essência sobre a forma, Martins afirma que, ao aplicar essa regra, o contador está obedecendo a uma norma jurídica “que lhe impõe um dever e uma correlata sanção em caso de seu descumprimento”. Mas embora reconheça a contabilidade como um ramo do direito privado, o mesmo autor afirma que não há domínio do direito tributário sobre a contabilidade ou vice-versa, apenas “a aplicação de cada regra no seu campo específico de atuação”. Assim, “se no plano específico de normas de Direito privado ou de normas de Direito Tributário, os efeitos de regras de contabilização forem diversos, isto é, contrários ao de normas de Direito privado ou de Direito Tributário, estes, simplesmente, devem ser desconsiderados.”¹¹⁰

Martins sugere que o cientista olhe o material de sua investigação pela lente do objeto que se propôs a estudar, e conclui

Assim, se de tributo se trata, deve olhar a Contabilidade pelas regras de tributação; se, por outro lado, seu objeto repousa em um problema societário qualquer, em que em jogo estiver, por exemplo, questões quanto à representação patrimonial do balanço, deve olhar a Contabilidade como ela é, pela sua própria lente, isto é, pelas regras próprias do hoje já denominado Direito do balanço.¹¹¹

¹⁰⁸MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3, p. 267.

¹⁰⁹*Id. Ibid.*, p. 268-270.

¹¹⁰*Id. Ibid.*, p. 275-277

¹¹¹*Id. Ibid.*, p. 270-271.

Em outra oportunidade, Natanael Martins afirmou que o direito e a contabilidade representam sistemas distintos, disciplinas com atuação em campos distintos que “conversam quando uma delas tenha tomado dados ou eventos da outra para a sua regulação”. De toda forma, na análise de conceitos contábeis incorporados pelo direito tributário, não se poderia olvidar os princípios constitucionais informadores da tributação¹¹².

Em estudo mais recente a respeito das mudanças introduzidas pela Lei 11.638/2007, calcado na noção de que as normas contábeis e as normas de tributação são dois corpos distintos de linguagem e de aplicação, o tributarista chegou à conclusão de que “O evento registrado pelo Contador na contabilidade como fato jurídico contábil, sem a sua devida tradução, não pode ser automaticamente trasladado, para efeitos tributários, como fato jurídico de natureza tributária”¹¹³. Em que pese a conclusão ter sido tomada por ocasião da entrada em vigor dos novos métodos e critérios contábeis no Brasil, entendemos que ela é plenamente aplicável a qualquer momento histórico da relação entre o direito e a contabilidade.

O pensamento de Martins parece trilhar o caminho de que, embora transformada em um ramo do direito privado, a contabilidade não deixou de ser uma disciplina autônoma em relação ao direito - i.e., um sistema distinto - de modo que, quando o direito tributário se vale de expressões advindas daquele sistema, essas devem ser interpretadas de acordo com os predicados do direito tributário. Por esse motivo, e em linha com a sua premissa de se tratar de corpos de linguagem distintos, é que Martins afirma não ser possível que o conceito contábil seja trasladado (transportado) ao sistema do direito positivo sem a devida tradução.

A respeito da “conversa” entre o direito e a contabilidade mencionada por Martins, interessante trazer à baila as lições de McNaughton, Jesus e Sukar, que afirmam ser o direito um sistema sintática ou estruturalmente fechado, mas aberto semântica e pragmaticamente. Essa abertura é a forma de o direito “olhar para fora” e de estar conectado com o empírico, com o universo de condutas em que ele pretende projetar seus comandos, e manter-se atualizado sem a necessidade de sucessivas alterações nos textos legais. Os autores abordam a cibernética jurídica – estudo do acoplamento estrutural do direito a outros sistemas. É por

¹¹²MARTINS, Natanael. A realização da renda como pressuposto de sua tributação. Análise sobre a perspectiva da nova contabilidade e do RTT. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 346-356.

¹¹³MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós medida provisória 627/2013: normas contábeis e normas de tributação: dois corpos distintos de linguagem e de aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5, p. 312.

meio desse acoplamento que o direito se relaciona com o ambiente (e, assim, com outros sistemas). Esses acoplamentos estruturais, por sua vez, servem de filtro entre o Direito e outros sistemas sociais. Os escritores esclarecem que o ponto de partida da cibernética é a percepção de diferença e a identificação dos erros e ruídos da comunicação. Citando estudo de Ross Ashby sobre cibernética, afirmam que “os sistemas, apesar de conservarem as respectivas identidades, tocam-se, precisamente, nas ‘condições’, por meio dos canais de comunicação, que ele designa por ‘entrada’”. Essas condições de entrada são o que impedem que dados extraídos de outros sistemas sejam imediatamente incorporados ao sistema de destino sem uma adequação prévia¹¹⁴.

E acerca da coleta de dados de outros sistemas, como a contabilidade, os autores afirmam que¹¹⁵:

A coleta arbitrária de dados alheios à gramática do sistema também é sinal de disfunção. Assim, por mais que haja interesses comuns entre Direito, Contabilidade, Economia e Política, cada um destes sistemas produz dados para si mesmo.

(...) cada sistema é, antes de tudo, retrovertido, em prestígio aos seus próprios interesses e ideologias de formação. (...) os dados dos outros domínios devem ser primeiramente interpretados nesses domínios para, tão somente, ao final, serem constituídos pelo outro sistema à ordem de realidade, a partir do que ter-se-á possível o estabelecimento das relações.

Marcos Takata reconhece um caráter “prescritivo, de dever-ser” na contabilidade, e entende que há um direito contábil no Brasil em razão da juridicização de normas e princípios contábeis no país, o que fez que se tornassem jurídicos “muitos dos procedimentos contábeis e a atividade contábil”. Mas muito embora o autor admita a contabilidade como um ramo do direito, ele advoga pela análise “dos limites de penetração do Direito Contábil no Direito Tributário” a partir de uma análise interdisciplinar entre ambos. Takata afirma que “O Direito Tributário, especialmente na tributação da renda (lucro) e de receitas das pessoas jurídicas, tem por base o Direito Contábil, mas este não irá participar em sua plenitude ou integralidade na formação das *fattispecies* tributárias” (destaque do original).

¹¹⁴MCNAUGHTON, Charles William; JESUS, Diógenes Teófilo de; SUKAR, Rayane Dornelas. Cibernética jurídica: entre o direito tributário e a contabilidade. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 5, n. 26, p. 10-12, set./out. 2020.

¹¹⁵*Id. Ibid.*, p. 13.

Nessa linha, o autor recomenda aos operadores do direito “cuidado e reflexão para uma adequada e correta interpretação e aplicação dos princípios contábeis”¹¹⁶.

Elidie Bifano diz que a contabilidade se insere dentro das matérias colhidas pelo legislador em razão da sua relevância e, em linha com as posições apresentadas acima, acredita que o conjunto de regras jurídicas dispendo acerca da contabilidade é o que forma o chamado “Direito Contábil”¹¹⁷. Nessa esteira, a autora tece comentários à relação entre o direito e a contabilidade no cenário pós Lei 11.638/2007:

Considerando-se as determinações das regras contábeis vigentes, os atos e fatos econômicos relativos à vida da sociedade serão interpretados, para fins contábeis, à luz dos princípios introduzidos pelos padrões internacionais de Contabilidade. De outro lado, para fins de Direito, os atos e fatos econômicos, relativos à vida da sociedade, serão interpretados à luz dos princípios inseridos no sistema jurídico brasileiro.¹¹⁸

A autora afirma que antes da reforma da Lei 6.404/1976 as divergências entre direito e contabilidade eram circunstanciais, e após a referida reforma tais divergências se multiplicaram¹¹⁹. Daí infere-se que, a despeito do aumento das diferenças após a Lei 11.638/2007, o fato é que tais diferenças já existiam mesmo antes daquela reforma. Assim, a nosso ver, não há óbice para dizer que a tarefa interpretativa sugerida na transcrição feita acima se aplica a qualquer momento da história da relação entre o direito e a contabilidade. Talvez a diferença seja que, antes da reforma, tal processo hermenêutico não configurava tarefa tão desafiadora ao intérprete jurídico quanto nos dias de hoje.

Outro ponto digno destaque é que Bifano admite a existência de ramo do direito intitulado direito contábil, mas orienta para uma interpretação de maneira que, para fins jurídicos, os atos e fatos econômicos relativos à vida da sociedade devem ser interpretados à luz dos princípios inseridos no sistema jurídico brasileiro, sugerindo uma visão da contabilidade como um elemento externo ao direito, e não um subsistema desse.

Para não ficar somente em manifestações da doutrina tributária, traz-se também a opinião dos doutores em contabilidade Eduardo Flores, Nelson Carvalho e Guilherme

¹¹⁶TAKATA, Marcos. A conexão da contabilidade com o direito tributário, direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 287-325.

¹¹⁷BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alessandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 120.

¹¹⁸*Id. Ibid.*, p. 129.

¹¹⁹*Id. Ibid.*, p. 130.

Braunbeck, para os quais a contabilidade e o direito são áreas de conhecimento distintas, sendo que a primeira não pode ser subordinada ao último. Flores, Carvalho e Braunbeck focam sua análise na relação entre o direito e a contabilidade financeira (direcionada aos interesses dos investidores e credores) e abordam os diferentes períodos dessa relação, passando pela fase em que a contabilidade esteve subjugada aos caprichos da administração tributária e os impactos sofridos por aquela relação após o advento da Lei 11.638/2007¹²⁰.

Nos dizeres dos contabilistas

(...) após a Lei nº 11.638/2017, a contabilidade financeira passou a exercer procedimentos práticos mais alinhados aos seus propósitos teóricos, causando maior tensão no relacionamento com outras áreas que se valem dos seus números e conceitos. Veios da dinâmica social como o direito, em seus matizes fiscal e societário, passaram a ter de realizar suas próprias adequações para continuarem a se valer das referências contábeis (...) ¹²¹.

João Francisco Bianco e Marcio Pedrosa Junior, pautados na premissa de que “direito tributário e a contabilidade comercial constituem corpos de linguagem distintos, dotados de objetos e finalidades igualmente inconfundíveis”¹²², defendem a existência de um diálogo interdisciplinar entre ambos, desde que respeitadas certas condições para tal. A propósito dos potenciais efeitos das alterações promovidas pela Lei 11.638/2007 sobre a apuração do imposto de renda, os autores alegam que o uso do conceito contábil de renda pelo direito tributário não pode ferir os princípios da capacidade contributiva, da legalidade e da realização da renda sob o enfoque transacional¹²³.

¹²⁰ Interessante destacar que os autores esclarecem que os destinatários dos relatórios contábeis são diversos - não somente os investidores e credores mas também os administradores, gestores, fornecedores, colaboradores, dentre outros indivíduos que se amagam no amago das instituições - e que as normas contábeis internacionais elegeram os investidores e credores como público-alvo das demonstrações contábeis pois esses são os provedores de recursos financeiros às empresas, embora tais outros destinatários também possam se valer das informações financeiras para suas tomadas de decisões. FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guilherme. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. In: SILVA, Fábio; MURCIA, Fernando Dal-Ri; PINTO, Alexandre Evaristo (Orgs.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 143-168.

¹²¹ *Id. Ibid.*, p. 146.

¹²² “A contabilidade busca prover aos seus usuários informações úteis acerca da situação econômico-financeira da entidade, de acordo com determinados princípios aceitos universalmente. O direito tributário, por sua vez, tem por objetivo a arrecadação de receitas tributárias ao erário, de acordo com o princípio da capacidade contributiva (finalidade fiscal), podendo incorporar também outros objetivos de política pública, constituindo incentivos positivos ou negativos à adoção de determinados comportamentos (finalidades extrafiscais), segundo certos requisitos constitucionais”. BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. *op. cit.*, p. 163.

¹²³ *Id. Ibid.*, p. 163-185.

Na análise da interação entre o direito tributário e a contabilidade não se pode deixar de abordar os arts. 109 e 110 do CTN¹²⁴. Nesse sentido, cita-se estudo realizado por Paulo Ayres Barreto e Fernando Daniel de Moura Fonseca que, a partir da análise daqueles dispositivos, trataram dos limites da autonomia conceitual do direito tributário à luz da interação deste com a contabilidade. Os autores defendem a adoção de corrente interpretativa sustentada por Andrei Pitten Velloso, intitulada “incorporação prima facie, pelo direito tributário, dos conceitos de direito privado”. De acordo com essa corrente de interpretação, o ponto de partida para a construção do sentido da norma tributária deve ser necessariamente o seu conteúdo no direito privado; porém, é possível a alteração de tais conceitos quando a interpretação sistemática do ordenamento jurídico assim o exigir, ou quando o legislador de qualquer maneira indicar que o instituto, a forma ou o conceito estão sendo redefinidos para fins tributários. A atuação do legislador, contudo, não pode causar deformação ou ampliação da competência tributária atribuída constitucionalmente, nem desprezar as limitações ao poder de tributar¹²⁵.

Como explicado pelos autores, a corrente de interpretação acima tem o mérito de conciliar as posições veiculadas por correntes que ocupam polos opostos. A primeira corrente sendo a que sustenta a supremacia dos conceitos de direito privado sobre o direito tributário, de modo que, se a lei não dispuser de modo diverso, ao usar expressão de direito privado, o legislador tributário estaria preso à acepção deste termo no seu ramo de origem. No outro extremo estaria a corrente que propugna que os conceitos empregados pelo legislador tributário devem ser interpretados à luz do suposto objetivo principal das normas tributárias, i.e., a arrecadação, de modo que essa finalidade deveria servir de norte ao processo hermenêutico, em detrimento das definições existentes no direito privado.

A interpretação prima facie teria, pois, a virtude de contribuir para a uniformidade conceitual do direito e, assim, a coerência desse sistema, ao mesmo tempo em que reconhece (não presume) a possibilidade de a lei fiscal estipular conceitos próprios a partir de conceitos

¹²⁴Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

¹²⁵BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coords.). *Direito tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 290 e 296.

tomados de outros ramos, não relegando o direito tributário à condição de mero direito de sobreposição.

Interessante destacar que Barreto e Fonseca tomam a contabilidade como um sistema disciplinar autônomo e distinto do direito positivo, apesar de reconhecerem que esta foi juridicizada a partir da edição da Lei 6.404/1976. Assim, propõem investigar a relação entre o direito tributário e a contabilidade a partir da teoria da incorporação *prima facie* de conceitos do direito privado. Nesse sentido, quando o legislador tributário se vale de expressão existente no sistema contábil, os autores entendem que o legislador pode redefini-la, fazendo nascer no direito tributário um conceito com o mesmo nome, mas propriedades diferentes.

Especificamente em relação à Contabilidade, o legislador pode valer-se de sua autonomia funcional para redefinir um conceito contábil preexistente ao utilizá-lo para fins tributários. Essa situação poderá ocorrer ainda que a norma utilize vocábulos idênticos aos empregados nas regras contábeis. Assim, o instituto contábil passa a ter um correspondente tributário de mesmo nome, mas com propriedades diversas.¹²⁶

Verifica-se das manifestações acima que os estudos acerca da relação entre o direito – mais especificamente, o direito tributário - e a contabilidade se proliferaram após a publicação da Lei 11.638/2007, algo natural diante da constatação de que, sob um ponto de vista prático, as diferenças entre as duas disciplinas se acentuaram após a reforma promovida por aquela Lei, e que, antes disso, a contabilidade “se dobrava” aos anseios do direito tributário. Contudo, não há razões para que as conclusões retratadas acima mudem de acordo com o período considerado, de modo que também são aplicáveis ao período anterior à Lei 11.638/2007.

Com efeito, como se buscou demonstrar, mesmo antes da Lei 11.638/2007, contabilidade e direito estavam voltados para propósitos distintos. O fato de que, na prática, essa divergência de propósitos não era vislumbrada com tanta nitidez até 2007, segundo pensamos, não permite dizer que antes disso havia um único sistema, uma única disciplina que englobava direito tributário e contabilidade, ou, ainda, uma coincidência de objetivos e princípios entre ambos. Nesse sentido, como será explorado no subcapítulo seguinte, entende-se que cada sistema produzia - e ainda produz - conceitos próprios, alinhados às suas respectivas finalidades e baseados nos valores que visam consagrar. Nada obstante, reconhece-se a existência de normas jurídicas voltadas à regulação de condutas num estrato específico da vida social, que é o relacionamento entre empresas e seus *stakeholders*.

¹²⁶BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *op. cit.*, p. 297-298.

Alicerçados no quanto exposto nesse subcapítulo, a seguir discorreremos sobre o posicionamento adotado nesta obra a respeito de como deve ser concebida a interação entre o direito tributário e a contabilidade.

3.3. Posicionamento adotado neste trabalho

O que se extrai das diversas manifestações doutrinárias apresentadas é que, por meio da juridicização das normas contábeis, o direito outorgou-lhes coatividade, mas o campo de aplicação dessas normas restringe-se ao setor da vida social que abrange o relacionamento da entidade com seus *stakeholders*; mais especificamente, tais normas têm o objetivo de regular a elaboração da escrita contábil das empresas brasileiras, elemento de suporte para a tomada de decisão por aqueles interessados. Assim, num contexto envolvendo a interpretação de termos contábeis usados pelo direito tributário, a abordagem mais adequada é aquela que considera o direito e contabilidade como dois corpos (ou sistemas) de linguagem distintos.

Com efeito, a doutrina que reconhece a existência de um direito contábil (ou direito do balanço) é a mesma doutrina que sugere uma análise interdisciplinar entre contabilidade e direito tributário, restringindo a aplicação dos princípios contábeis às circunstâncias envolvendo as normas que regulam a elaboração de relatórios contábeis. A doutrina contábil vai ao encontro dessa posição, ao equiparar a Estrutura Conceitual à Constituição da contabilidade, com os princípios ali veiculados funcionando como um norte interpretativo das normas contábeis.

As considerações acima levam a crer que, a despeito da juridicização das normas contábeis, a contabilidade deve ser compreendida como um sistema normativo autônomo, com finalidades e valores específicos que não se confundem com aqueles mirados pelo direito. Com efeito, antes mesmo da reforma da Lei das Sociedades por Ações, a teoria e normativos contábeis existentes à época pregavam o desapego da natureza jurídica dos negócios realizados para fins de reporte nos relatórios contábeis.

A corroborar o quanto exposto, servimo-nos das palavras de Paulo de Barros Carvalho, que aponta para a contabilidade como um corpo linguístico que se interpõe entre o plano da linguagem social e o plano da linguagem do direito

(...) no caso dos registros contábeis, essa linguagem se interpõe acima da linguagem social e abaixo da linguagem do direito posto. É um estrato a mais, que o cientista do direito não pode esquecer, tratando, como se trata, de discurso

voltado para uma finalidade precípua, qual seja, a de estabelecer procedimento técnico indispensável ao estabelecimento intersubjetivo dos fatos relevantes para o convívio socioeconômico. Os sistemas contábeis, com suas regras de formação e transformação rigorosamente explicitadas, dão espaço a um cálculo operacional próprio, além de toda a gama de dificuldades de cunho semântico e pragmático que sabemos existir¹²⁷.

A contabilidade, como apontado acima, tem as suas regras de formação e transformação; portanto, assim, como o direito positivo, configura um sistema sintaticamente fechado que se reproduz de acordo com regras próprias. Cada um desses corpos de linguagem cria a sua própria realidade, recortando o mundo fenomênico de acordo com seu sistema de referência e pressupostos valorativos.

Tomando-se o direito e a contabilidade como dois corpos de linguagem criadores da sua própria realidade e com suas próprias regras de formação e transformação, parece bastante evidente que a transposição de um termo contábil para o direito corresponde a um problema de tradução. A atribuição de sentido àquele termo no sistema de destino deve necessariamente se adaptar à realidade deste. Em outras palavras, o acoplamento entre esses sistemas deve ocorrer sob condições específicas, de modo que a entrada do dado de um sistema em outro deve necessariamente passar por um filtro que garante a sua adequação ao sistema de destino. Esse filtro de adequação na passagem de um termo de um sistema para outro acaba por gerar um novo conceito, com propriedades total ou parcialmente distintas daquelas referidas por seu homônimo no sistema de origem.

Como apontado por Flusser, cada língua cria a sua realidade a partir de sistema de referências e regras de coordenação e subordinação próprios, sendo impossível uma tradução perfeita, mesmo entre línguas da mesma “família”¹²⁸. A respeito da tradução o filósofo afirma

Cada língua tem uma personalidade própria, proporcionando ao intelecto um clima específico de realidade. A tradução é, portanto, a rigor, impossível. Ela é possível aproximadamente, graças às semelhanças existentes entre as línguas, semelhanças ontológicas. A possibilidade da tradução diminui com a diminuição das semelhanças. Todo esse complexo revela, com força redobrada, o que ficou assentado no parágrafo anterior: *a relatividade ontológica de cada língua*. (g.n.)¹²⁹

¹²⁷CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 692.

¹²⁸Flusser alega existir três famílias linguísticas – as flexionais, as aglutinantes e as isolantes, que representam três grandes grupos entre os quais as línguas poderiam ser divididas. FLUSSER, Vilém. *op. cit.*, p. 154.

¹²⁹*Id. Ibid.*, p. 61.

A lição deixada pelo filósofo tcheco, para quem o conhecimento é válido exclusivamente no campo de uma única língua, é a de que tradução é o método pelo qual se ultrapassa os limites da língua, através de um processo que pode ser resumido como um “aniquilamento” temporário do intelecto e o seu renascimento na nova língua. Mas, considerando-se que cada língua é uma tentativa de organizar os dados brutos da realidade de uma maneira diferente, a transposição de um “cosmos” para outro inevitavelmente representa a migração de uma realidade ontológica para outra. Daí a relativização da verdade absoluta feita pelo autor, apontando para a impossibilidade de o intelecto humano processar uma realidade precedente ou exterior às línguas¹³⁰.

Tratando das diferenças entre as linguagens da ciência do direito e da economia, Paulo de Barros Carvalho chega a conclusão ilustrativa do quanto se deseja expor aqui a respeito da impossibilidade de uma tradução perfeita entre direito tributário e contabilidade

Entre as realidades criadas e formadas por duas línguas diferentes, ainda que semelhantes, há um abismo que tem de ser transposto, *momento em que surge as inevitáveis distorções*¹³¹. (g.n.)

A partir de uma abordagem flusseriana para a análise da interação entre o direito e a contabilidade pode-se concluir que é impossível que as linguagens desses sistemas atribuam o mesmo significado a um termo. Admitir uma definição idêntica fatalmente levaria às ditas distorções. Tendo em vista que cada um desses sistemas possui realidades próprias, deve-se levar em consideração o efeito que a mudança do contexto tem sobre a significação atribuída ao termo. Dessa forma, a pesquisa pelo significado de um termo usado pela linguagem jurídica exige que o intérprete, primeiramente, pesquise dentro do próprio sistema do direito os elementos que lhe permitam atribuir sentido àquele enunciado.

Nada obsta, porém, que o direito interaja com o ambiente em que ele se insere, e, por consequência, com outros sistemas. Essa interação é salutar, pois permite que o direito posto acompanhe a evolução social, mantendo a sua aptidão de regular condutas ocorridas naquele ambiente sem a necessidade de sucessivas alterações nos textos jurídicos.

É daí que se extrai a importância da interdisciplinaridade – ou a intertextualidade extrajurídica - como ferramenta de auxílio para construção do significado dos signos presentes nos enunciados legislativos. A interpretação dos enunciados de direito tributário se abre para um diálogo interdisciplinar com a contabilidade. Contudo, dessa

¹³⁰FLUSSER, Vilém. *op. cit.*, p. 81-82.

¹³¹CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*, *cit.*, p. 164.

intertextualidade não pode resultar significação contrária aos preceitos que imperam no sistema do direito positivo. A hermenêutica jurídica exige a fundamentação da interpretação em enunciados do próprio direito.

Com base no exposto acima julga-se descabida a teoria do “fato puro”. Todos os fatos são construções de linguagem a partir de um corte valorativo que seleciona determinadas propriedades de eventos ocorridos na realidade. Um mesmo evento pode até vir a servir de base para a construção de fatos em diferentes sistemas, mas isso não significa se tratar do mesmo fato. O fato capaz de integrar o antecedente da norma jurídica é o fato jurídico, i.e., o relato construído de acordo com os preceitos do direito positivo.

Novamente nos socorremos das erudidas palavras de Paulo de Barros Carvalho para reforçar o quanto afirmado.

Ou seja, 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 denotativos¹³².

Infere-se a partir do exposto até aqui que o direito não toma emprestado conceitos ou entidades advindas de outros sistemas. Ele cria a sua própria realidade, os seus próprios conceitos¹³³. Da mesma forma – e já chegando às conclusões deste subcapítulo -, não é possível dizer que há um conceito ontológico de receita, algo existente fora, antes ou independente da linguagem. Com efeito, “não temos acesso aos objetos assim como eles são, mas sempre de um ponto de vista”¹³⁴. Do ponto de vista da linguagem contábil, receita tem um significado distinto daquele adotado pelo direito.

Ora, se a contabilidade é linguagem distinta do direito, verifica-se a impossibilidade de o conceito contábil de receita ser traduzido (transportado) para o direito mantendo exatamente as mesmas características que possui no sistema de origem.

O art. 177, §2º, da Lei 6.404/1976 parece corroborar a impossibilidade de tradução perfeita entre esses dois sistemas. Por esse motivo é que, desde a sua primeira versão, o

¹³²CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”. Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo*, v. 102, p. 450, jan./dez. 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67763/70371>.

¹³³CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, cit., p. 507.

¹³⁴STRECK, Lenio Luiz. *op. cit.*, p. 13.

referido dispositivo determinava que os padrões determinados pela legislação tributária divergentes daqueles determinados pela escrita contábil deveriam ser feitos em registros apartados. Dito de outro modo, a escrita contábil deve relatar fatos contábeis, e não fatos “em outra língua”. O mesmo vale para a linguagem jurídica, cujos enunciados e proposições devem ser construídos de acordo com os parâmetros próprios.

Os relatórios contábeis são, assim, uma forma de os gestores das empresas prestarem contas aos agentes econômicos interessados e esses obterem um diagnóstico acerca da situação econômico-financeira das empresas brasileiras. O foco da contabilidade está demonstrar se a entidade possui recursos financeiros em caixa e, especialmente após a reforma instituída pela Lei 11.638/2007, quais as expectativas de saídas ou entradas futuras desses recursos, ficando em segundo plano a causa ou a tutela jurídica dessas entradas ou saídas de caixa. É nesse contexto que devem ser interpretadas as normas contábeis.

O direito, por sua vez, busca regular as condutas intersubjetivas no plano social e a consagração e a manutenção da segurança jurídica, liberdade, justiça, dentre outros valores essenciais à vida em sociedade. A significação construída a partir dos termos usados pelo direito tributário não pode levar consideração exclusivamente os critérios de disciplina estranha ao direito, em detrimento do contexto observado neste sistema.

Neste capítulo buscou-se obter os subsídios necessários para responder à seguinte pergunta: é possível que o conceito de receita contábil seja utilizado para fins de interpretação e aplicação de regras jurídicas que tratam da tributação de receitas? A resposta a que chegamos é negativa, baseados na premissa de que contabilidade e direito são sistemas (corpos de linguagem) distintos, cada um criador da sua realidade de acordo com preceitos próprios. Dessa forma, o termo receita existente na realidade jurídica não corresponde àquele existente na contabilidade. O significado extraído da contabilidade não pode ser trazido para o direito sem a devida adaptação, i.e., sem a devida tradução.

À luz da conclusão acima, cabe agora, portanto, se debruçar sobre o processo hermenêutico tendente à construção de sentido para o termo receita inserido no direito tributário. O objetivo do próximo capítulo é, pois, estabelecer as características que devem ser apresentadas pelo fato jurídico passível de subsunção ao antecedente da regra-matriz de incidência do PIS e da COFINS.

4. CONSIDERAÇÕES SOBRE O CONCEITO DE RECEITA PARA FINS TRIBUTÁRIOS

Este capítulo se inicia examinando as manifestações de diversos expoentes da doutrina tributária brasileira a respeito do conceito tributário de receita. Após a apresentação das manifestações colhidas na doutrina, serão feitas breves considerações sobre a definição contábil de receita, para então confrontá-lo com o conceito jurídico adotado neste trabalho, o qual também se apoiou majoritariamente em precedentes dos tribunais superiores a respeito do tema. A jurisprudência do CARF será analisada em mais detalhes no sexto capítulo, quando da abordagem do tema central deste trabalho.

Desde já se faz a ressalva de que este capítulo não teve como objetivo exaurir o conceito tributário de receita, de modo que a análise a seguir focou exclusivamente naqueles traços cujo conhecimento é imprescindível para a solução da controvérsia relativa à incidência de PIS e COFINS sobre o perdão de dívida.

4.1. Manifestações doutrinárias a respeito do conceito tributário de receita

Embora o conceito de receita para fins tributários tenha adquirido maior relevância após a promulgação da EC 20/1998, a doutrina o vinha estudando desde muito antes da alteração do texto constitucional.

Nesse sentido, inicia-se a exposição da doutrina com a clássica definição proferida por Aliomar Baleeiro a respeito das receitas públicas, igualmente aplicável às receitas auferidas por entidades de direito privado, e a distinção feita entre receitas e as meras “entradas” ou “ingressos” de recursos. De acordo com o ex-ministro do STF, “as quantias recebidas pelos cofres públicos são genericamente designadas como ‘entradas’ ou ‘ingressos’. Nem todos esses ingressos, porém, constituem receitas públicas, pois alguns deles não passam de ‘movimentos de fundo’, sem qualquer incremento do patrimônio governamental, desde que estão condicionados à restituição posterior ou representam mera recuperação de valores emprestados ou cedidos pelo governo”. Baleeiro pontua que “receita pública é a entrada que, integrando-se ao patrimônio público sem quaisquer reservas,

condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”¹³⁵.

Eduardo Domingos Bottallo adota a mesma distinção entre ingresso e receita, afirmando que receita “não se confunde e nem pode compreender todo o conjunto dos ingressos de caixa que venham a ocorrer no curso das atividades desempenhadas pelos contribuintes, na medida em que estas se revestem de distintos fundamentos e origens, sujeitos a apreciação própria”. Segundo Botallo, somente quando tais entradas constituírem fatores de remuneração de atividade econômica é que servirão de parâmetro para a identificação da contrapartida que o faturamento ou o preço do serviço representam. Bottallo vai além e afirma que as entradas destinadas, por exemplo, a mero reembolso de despesas incorridas em nome (ou por conta e ordem) de terceiros “não remuneram serviços próprios dos contribuintes e, assim, não exprimem parcelas de sua capacidade contributiva”¹³⁶.

Em outra oportunidade, após também distinguir receitas de meras entradas de recursos financeiros, Bottallo ressalta que as receitas correspondem ao benefício resultante do exercício da atividade profissional¹³⁷.

Para Geraldo Ataliba: “Nem toda entrada é receita. Receita é a entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que vem a integrar o patrimônio da entidade que a recebe”. Sugerindo que as receitas são espécie do gênero entrada, Ataliba chama atenção ao fato de que as receitas pertencem àquele que as aufere, no sentido de que tais ingressos passam a integrar o patrimônio do recipiente. Para o saudoso professor, as entradas que não constituem receitas têm caráter meramente transitório, entram para saírem com destinação certa, ao passo que as receitas pertencem à entidade que a recebe¹³⁸.

Aires Fernandino Barreto, analisando caso semelhante aos de Ataliba e Bottallo, chega à mesma conclusão ao afirmar que somente as receitas (e não os ingressos em geral) representam pagamento da prestação contratual correspondente. Para Barreto, as receitas são ingressos que modificam o patrimônio da empresa, incrementando-o; enquanto os ingressos

¹³⁵BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012. p. 152.

¹³⁶BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base impositiva do ISS e das contribuições para o Pis e a Cofins. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre São Paulo, v. 2, n. 10, p. 22, nov./dez., 1999.

¹³⁷BOTTALLO, Eduardo Domingos. Empresas prestadoras de serviço de recrutamento de mão-de-obra temporária e base de cálculo do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 16, fev. 1996.

¹³⁸ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços: empresas de propaganda: conceito de receita e critérios de lançamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 107, p. 361-362, jan./mar. 1972. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36490/35264>.

alcançam não somente as receitas, mas também as somas pertencentes a terceiros, i.e., valores que integrarão em definitivo o patrimônio de outrem¹³⁹.

Bottallo, Ataliba e Barreto tratam de casos específicos, envolvendo prestadoras de serviço que, em razão dos seus modelos de negócio, recebem valores que pertencem a terceiros e que a esses são repassados. O contexto dessas análises, porém, não torna menos importantes as considerações feitas por aqueles mestres acerca do conceito de receita; considerações essas que, a nosso ver, transcendem o caso concreto por eles analisado. Percebe-se na fala dos três doutrinadores que a receita é diferente da simples entrada pois a receita pertence à prestadora dos serviços, que faz jus ao seu recebimento depois que cumpre a obrigação assumida perante o contratante. Trata-se, portanto, de um direito que passa a integrar o patrimônio daquela entidade, por isso denominado de um ingresso definitivo.

Em vista do acima, dois pontos merecem ser destacados. O primeiro é que o termo entrada não alude apenas ao efetivo ingresso de caixa, mas sim ao surgimento de um novo direito, o direito ao recebimento da receita. Com efeito, sob a ótica jurídica o patrimônio é composto exclusivamente por direitos e deveres.

O outro ponto digno de destaque é o pressuposto de que a receita possui um caráter contraprestacional, i.e., de retribuição pelo exercício de determinada atividade econômica, empresarial ou profissional. Ou seja, a empresa passa a ter o direito à receita a partir do momento que cumpre as reservas ou condições que lhes haviam sido impostas.

É o que se percebe quando os professores ligam a receita aos ingressos que pertencem à empresa, i.e., os ingressos recebidos em contrapartida pelos serviços prestados e que, portanto, passam a integrar em definitivo o patrimônio da prestadora dos serviços.

Bulhões Pedreira corrobora o entendimento acima ao ressaltar que o direito à receita nasce com o exercício de atividade empresária.

Receita é quantidade de valor financeiro, originário de outro patrimônio, cuja propriedade é adquirida pela sociedade empresária ao exercer as atividades que constituem a fonte de seu resultado. O recebimento da receita, em regra, ocorre mediante entrada no patrimônio de um fluxo que compreende a transferência de valor financeiro positivo, do objeto de direito que contém esse valor e do respectivo direito patrimonial. O processo de recebimento da receita consiste, portanto, na aquisição de um direito patrimonial e de poder sobre o objeto desse direito, que tem valor financeiro.¹⁴⁰

¹³⁹BARRETO, Aires Fernandino. ISS - atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 85, fev. 1996.

¹⁴⁰PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989. p. 455.

O ilustre jurista associa receita ao valor financeiro (ou ao direito de recebê-lo) que ingressa no patrimônio da empresa em decorrência do exercício de atividades que constituem a fonte do seu resultado. Ainda que Bulhões não o mencione expressamente, o elemento contraprestacional está presente em sua fala quando ele afirma que a propriedade do valor financeiro representativo da receita é adquirida mediante o exercício de atividade empresária.

Marco Aurélio Greco, contemporaneamente à publicação da Lei 9.718/1998 e à EC 20/1998, traçou as semelhanças e diferenças entre receita e faturamento. A respeito das semelhanças, o autor aponta que ambos os termos aludem a algo distinto da mera movimentação financeira, pois pressupõem um ingresso novo com relevância patrimonial. Segundo Greco, para a caracterização de faturamento ou receita, “Não basta ser uma ‘entrada’ (mera movimentação financeira) é preciso que se configure como ‘ingresso’, no sentido de entrada com sentido de permanência”¹⁴¹.

Outra característica comum apontada por Greco é a de que tanto receita quanto faturamento ostentam potencial para a geração de “ganho patrimonial”, uma vez que compõem o conjunto de elementos que crescem positivamente ao patrimônio, sem que isso os confunda com a materialidade do IRPJ ou da CSLL. Sobre essa colocação, Greco faz o seguinte esclarecimento: “A característica comum está em compor o conjunto de elementos positivos ainda que, em sua totalidade ou individualmente, não impliquem um ‘ganho’, pois este poderá existir, ou não, conforme vier a ser aferido no final do período de apuração. Ou seja, fazer parte do conjunto de eventos positivos (ingressos) que têm relevância patrimonial, não significa possuir a natureza de um “ganho patrimonial” (pressuposto do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro)”¹⁴².

A respeito das diferenças entre receita e faturamento, o professor aponta que a primeira tem escopo mais amplo que o segundo, alcançando tanto o faturamento quanto o produto de atividades empresariais alheias ao objeto social da empresa. Veja-se

Não têm natureza de faturamento, as receitas que, embora resultem do funcionamento da pessoa jurídica e do uso de suas disponibilidades financeiras, não correspondam à atividade integrante do seu objeto social. (...) “receita” é conceito genérico que abrange todos os ingressos com relevância patrimonial, independente de se originarem da exploração do objeto social da pessoa jurídica. Isto inclui, por exemplo, as receitas financeiras que, embora resultem do exercício da atividade normal da empresa, não decorrem da venda de bens ou prestação de serviços.¹⁴³

¹⁴¹GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9718/98 - variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 129, nov. 1999.

¹⁴²*Id. Ibid.*, p. 130.

¹⁴³*Id. Ibid.*, p. 130.

Greco afasta a possibilidade de o registro contábil de receita vir a ocupar o papel de fato jurídico, afirmando que a receita sujeita à percussão tributária é figura própria do direito, i.e., um conceito “jurídico-substancial” que deve ostentar causa jurídica própria e reflexo patrimonial. Dessa forma, primeiro a receita precisa ser jurídica para depois ser irrelevante a sua forma de contabilização. Por guardarem relação bastante próxima com o tema central da presente dissertação, valemo-nos mais uma vez das palavras do professor

(...) não é a maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar sua natureza jurídica para fins de incidência. *A contabilidade retrata a realidade, mas não cria realidades jurídicas novas*, desatreladas da substância subjacente.

A incidência da contribuição deverá alcançar todas aquelas figuras que correspondam a efetiva receita ou faturamento, qualquer que seja a sua forma de contabilização. Não o inverso! *Primeiro é preciso ter a natureza de receita ou faturamento; depois a forma de contabilizar é irrelevante. Mas, não é a forma de contabilizar que irá determinar se algo é, ou não, receita ou faturamento*. Estes são conceitos qualificados constitucionalmente e que preexistem à forma contábil adotada. (g.n.)¹⁴⁴

Na mesma toada, Leandro Paulsen, a respeito do cenário após a promulgação da EC 20/1998, afasta qualquer possibilidade de o lançamento contábil a crédito no resultado vir a constituir, por si só, receita para fins jurídicos. O desembargador do Tribunal Regional Federal da 4ª Região afirma que a receita precisa ser analisada sob a perspectiva dos princípios constitucionais tributários. Nessa toada, Paulsen rechaça a liberdade de a administração tributária, por meio de atos infralegais, ampliar o conceito de receita para abarcar aquilo que não é alcançado pelo conceito evocado pela Constituição, afirmando que não cabe à administração tributária “ampliar por atos normativos o que se deva considerar como tal. A receita, para ser tributada, deve constituir riqueza reveladora de capacidade contributiva”¹⁴⁵.

Na mesma linha seguiu Ives Gandra da Silva Martins, para quem “o mero ingresso de valores na contabilidade de uma empresa não é fator que demonstre a existência de capacidade contributiva – limite imposto à instituição de tributos, inclusive de contribuições sociais, que têm como fato gerador elemento denotador dessa capacidade, como é o caso do conceito de ‘receita’”¹⁴⁶.

¹⁴⁴GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 131.

¹⁴⁵PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 483.

¹⁴⁶MARTINS, Ives Gandra da Silva. PIS e Cofins: não incidência sobre o reembolso, feito pela Eletrobrás, com recurso da CDE (Lei nº 10.438/02 e Decreto nº 4541/02 às usinas termelétricas, do custo do carvão

Um trabalho que deseja discutir o conceito de receita para fins tributários, como o presente, não pode deixar de abordar as importantes contribuições de Ricardo Mariz de Oliveira, que tem dedicado atenção especial ao tema em sua obra ao longo dos anos.

Mariz de Oliveira crava a seguinte definição de receita:

(...) receita é qualquer ingresso ou entrada de direito que se incorpore positivamente ao patrimônio, e que represente remuneração ou contraprestação de atos, atividades ou operações da pessoa titular do mesmo, ou remuneração ou contraprestação do emprego de recursos materiais, imateriais ou humanos existentes no seu patrimônio ou por ele custeados, de modo que a receita ainda traz consigo esta característica de ser o produto que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de dentro, por derivar de atos, operações ou atividades da pessoa titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio, de que resulte algum benefício direto para uma terceira pessoa, a qual, em contraprestação, o remunera por isso; isto significa que, em face do direito tributário, a receita acarreta a capacidade contributiva da pessoa que a recebe.¹⁴⁷

Na elucidação acima verifica-se, novamente, o caráter contraprestacional da receita, tida por Mariz de Oliveira como o produto que vem fora do patrimônio, mas derivado de algo que está dentro deste, exatamente por decorrer de atos, operações ou atividades do titular do patrimônio, ou então do emprego de recursos que compõem aquele patrimônio. O caráter remuneratório da receita é o que revelaria a capacidade contributiva da pessoa que a recebe. Com isso, o jurista distingue a receita daquilo que ele chama de transferências patrimoniais, outro tipo de ingresso capaz de aumentar o patrimônio da empresa.

Mariz de Oliveira denomina tanto as receitas quanto as transferências patrimoniais de “plus jurídicos”, pois ambas refletem o ingresso de direito novo capaz de provocar um aumento no patrimônio, assim entendido como um conjunto de direitos e deveres derivado de relações jurídicas ocupadas pela empresa¹⁴⁸.

Transferências patrimoniais, segundo Mariz de Oliveira, correspondem à agregação de direitos a um dado patrimônio em decorrência de situações que não representam novas receitas, uma vez que, a despeito de acrescerem um novo direito ao patrimônio do receptor, não geram para o conferente dos bens uma simultânea obrigação. Segundo o renomado tributarista, dentro das transferências patrimoniais estariam inclusas as operações de

mineral nacional utilizado como combustível: sua não- inclusão no conceito de renda, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, "b", da CF devidas pela usina. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, p. 132-144, nov. 2005. p. 137.

¹⁴⁷OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020. v. 1, p. 108.

¹⁴⁸*Id. Ibid.*, p. 100.

integralização de capital da pessoa jurídica, doações, subvenções para investimento, subvenções para custeio, dentre outras¹⁴⁹. Como reconhecido pelo próprio autor, o fato de algumas dessas operações ensejarem o reconhecimento de receita contábil no resultado da pessoa jurídica (especialmente após as mudanças introduzidas pela Lei 11.638/2007) não altera a conclusão de que elas não possuem as características de um ato ou negócio jurídico capaz de gerar o ingresso de um direito no patrimônio revestido das características de receita.

Aliás, Mariz de Oliveira é bastante enfático a respeito da separação entre as noções jurídica e contábil de receita, afirmando que “deve-se afastar qualquer possibilidade de receita, no sentido jurídico, ser um simples lançamento contábil, ou aquilo que a contabilidade venha a reconhecer como tal”. O professor categoricamente rechaça o amparo em normas contábeis para transformar em receita para fins tributários aquilo que não o é para fins jurídicos, concluindo que “é impossível que algo que não seja receita segundo o direito possa ser considerado como tal sob a invocação de conceitos contábeis ou qualquer outro conceito genérico. Isto inclusive perante a visão contábil, que tem objetivos diversos próprios, não necessariamente coincidentes com as substâncias dos atos e negócios jurídicos e com os objetivos que informam o direito tributário”¹⁵⁰.

Tal conclusão está em linha com a premissa adotada nos estudos daquele professor, no sentido de que, sendo a receita algo que acresce positivamente ao patrimônio, assim entendido como uma universalidade de direitos e deveres, necessariamente a receita configura um “ser do direito”, i.e., um bem tutelado pelo direito e derivado de ato ou negócio jurídico¹⁵¹.

Em sua longa análise a respeito do conceito jurídico tributário de receita, Mariz de Oliveira passa pelas definições trazidas por diversos escritores jurídicos, muitos deles citados nesta dissertação, e observa que, a despeito de tais manifestações, em sua maioria, terem sido endereçadas a situações particulares de variados tributos, apresentam uma uniformidade conceitual que possibilita chegar-se a um “conceito jurídico de receita sólido e de caráter geral”, cujas características ajustam-se à definição adotada pelo próprio autor, transcrita linhas acima.

Nesse sentido, a respeito do caráter de permanência ou definitividade do ingresso, presente nas passagens dos autores citados acima, Mariz de Oliveira esclarece que esse não

¹⁴⁹OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *op. cit.*, p. 155.

¹⁵⁰*Id. Ibid.*, p. 113 e 115.

¹⁵¹*Id. Ibid.*, p. 116-117.

se confunde com a noção de eternidade ou irreversibilidade. Em verdade, a permanência pode ser de curta duração, uma vez que a sua caracterização não está ligada ao tempo de permanência dos recursos no patrimônio do recipiente, e sim ao fato de que ela está vinculada à ideia de que o ingresso é destinado ao patrimônio em que ingressou, não estando predestinado ao patrimônio de terceiro¹⁵². Verifica-se, assim, a necessidade de se averiguar a causa que deu origem ao ingresso para confirmar a sua qualificação como receita.

Encerra-se, por ora, a análise da obra de Ricardo Mariz de Oliveira com a oportuna observação feita por esse autor, plenamente alinhada às premissas metodológicas fixadas no início dessa dissertação, segundo as quais é possível se identificar a existência de enunciados (proposições) implícitos em nosso ordenamento a partir da conjugação de um ou mais enunciados expressos do nosso sistema. O professor de direito tributário afirma que, mesmo sem haver uma definição geral de receita fornecida pelo direito positivo, receita é um conceito jurídico, de modo que o jurista deve se amparar em enunciados presentes no ordenamento para construir um conceito de receita¹⁵³.

José Antonio Minatel também realizou pesquisa bastante extensa acerca do conceito jurídico tributário de receita em estudo dedicado exclusivamente ao tema. Vale a pena dedicar algumas linhas deste trabalho a passagens da obra do professor que são de grande valia à temática objeto deste trabalho.

De início, destaca-se que, na visão do autor, “o ato de auferir receita deve provir do exercício de atividade empresarial, da remuneração de esforço ou como contraprestação pela cessão onerosa e temporária de direitos a serem explorados por terceiros, condutas todas reguladas pelo direito”¹⁵⁴. Assim como Mariz de Oliveira, Minatel vislumbra a receita como um conceito jurídico, pois a materialidade que traduz esse conceito deriva de operações ou negócios tutelados pelo direito.

Minatel também entende que a receita é retribuição por qualquer atividade ou esforço realizado pelo contribuinte. Nesse sentido, segundo o tributarista, a realidade recortada pelo termo receita “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”. Ou seja, o evento

¹⁵²OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *op. cit.*, p. 127-128.

¹⁵³*Id. Ibid.*, p. 118.

¹⁵⁴MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 91.

capaz de ser traduzido em receita para fins jurídicos tributários não só deve enunciar uma contrapartida, mas tal contrapartida tem de corresponder ao ingresso de recursos financeiros, dos quais uma parcela seria destacada para o pagamento das contribuições¹⁵⁵.

José Antônio Minatel faz observação semelhante à de Greco, para quem, recorda-se, receita tem aptidão para aumento patrimonial, sem que a caracterização de um evento como tal dependa disso, uma vez que a receita é avaliada instantaneamente. De acordo com Minatel, a receita, na acepção concebida pela Constituição Federal, pressupõe a sua identificação de maneira isolada, em cada operação de venda, em cada negócio jurídico realizado. Com isso o autor distingue a receita tributária do conceito homônimo na contabilidade, bem como do conceito de renda que serve de base para a incidência do IRPJ. O professor explica que ambos se vinculam à noção de resultado, que pressupõe o confronto das receitas com os custos e despesas, daí, inclusive, a razão de ser do conceito de despesa operacional ou necessária propagado na legislação do IRPJ, requisito para a dedução da despesa pois pressupõe que esta foi incorrida com o propósito de se obter receita¹⁵⁶.

Com efeito, se de alguma forma associarmos receita à ideia de acréscimo patrimonial ou de lucro, seria possível, em última instância, alegar que a venda de mercadoria abaixo do custo não gera receita tributável. Este exemplo ilustra o absurdo a que se poderia chegar se condicionássemos o reconhecimento da receita, para fins tributários, a uma operação que deveria necessariamente gerar aumento no patrimônio de uma empresa. Embora a contabilidade admita tal possibilidade – o que se verifica, por exemplo, no texto da Resolução CFC 750/1993, que afirmava que a redução de um passivo configura receita – essa posição é temerária sob o ponto de vista do direito tributário, pois pode levar a interpretações não condizentes com as premissas daquele sistema, como ilustrado pelo exemplo acima.

Em nossa visão, é por esse motivo que, embora reconheça na escrita contábil uma ferramenta útil para a investigação de elementos da realidade social que revelem o auferimento de receita, Minatel afirma que as demonstrações contábeis são dispensáveis para a apuração das contribuições para a Seguridade Social¹⁵⁷.

¹⁵⁵MINATEL, José Antonio. *op. cit.*, p. 58 e 65.

¹⁵⁶*Id. Ibid.*, p. 74.

¹⁵⁷*Id. Ibid.*, p. 75. Na passagem em questão, Minatel chega a afirmar que “para servir de base de cálculo da contribuição destinada à Seguridade Social, é possível afirmar, sem temor ou menosprezo, que sua mensuração pode prescindir do registro e das demonstrações da contabilidade, por não se querer o conteúdo do resultado do conjunto de operações num período de tempo, mas sim o conteúdo de cada receita de eventos isolados e determinados”.

A nosso ver, as colocações acima fazem coro às manifestações doutrinárias expostas anteriormente, no sentido de que a receita deve apresentar uma conotação retributiva, remuneratória ou contraprestacional, o que se verifica a partir de uma análise da operação que deu causa jurídica ao recebimento da receita.

Nesse sentido, Minatel ainda afirma que receita é o “ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços ou pela cessão onerosa de bens e direitos a terceiros aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos”¹⁵⁸.

Verifica-se pela só leitura do trecho acima que Minatel compartilha da visão de que receita é ingresso qualificado pelo ato ou negócio jurídico que lhe deu origem, o que é expressamente reconhecido pelo autor¹⁵⁹. A passagem acima também deixa claro que a posição do autor é a de que receita exige ingresso recebido em contrapartida ao exercício de atividade empresarial.

Por fim, assim como Ricardo Mariz de Oliveira, Minatel entende que a ausência de enunciado definindo expressamente o conceito tributário de receita não justifica o uso da definição da contabilidade, sendo inegável a existência de “contornos delimitando o alcance da realidade pressuposta pelo constituinte sob o signo de receita, ainda que só encontráveis pela técnica da aproximação”¹⁶⁰.

Com amparo nas lições dos doutos juristas, passa-se agora à apresentação do conceito de receita adotado neste trabalho. Para melhor explanação das características que se pretende fixar, as considerações a seguir foram quebradas em subtópicos.

4.2. O conceito jurídico de receita adotado neste trabalho e suas diferenças do conceito contábil

Como se pôde verificar, diversas das obras analisadas destacam que a receita deve ostentar capacidade contributiva, muitas vezes associando esse traço ao caráter contraprestacional ou remuneratório da receita, ou então ao fato de que a receita deve

¹⁵⁸MINATEL, José Antonio. *op. cit.*, p. 124.

¹⁵⁹*Id. Ibid.*, p. 101-102.

¹⁶⁰*Id. Ibid.*, p. 94.

representar o ingresso de elemento novo e positivo no patrimônio do contribuinte. Apesar disso, a necessidade de a contribuição ao PIS e a COFINS observarem a capacidade contributiva é tema que comporta certa controvérsia.

O escopo dessa dissertação não inclui a análise dessa discussão e dos fundamentos que sustentam a aplicação daquele princípio às contribuições sociais em comento. Assim, as próximas linhas não abordarão esse tema, nem tecerão comentários a respeito da maneira como o princípio da capacidade contributiva influencia a construção de sentido do vocábulo receita no âmbito do direito tributário.

O recorte feito, todavia, não compromete o deslinde da questão que está no centro das análises deste trabalho. Com efeito, as propriedades identificadas e analisadas a seguir, a nosso ver indispensáveis à definição do conceito tributário de receita, trazem requisitos suficientes para avaliar de modo objetivo se o perdão de dívida é ou não apto a atrair a incidência da contribuição ao PIS e a COFINS.

Dito isso, passa-se à análise que o conceito jurídico tributário de receita deve apresentar.

4.2.1. Ingresso definitivo de recursos financeiros

Da necessidade de a receita remeter à ideia de ingresso de novos recursos financeiros decorre que a receita deve equivaler a uma entrada de recursos com o intuito de permanência, o que automaticamente exclui a possibilidade de se chamar de receita aquelas entradas que pertencem a patrimônio alheio. Com efeito, não se pode extrair, dos recursos de terceiros, montante para o pagamento débitos tributários próprios.

Permanência, como ensina a doutrina, está ligada à ideia do ingresso, no patrimônio da sociedade, de direito ao recebimento de recursos que não estão marcados pela obrigação de serem retransmitidos a terceiros. O tempo que o recurso efetivamente permanece no patrimônio do contribuinte não é importante.

Dois importantes julgamentos do STF corroboram essa tese. O primeiro é representado pelo RE 574.706/PR (Tema 69), julgado com repercussão geral em sessão plenária de 09/03/2017, que discutiu a exclusão do ICMS da base de cálculo do PIS e da COFINS. Naquela ocasião, a Corte decidiu que o imposto não pode compor a base de cálculo das contribuições em comento pois, embora represente entrada de recursos nos cofres das

empresas, eles devem ser retransmitidos aos estados, os destinatários finais de tais recursos. Ou seja, a parcela dos recursos recebidos correspondente ao ICMS destacado nas notas fiscais jamais ingressou em definitivo no patrimônio das empresas, pois sempre pertenceu aos estados. Nesse sentido, a relatora Min. Cármen Lúcia afirmou em seu voto que “ainda que não no mesmo momento, o valor do ICMS tem como destinatário fiscal a Fazenda Pública, para a qual será transferido”¹⁶¹.

Vale pontuar que o destaque do ICMS na nota fiscal é obrigação imposta aos seus contribuintes pela legislação daquele imposto, e não fruto de uma liberalidade ou escolha feita pelo contribuinte na estruturação de seus negócios. Assim, pode-se dizer que a parcela recebida pelas empresas relativa ao ICMS incidente sobre suas vendas pertence ao fisco estadual, jamais tendo integrado em definitivo o seu patrimônio.

Com base nesse racional, segundo pensamos, é que, em sede de embargos de declaração, o STF esclareceu que o montante a ser excluído da base do PIS e da COFINS é o ICMS destacado na nota fiscal, e não aquele efetivamente recolhido pelo contribuinte após a compensação de débitos e créditos (EDcl no RE 574.706/PR, julgado pelo plenário em 13/05/2021).

Com efeito, o valor do ICMS a ser efetivamente recolhido é o resultado da compensação entre o imposto devido e o crédito apurado em relação a determinadas entradas. Mas o montante devido, frise-se, é o imposto destacado, e não apenas o líquido, equivalente ao valor efetivamente recolhido. Este é o produto da mecânica de compensação descrita acima. Logo, é todo o imposto destacado que se deve excluir da base das contribuições, sob pena de se tributar algo que não corresponde à materialidade do PIS e da COFINS. Tanto o ICMS é receita de terceiro que o próprio STF, posteriormente, alegou que o ICMS que deixar de ser recolhido pelo contribuinte pode vir a configurar apropriação indébita¹⁶².

No REsp nº 1.599.065/DF, julgado em 09 de novembro de 2021, o STJ se baseou na *ratio decidendi* firmada no Tema 69 para afastar a incidência da contribuição ao PIS e a COFINS em caso que envolveu o recebimento de valores associados à prestação de serviços

¹⁶¹O plenário do STF, em 08/10/2014, já havia adotado o mesmo entendimento ao julgar o RE 240.785/MG, de relatoria do Min. Marco Aurélio, em período que ainda não vigoravam as regras do regime de julgamento em sede de repercussão geral.

¹⁶²Recurso em Habeas Corpus (RHC) 163.334/SC, julgado em 18/12/2019, relator Min. Roberto Barroso.

de interconexão e *roaming*¹⁶³. Tais serviços são prestados por empresa de telefonia distinta daquela junto à qual os clientes contrataram serviços de telefonia móvel. A lei obriga que as empresas contratadas repassem, às efetivas prestadoras dos serviços de *roaming* e interconexão, os valores cobrados de seus clientes. Por se tratar de um repasse *ex lege*, o STJ concluiu que os valores em comento não pertenciam à empresa de telefonia que mantém relacionamento com os clientes, de modo que os recursos apenas transitaram pelo patrimônio dessas, jamais o integrando em definitivo. Por essa razão, os valores assim recebidos não configuram receita das empresas que figuram como meras repassadoras dos recursos.

O segundo precedente de destaque do STF é representado pelo RE 1.049.811/SE (jogado em 21/03/2022). Na oportunidade, o STF afastou a possibilidade de se deduzir da receita sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS a comissão paga a administradoras de cartão de crédito. O contribuinte pretendia excluir aquele montante da sua base de cálculo sob o argumento de que recebia os recursos relativos aos pagamentos de clientes já deduzidos da comissão cobrada pelas administradoras. O Tribunal Supremo afastou a pretensão por entender que a comissão era um custo da atividade desenvolvida pelo contribuinte, decorrente da forma como a gestão de seus negócios estava estruturada, e não uma quantia que, juridicamente, pertencia a terceiros desde o seu ingresso no patrimônio do contribuinte. Nota-se que os recursos usados para pagamento comissões, embora pagos às administradoras no mesmo ato do recebimento, do ponto de vista jurídico, ingressaram em definitivo no patrimônio das contribuintes, sendo irrelevante o tempo que ali permaneceram.

No RE 574.706/PR tem-se caso que lidou com o que parte da doutrina chama de entradas que não se qualificam como receitas, i.e., aqueles recursos que entram no patrimônio do contribuinte sem o intuito de permanência, pois pertencem a terceiros. Já o RE 1.049.811/SE tratou de caso oposto, envolvendo direitos adentrados em definitivo e com intuito de permanência no patrimônio do contribuinte, a despeito de, na prática, o tempo de permanência dos respectivos recursos no patrimônio do contribuinte ter sido ínfimo.

A receita, portanto, é espécie do gênero ingresso ou entrada. Porém, nem todo ingresso é receita. A Cosit já adotou linha de raciocínio semelhante nas soluções de consulta 165 e 170, publicadas em 2021. Em ambas o órgão afirma que não se incluem no conceito

¹⁶³Em síntese, a interconexão consiste na ligação entre redes de telecomunicação distintas, porém compatíveis, permitindo a comunicação entre seus usuários (Lei 9.472/1997, art. 146, parágrafo único). O *roaming* (itinerância), por sua vez, é a utilização de rede que não é mantida pela empresa de telefonia contratada pelo usuário, quando essa não possui cobertura em determinada localidade geográfica.

de receita os valores recebidos pela pessoa jurídica que não lhe pertencem, sendo propriedade e receita bruta de terceiros¹⁶⁴. A receita bruta, de acordo com tais manifestações fazendárias, é representada exclusivamente pelos valores recebidos em decorrência dos serviços prestados pelas consulentes, não abrangendo valores que apenas transitam pela contabilidade, mas que pertencem a terceiros, não integrando o patrimônio das signatárias das consultas. Tal observação, segundo pensamos, reitera a característica da receita enquanto ingresso definitivo no patrimônio, recebido em contrapartida a (ou em decorrência de) um esforço do contribuinte.

O ingresso também pode corresponder, por exemplo, a reembolso de despesas incorridas em nome (ou por conta e ordem) de terceiros, ou então por indenização. Embora definitivos, ingressos dessa natureza são destinados à mera recomposição patrimonial, não representam entrada de novos recursos e não prestam à remuneração de atividades exercidas pela empresa.

Há também que se excluir do conceito de receita aquelas entradas de recursos ligadas a um compromisso de devolução futura ou com alguma condição associada, como empréstimo ou adiantamento de clientes.

No mútuo de recursos financeiros, mutuário fica incumbido de devolver a mesma quantia ao mutuante, possivelmente com o acréscimo de juros. A respeito do adiantamento de clientes, esses não configuram receita pois pressupõem que a condição para a aquisição do direito ao recebimento dos recursos correspondentes não foi cumprida pela empresa que recebeu o adiantamento. Somente quando esta cumprir com a contraprestação que lhe foi imposta é que os montantes recebidos adiantadamente poderão ser considerados remuneração pelo exercício de atividade empresarial. Enquanto isso não ocorre, os recursos existentes nos cofres da empresa representam um recurso pertencente a terceiros.

¹⁶⁴A SC Cosit 165/2021 trata de empresa dedicada a atividade de hotelaria, que oferecia a seus clientes a possibilidade de acesso a parque aquático administrado por outra empresa do grupo. A consulente cobrava valores relativos ao ingresso pela entrada no parque aquático e pelo consumo dos seus hóspedes nas dependências do parque. Os valores assim cobrados eram repassados à exploradora do parque aquático, que emitia notas fiscais aos hóspedes. A Cosit concluiu, em resumo, que tais valores constituem receitas que pertencem a terceiros (empresa proprietária do parque aquático) e que não correspondem ao preço pelo serviço de hospedagem; portanto, não integram a receita bruta da empresa de hotelaria.

A SC Cosit 170/2021, por sua vez, foi apresentada por empresa que gerencia um *marketplace* virtual, intermediando o comércio de diversos produtos através de sítio eletrônico na internet. O seu modelo de negócio funciona de maneira que ela recebe o valor total dos produtos vendidos e o repassa para cada fornecedor, retendo sua comissão. Cada fornecedor emite o documento fiscal inerente ao seu fornecimento, e não a consulente. A solução de consulta caminhou para o entendimento de que apenas a comissão retida corresponde à receita destinada a remunerar as atividades de intermediação pois “este é o preço do serviço que passa a integrar seu patrimônio e compõe integralmente a sua receita bruta”.

A própria RFB reconhece que a receita só pode ser reconhecida para fins tributários quando surge o direito ao seu recebimento, o qual, por sua vez, está condicionado ao cumprimento de obrigação ou condição estipulada em negócio jurídico. É o que se verifica a partir da regulamentação daquele órgão para os adiantamentos de clientes recebidos por empresas sujeitas ao lucro presumido que optam pela tributação das suas receitas sob o regime caixa. Tal regulamentação, atualmente trazida pelo art. 223, §2º, da Instrução Normativa 1.700/2017, estabelece que “Os valores recebidos adiantadamente, por conta de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços, serão computados como receita do mês em que se der o faturamento, a entrega do bem ou do direito ou a conclusão dos serviços, o que primeiro ocorrer”.

Nota-se que o órgão fiscalizador admite que o direito à receita nasce quando cumprida a obrigação assumida pela empresa, qual seja, entrega da mercadoria ou conclusão do serviço. O faturamento, em qualquer caso, presume-se feito somente quando a emissora da fatura cumpriu com a condição que lhe cabia.

O caráter remuneratório ou contraprestacional da receita é o tema do próximo tópico, onde será analisado em mais detalhes. Antes, porém, cabe um último esclarecimento quanto à definitividade dos ingressos a que receita corresponde, e esse é o de que tal definitividade se materializa com a entrada, no patrimônio do contribuinte, do direito ao recebimento de novos recursos, e não com o recebimento dos recursos em si. É certo que tais momentos podem coincidir, e que o momento em que tais recursos são recebidos pode ser relevante para fins de tributação, especialmente quando se adota o regime caixa para tributação das receitas pelo PIS e pela COFINS. Mas, como explicado nas linhas acima, o mais importante é verificar se o contribuinte adquiriu o direito ao recebimento dos recursos financeiros.

Isso está em linha com o quanto decidido pelo STF no julgamento do RE 586.482/RS (rel. Min. Dias Toffoli), em 23/11/2011, onde a Corte fixou o entendimento de que “o fato gerador da obrigação ocorre com o aperfeiçoamento do contrato de compra e venda (entrega do produto), e não com o recebimento do preço acordado”. Na ocasião restou decidido que as receitas correspondentes às vendas inadimplidas não poderiam ser excluídas da base de cálculo do PIS e da COFINS. Um dos principais argumentos de suporte para o posicionamento da Corte foi o de que as vendas inadimplidas não podem ser equiparadas às vendas canceladas (situação que a legislação das contribuições autoriza a exclusão da correspondente receita da base de cálculo) porque, enquanto não efetivamente canceladas, representam direito de crédito do vendedor contra o comprador.

Com efeito, enquanto existir o direito da empresa que auferiu a receita de receber os recursos correspondentes, presume-se que há a expectativa de ingresso de caixa ou ativos equivalentes. Em outras palavras, há a presença de signo presuntivo de riqueza. A presunção é a de que a empresa receberá os recursos financeiros a que tem direito.

4.2.2. Receita é contrapartida de esforço realizado pelo contribuinte

Como apontado pela doutrina, a receita abrange a retribuição de qualquer esforço realizado pelo contribuinte. É quase unânime entre os autores analisados que receita se define como o produto decorrente do exercício de atividades empresariais, não apenas aquelas decorrentes das atividades principais (objeto social), mas também aquilo recebido em troca do exercício de atividades secundárias. Além disso, a receita também constitui retorno por cessão onerosa e temporária de direitos do contribuinte. A título ilustrativo, recorda-se que, como dito por Minatel, a receita é contraprestação por esforço do contribuinte, seja pelo exercício de atividade econômica ou empresarial, seja por cessão onerosa e temporária de direito¹⁶⁵. Na mesma linha, Mariz de Oliveira, afirma que receita é algo que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de algo que está dentro, por decorrer de atos, operações ou atividades da pessoa titular do patrimônio, ou do emprego de recursos que compõem esse patrimônio¹⁶⁶.

Para a caracterização da receita mostra-se indispensável a presença da onerosidade, isto é, de ação tendente ao seu auferimento, ação essa que deve ser compreendida de modo lato, abrangendo qualquer tipo de esforço ou empenho direcionado à obtenção de recursos novos, como o trabalho, físico ou intelectual, o emprego de recursos financeiros ou a cessão onerosa de direitos que integram o patrimônio do titular da receita. Assim, no direito, o signo receita necessariamente remete a um ingresso com caráter contraprestacional.

Dessa forma, ingressos que de nenhuma maneira sejam provenientes de esforço realizado pela pessoa jurídica não se inserem no conceito jurídico de receita. Esse posicionamento tem guarida em decisões proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça (“STJ”). Veja-se, por oportuno, a ementa da decisão proferida em face do Agravo Regimental no Recurso Especial 1.363.902/RS (“AgRg no REsp 1.363.902”) (grifos nossos):

¹⁶⁵MINATEL, José Antonio. *op. cit.*, p. 91.

¹⁶⁶OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *op. cit.*, v. 1, p. 108.

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. NÃO INCLUSÃO DOS VALORES REFERENTES A CRÉDITOS PRESUMIDOS DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. CONCEITO DE RECEITA, PARA O FIM DE IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA. INAPLICABILIDADE DA CLÁUSULA DA RESERVA DO PLENÁRIO. INTERPRETAÇÃO DE LEI. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A base de cálculo do PIS/COFINS é o total das receitas obtidas pelo contribuinte, em decorrência da venda de mercadorias ou de serviços (art. 1º e §§ das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), de modo que para definir aquela mesma base se requer a devida compreensão do conceito jurídico de receita.

2. *Há generalizado consenso, entre os doutos, que se entende por receita, para fins de incidência de tributos que a têm como suporte, o ingresso financeiro que se incorpore, positiva e definitivamente, ao patrimônio de quem o recebe e, ademais, represente retribuição ou contraprestação de atos, operações ou atividades da pessoa jurídica ou, ainda, seja contraprestacional do emprego de fatores produtivos titulados pela sociedade.*

3. Assim, o crédito presumido do ICMS configura incentivo voltado à redução de custos, com vistas a proporcionar maior competitividade no mercado para as empresas de um determinado Estado-membro, não assumindo natureza de receita ou faturamento, razão pela qual não pode ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. (...) (g.n.)

(AgRg no REsp 1363902/RS, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2014, DJe 19/08/2014).

Da ementa acima destaca-se que, na visão do STJ, para se definir a materialidade sujeita à incidência da contribuição ao PIS e a COFINS é necessário compreender o conceito jurídico de receita. Nesse sentido, de acordo com o precedente acima, auferir receita é ação de caráter contraprestacional, remete a ingresso que “represente retribuição ou contraprestação de atos, operações ou atividades da pessoa jurídica ou, ainda, seja contraprestacional do emprego de fatores produtivos titulados pela sociedade”. Com base nesse entendimento a Corte Superior afastou a incidência de PIS e COFINS sobre créditos presumidos de ICMS, argumentando que constituem mera redução ou recuperação de custo, e não receita, uma vez que não foram auferidos em contrapartida a um esforço do contribuinte¹⁶⁷.

O STJ adotou entendimento na mesma linha para afastar a incidência de PIS e COFINS sobre o crédito presumido do imposto sobre produtos industrializados (IPI) instituído pela Lei 9.363/1996, alegando que “O crédito presumido previsto na Lei 9.363/1996 não constitui receita da pessoa jurídica, mas mera recomposição de custos, razão

¹⁶⁷Trata-se de entendimento pacífico no STJ. A título ilustrativo, cita-se os seguintes precedentes em que o mesmo posicionamento pode ser identificado: REsp 1.025.833 (julgado em 06/11/2008), AgRg no REsp 1.229.134 (julgado em 26/04/2011), AgRg no REsp 1.329.781 (julgado em 27/12/2012), AgRg no REsp 1.274.900 (julgado em 26/02/2013), e AgRg no REsp 1.319.102 (julgado em 05/03/2013).

porque não podem ser considerados na determinação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins” (REsp 1.003.029/RS, Rel. Min. Castro Meira, julgado em 05.08.2008)¹⁶⁸.

Pautado no entendimento do STJ, o CARF já proferiu acórdão afastando a tributação do PIS e da COFINS sobre crédito presumido de IPI, alegando que tal montante não constitui receita, e sim mera recuperação de custo. Na ocasião, o tribunal administrativo afirmou expressamente que a receita decorre de esforço próprio. É ver:

CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI. LEIS 9.363/1996 e 10.276/2001. CONCESSÃO EM INOBSERVÂNCIA AO ART. 14 DA LEI Nº 10.833/2003. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS. IMPOSSIBILIDADE. CONCEITO DE RECEITA. PRECEDENTES DO STJ.

[..] O conceito de receita deve ser buscado na Constituição, posto que esta empresta ao termo seus conceitos essenciais, os quais devem ser observados tanto pelo legislador infraconstitucional quanto pelo intérprete. *Receita constitui acréscimo patrimonial decorrente de esforço próprio*. Crédito presumido de IPI não se encaixa no conceito de receita, mas representa uma recuperação de custos, portanto não deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da COFINS. Precedentes do STJ. (g.n.) (acórdão 1801-002.288, julgado em 05.03.2015)

Com efeito, os montantes recebidos a título de recuperação de custos não constituem retribuição por qualquer esforço realizado pelo contribuinte. Trata-se de dispêndio incorrido por este, mas que não lhe cabe, de modo que os recursos recebidos nesse contexto constituem mera redução nos custos reconhecidos anteriormente. Nessa hipótese, portanto, está ausente o caráter contraprestacional dos recursos recebidos.

A solução de divergência Cosit 23/2013 (“SD 23/2013”) pautou-se no mesmo racional para alegar que ingressos recebidos no âmbito de contrato de rateio de despesas a título de reembolso de custos não configuram receita pois consistem em entradas destinadas à mera reposição patrimonial da empresa centralizadora dos gastos, e não à retribuição de uma atividade ou esforço realizado pela entidade recipiente dos reembolsos.

Vale destacar o apontamento feito pela Solução de Divergência, no sentido de que o núcleo semântico do vocábulo receita, num cenário de tributação, pressupõe o exercício de atividade com o *animus* de gerar riqueza pela entidade que realiza tal operação. Trata-se do já mencionado potencial para “ganho patrimonial” inerente à receita. Veja-se:

21. O núcleo semântico do vocábulo receita parece exigir de toda operação que pretenda portar tal característica que em seu bojo haja o *animus* de gerar riqueza. Isto sob a ótica de incremento de valores positivos no patrimônio de uma determinada entidade. Permeia também como aspecto norteador da expressão

¹⁶⁸No mesmo sentido, vide AgRg no Ag 1.357.791 (julgado em 06/06/2013) e REsp 807.130 (julgado em 17/06/2008).

receita o fato de ela representar o fim perseguido por qualquer entidade, cabendo às despesas o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo.

22. Neste contexto, impende reconhecer que os valores auferidos pela pessoa jurídica centralizadora como ressarcimento pelos demais integrantes do grupo econômico dos dispêndios que ela suportou com as atividades compartilhadas não constituem receita por lhes faltar essencialmente o elemento caracterizador desse tipo de ingresso, qual seja o ganho, o potencial para gerar acréscimo patrimonial.

23. Com efeito, é peculiar ao gerenciamento concentrado de despesas que uma entidade pertencente ao grupo econômico, normalmente a matriz, assumia inicialmente os custos e despesas necessários para operacionalização da sistemática. Tais dispêndios são de responsabilidade de todas as unidades que usufruam dos bens e serviços consumidos. O fato de a unidade centralizadora dos custos e despesas receber das unidades descentralizadas as importâncias que inicialmente suportou, em benefício destas, não configura receita, mas simplesmente reembolso dos valores adiantados.

A ressalva que se faz à passagem acima é a de que a vinculação a um custo ou despesa não é algo indispensável para a caracterização da receita. Como apontado pelos diversos doutrinadores analisados, a receita pode decorrer, por exemplo, da cessão onerosa de direito. Nesse caso, embora se possa dizer que, do ponto de vista econômico, há um custo de oportunidade atrelado à cessão temporária do direito, essa não necessariamente enseja o reconhecimento de um custo sob a perspectiva jurídico tributária (e.g., a cessão do direito de uso de marca própria ou o empréstimo de recursos financeiros no contexto de mútuo que prevê o acúmulo de juros). Assim, discordamos da parte que atribui às despesas “o papel instrumental de fomentar a persecução desse objetivo”.

Dito de outro modo, receita pode ser compreendida como o produto de um esforço (numa acepção *lato sensu*) da empresa, realizado com o intuito de gerar aumento patrimonial (o *animus* de gerar riqueza citado pela SD 23/2013, ou o potencial para a geração de “ganho patrimonial” citado por Greco¹⁶⁹). Mas vale lembrar que se trata apenas de um potencial. A existência de um efetivo acréscimo não é condição para a caracterização da receita, sob pena de vendas com prejuízo não serem consideradas operações aptas a ensejarem o reconhecimento de receita. Com efeito, recordamos que a materialidade eleita como receita pela Constituição pressupõe a análise do evento isoladamente considerado.

O fato de que o ingresso capaz de se enquadrar no conceito de receita é aquele destinado à remuneração pelo exercício das atividades empresariais ou econômicas em sentido amplo leva à conclusão de que tal ingresso passa a integrar o patrimônio da empresa como elemento novo e positivo. Com isso, separa-se da receita os ingressos que têm como causa a mera recomposição patrimonial. Isto é, ingressos vinculados à reposição de um custo

¹⁶⁹GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 130.

ou despesa que no passado havia (indevidamente) causado uma diminuição no patrimônio do contribuinte reembolsado.

A exigência de que o ingresso seja novo é, em nossa opinião, capaz de afastar a natureza de receita de eventual recuperação de custos e despesas. Isso porque uma despesa ou custo recuperado não é um elemento novo no patrimônio do contribuinte, mas, ao contrário, um elemento que retorna a seu patrimônio após indevidamente deixá-lo. Novamente, verifica-se que a causa do ingresso, nesse caso, é a mera recuperação de um dispêndio, e não a remuneração por determinado esforço.

Conclui-se, assim, que por consistir em contrapartida por um esforço ou empenho realizado pelo contribuinte, a receita deve necessariamente configurar ingresso de elemento novo no patrimônio.

4.2.3. A receita ostenta potencial para a geração de aumento patrimonial, mas traduz evento que deve ser considerado isoladamente

Retoma-se aqui ponto já brevemente mencionado no item anterior, para agora abordá-lo com maior profundidade. O potencial da receita para a geração de riqueza se deve ao fato de que nem sempre ela é capaz de gerar efetivo aumento patrimonial. Com efeito, a receita deve ser avaliada de modo isolado, e não em conjunto com outros eventos que possam ter um efeito distinto sobre o patrimônio do contribuinte. A contraposição entre receitas e despesas é materialidade sujeita à incidência de IRPJ e CSLL, os quais incidem sobre a renda ou o lucro da pessoa jurídica e que, pela sua própria natureza, pressupõem o confronto entre mutações patrimoniais positivas e negativas. Embora a aptidão para gerar aumento patrimonial seja um atributo da receita, é desnecessário avaliar se ela efetivamente causou um aumento patrimonial, uma vez que a receita é fruto de evento que deve ser considerado isoladamente.

A análise do conceito de renda ou lucro exige a contraposição das receitas da pessoa jurídica e aos custos e despesas necessários à obtenção daquelas. Por isso a importância das chamadas despesas operacionais na apuração do IRPJ e da CSLL. Caso tal comparação também fosse condição necessária ao auferimento de receita, poder-se-ia, no limite, chegar à conclusão de que a já mencionada venda de mercadoria com prejuízo não seria operação apta a gerar o reconhecimento de receita tributável.

Da própria riqueza revelada pelo evento traduzido em receita deve-se poder extrair a parcela necessária para o recolhimento de tributos. Considerar um item como receita porque ele causou aumento no patrimônio do contribuinte poderia ensejar uma análise da receita sob um recorte que considera as demais mutações patrimoniais com quem ela interage para formar lucro ou prejuízo.

Para ilustrar o quanto se quis registrar neste subcapítulo, servimo-nos da seguinte passagem de José Antonio Minatel:

Receita e lucro/renda são, portanto, signos comunicativos de diferentes realidades, quer quanto ao conteúdo material que representam, quer quanto ao critério temporal para sua aferição. Enquanto o conteúdo material que representa a receita pode ser aferido na concreção de cada negócio jurídico isolado (instantâneo) e corresponde ao ingresso pelo recebimento do valor que remunera esforço ou atividade no contexto das operações mercantis praticadas pelas pessoas jurídicas (venda de mercadorias ou serviços), ou remunera direitos temporariamente cedidos a terceiros (juros, royalties, dividendos, aluguel), o conteúdo material identificador da renda das pessoas jurídicas – lucro – só pode ser extraído ao término de um determinado período de tempo (compassado, periódico), pelo necessário confronto de uma multiplicidade de eventos revelados por negócios jurídicos de conteúdos individuais antagônicos (receitas e custos). (...)

O prejuízo neutraliza a renda, por inviabilizar o acréscimo, mas não faz desaparecer a realidade receita, que sobrevive incólume pelos atributos particulares suficientes para caracterizá-la, isoladamente¹⁷⁰

4.2.4. As diferenças entre os conceitos jurídico e contábil de receita

De início, vale retomar que a RFB se pauta principalmente no fato de que o perdão de dívida ocasiona um lançamento a crédito no resultado da empresa para justificar a exigência de PIS e COFINS sobre o montante perdoado.

A administração tributária entende que aquilo que a contabilidade chama de redução ou insubsistência de passivo constitui receita tributável à medida que a dívida é baixada na escrita contábil da pessoa jurídica sem uma correspondente diminuição de ativo no mesmo valor ou em valor superior. Dessa forma, a baixa do passivo é registrada em contrapartida a um lançamento a crédito no resultado da empresa. Na visão das autoridades fiscais, esse lançamento a crédito, representativo de uma receita para fins contábeis, indica o auferimento de receita sujeita à tributação pelo PIS e pela COFINS.

A Resolução CFC 750/1993, um dos principais normativos de suporte para a interpretação das autoridades fiscais e que, como já dito, durante muito tempo correspondeu

¹⁷⁰MINATEL, José Antonio. *op. cit.*, p. 106-107.

à Estrutura Conceitual da contabilidade brasileira, em seu art. 9º dispunha sobre o princípio contábil da competência. Referido dispositivo, em sua redação original, trazia no seu §3º o rol de hipóteses em que as receitas seriam consideradas realizadas. A saber:

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

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

II – *quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior;*

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções. (g.n.)

Verifica-se que o inciso II – hipótese dentro do qual as soluções de consulta da RFB enquadram o perdão de dívida - considera realizada a receita “quando da extinção, parcial ou total, de um passivo, qualquer que seja o motivo, sem o desaparecimento concomitante de um ativo de valor igual ou maior”.

A Resolução CFC 750/1993 foi alterada pela Resolução CFC 1.282/2010, publicada para adaptar os princípios contábeis brasileiros aos métodos e critérios propagados pelo IFRS. A nova redação dada ao art. 9º da Resolução CFC 750/1993 pela Resolução CFC 1.282/2010 deixou de tratar dos momentos em que se deveriam considerar realizadas as receitas, passando apenas a dispor de modo genérico acerca do princípio contábil da competência¹⁷¹.

Nada obstante, o Pronunciamento CPC 00 – Estrutura Conceitual, que foi aprovado pela Resolução CFC 1.121/2008, trazia em seu item 70(a) a seguinte definição de receita: “Receitas são aumentos nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos, que resultam em aumentos do patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte dos proprietários da entidade”.

¹⁷¹ Art. 9º O Princípio da Competência determina que os efeitos das transações e outros eventos sejam reconhecidos nos períodos a que se referem, independentemente do recebimento ou pagamento. Parágrafo único. O Princípio da Competência pressupõe a simultaneidade da confrontação de receitas e de despesas correlatas. (Redação dada pela Resolução CFC nº. 1.282/10).

A Resolução CFC 1.121/2008 foi revogada pela Resolução CFC 1.374/2011, que aprovou o CPC 00 (R1) - Estrutura conceitual, a versão que substituiu o CPC 00 originalmente publicado em 2008. A Resolução CFC 1.374/2011 basicamente copiou os termos do CPC 00 (R1) e, em seu item 4.47, incluiu expressamente a possibilidade de o perdão de dívida ensejar o reconhecimento de uma receita na contabilidade, ponto explorado pela administração tributária para justificar a tributação de operações de perdão de dívida. Rememora-se que o referido item 4.47 dizia o seguinte:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que 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*). (g.n.)

Em 2019, o CPC publicou nova versão do CPC 00, a versão R2, que manteve a definição de receita em linha com aquela originalmente veiculada pelo item 70(a) da primeira versão do CPC 00, mas suprimiu passagens que traziam comentários sobre critérios para reconhecimento de elementos das demonstrações contábeis, inclusive sobre eventual equiparação de perdão de dívida a evento apto ao reconhecimento de receita.

Há de se mencionar, ainda, o Pronunciamento Técnico CPC 47, que trata do reconhecimento de receitas oriundas de contratos com clientes e que prevê, no seu item 112A, que a demonstração do resultado poderá apresentar contas especiais, para fins de controle interno, destinadas ao registro da “receita bruta tributável” ou ao cumprimento de exigências extracontábeis. Veja-se:

112A. A divulgação da receita na demonstração do resultado deve ser feita conforme conceituadas neste pronunciamento. *Todavia, a entidade deve fazer uso de outras contas de controle interno, como, por exemplo, “Receita Bruta Tributável”, para fins fiscais e outros.* A conciliação entre os valores registrados para finalidades fiscais e os evidenciados como receita para fins de divulgação de acordo com este pronunciamento deve ser evidenciada em nota explicativa às demonstrações contábeis. (g.n.)

O CPC 47 substituiu o Pronunciamento Técnico CPC 30 – Receitas, cujos itens 8A e 8B traziam disposições semelhantes àquela do item 112A do CPC 47. Não obstante o CPC 47 ser pronunciamento contábil que trata especificamente da demonstração de receitas derivadas de contratos com clientes, nota-se, pela transcrição acima, que as próprias normas de contabilidade reconhecem que há uma distinção entre receitas para fins contábeis e receitas para fins jurídicos tributários.

Há uma coincidência entre os conceitos contábil e jurídico de receita em razão de ambos exigirem acontecimento capaz de aumentar o patrimônio da entidade que não seja decorrente de contribuições de sócios ou titulares daquela.

Também é possível reconhecer uma zona de convergência entre o conceito jurídico e a definição contábil de receita veiculada pelo CPC 47, que trata da receita derivada de contratos com clientes, à medida que o CPC 47 afirma que a entidade só pode registrar uma receita na demonstração do seu resultado após o cumprimento da performance, o que seria semelhante ao cumprimento da condição necessária para a aquisição do direito ao recebimento de recursos remuneratórios de determinada atividade.

Mas parece que as semelhanças vão se encerrando por aí. A receita contábil se materializa com o simples aumento nas contas de ativo ou a diminuição nas contas de passivo, o que está alinhado à ênfase dada pela contabilidade ao patrimônio da entidade, tendo em vista o objetivo desta disciplina de fornecer informações para um grupo heterogêneo de *stakeholders* acerca da situação econômico-financeira da entidade. Porém, como se já se viu, essa ênfase não é compartilhada pelo direito, muito menos pelo direito tributário, cuja atenção está voltada para a identificação de eventos a partir dos quais se possa presumir a existência de riqueza apta a se tornar alvo de exação fiscal.

Pode-se dizer que a necessidade de ingresso sequer é um requisito essencial à caracterização de receita contábil, o que se verifica, por exemplo, pela presença da partícula disjuntiva “ou” no enunciado do item 70(a) do CPC 00 (mantido nas versões subsequentes desse pronunciamento), mencionado linhas acima.

Ou seja, enquanto o direito tributário exige que a receita corresponda, necessariamente, a ingresso de recurso novo no patrimônio do contribuinte, ou de direito ao recebimento de tal recurso, a contabilidade afirma que receitas são aumentos nos benefícios econômicos sob a forma de entrada de recursos *ou* aumento de ativos ou diminuição de passivos. A receita contábil, portanto, encampa a mera valorização de item que consta do ativo da pessoa jurídica, a despeito de não haver nenhum ingresso de recurso novo nessa hipótese, ou o direito ao recebimento deste¹⁷².

¹⁷²Heron Charneski afirma que “a definição de receita do padrão do IAS/IFRS não se limita à entrada de recursos ou ativos ou de benefícios econômicos, uma vez que se estende a aumentos de ativos e diminuições passivos (...). Por conseguinte, a abordagem de receita e despesa segundo a Estrutura Conceitual tem sua essência em acréscimos ou diminuições de ativos e passivos, e não em eventos ou transações”. CHARNESKI, Heron. O conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 116, jul./dez. 2020.

Com isso verifica-se ainda uma outra diferença entre os conceitos jurídico e contábil de receita, que é de que a receita contábil sequer exige a realização de uma ação ou qualquer ato positivo por parte da empresa. Diferente do conceito jurídico tributário, que necessariamente requer um empenho do contribuinte para que se caracterize a materialidade correspondente ao auferimento de receita tributável.

A definição de receita para fins contábeis é muito mais aberta do que a jurídica. Talvez em razão dos diferentes enfoques adotados pelos dois sistemas, a contabilidade não necessite de uma delimitação tão rígida quanto o direito. Com efeito, a própria doutrina contábil já afirmou que somente com o advento do CPC 00 é que o arcabouço normativo contábil passou a contar com uma definição de receita propriamente dita¹⁷³, sendo que, antes disso, as regras contábeis limitavam-se a dizer *quando* as receitas eram auferidas¹⁷⁴. É o que se poderia concluir, por exemplo, da redação original do já citado art. 9º da Resolução CFC 750/1993, que não trazia em seu bojo qualquer indicação acerca das propriedades inerentes ao conceito contábil de receita, apenas listagem de eventos cuja ocorrência ensejariam o reconhecimento da receita na escrita contábil da entidade¹⁷⁵. Embora se possa dizer que o art. 9º trazia definição denotativa, trata-se, a nosso ver, de definição genérica, com poucos elementos a partir dos quais se poderia delimitar com certa precisão os contornos daquele conceito.

Considerando as observações acima, parece fazer sentido que, diante das finalidades perseguidas pela normatização contábil, a diminuição de passivos ou o aumento de ativos possa caracterizar receita, à medida que tais eventos representam aumento nos benefícios

¹⁷³GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *op. cit.*, p. 30.

¹⁷⁴Sérgio de Iudícibus diz que, historicamente, os normativos contábeis têm focado mais na regulação de *quando* a entidade deve reconhecer a receita e em que montante do que na listagem características desta sob uma ótica contábil. IUDÍCIBUS, Sergio de *op. cit.*, p. 148.

¹⁷⁵Art. 9º As receitas e as despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

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

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

§ 3º As receitas consideram-se realizadas:

I – nas transações com terceiros, quando estes efetuarem o pagamento ou assumirem compromisso firme de efetivá-lo, quer pela investidura na propriedade de bens anteriormente pertencentes à ENTIDADE, quer pela fruição de serviços por esta prestados;

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

III – pela geração natural de novos ativos independentemente da intervenção de terceiros;

IV – no recebimento efetivo de doações e subvenções.

econômicos esperados para a entidade. Por outro lado, ao nos transportamos para o ambiente criado pelo direito, não nos parece que se poderia chegar à mesma conclusão, em razão das evidentes e inconciliáveis diferenças entre os conceitos contábil e jurídico de receita.

4.2.5. O contexto em que o vocábulo receita deve ser interpretado

A tudo que já se falou acerca do conceito jurídico de receita, cabe acrescentar ainda que, sob uma perspectiva histórica, o contexto dentro do qual a EC 20/1998 foi publicada não trazia indícios que pudessem sugerir a intenção de se apoiar nas regras contábeis para o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS.

O que transparece com a alteração do art. 195 da Constituição Federal é o desejo do constituinte derivado de permitir que as contribuições ao PIS e a COFINS alcançassem receitas além daquelas consideradas como receita bruta da pessoa jurídica, i.e., as demais receitas auferidas, ainda que decorrentes de atividades empresariais secundárias ou acessórias, não ligadas ao objeto social ou à atividade-fim da empresa¹⁷⁶. De toda forma, ainda assim, tratar-se-ia de receitas recebidas em troca de qualquer esforço ou empenho realizado pela empresa.

Nesse sentido, observa-se que, tal como demonstrado no subcapítulo 2.1, a evolução legislativa do PIS e da COFINS sempre se apegou a conceitos jurídicos (faturamento e receita bruta) para compor o critério material da regra-matriz de incidência daquelas contribuições. É indiscutível que a EC 20/1998 ampliou o campo de incidência daquelas contribuições; porém, considerando-se o contexto histórico em que a alteração constitucional foi implementada, nada parece sugerir uma guinada para o conceito contábil de receita. Essa também parece ter sido a interpretação do legislador ordinário, que expressamente ressaltou nas leis instituidoras dos regimes cumulativo e não cumulativo que a classificação contábil é irrelevante para fins de compreensão do critério material daquelas contribuições.

Essa foi a posição adotada pelo STF quando do julgamento do RE 606.107/RS (Tema 283), julgado pelo plenário em 22 de maio de 2013, cujo entendimento é sintetizado pelo seguinte trecho da ementa:

¹⁷⁶Recorda-se, por oportuno, o contexto em que a EC 20/1998 foi publicada, qual seja, a mesma época em que a Lei 9.178/1998 foi publicada, por meio da qual tentou-se expandir a incidência do PIS e da COFINS calculados sob o regime cumulativo para a totalidade das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas.

V – 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.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

A decisão, proferida pela Corte Suprema em sede de repercussão geral, tinha como pano de fundo a tentativa de cobrança de PIS e COFINS sobre saldo acumulado de créditos de ICMS apurados em relação a exportações ao exterior, posteriormente cedidos a terceiros. Um dos argumentos utilizados pela Corte para afastar a pretensão fiscal foi a impossibilidade de se amparar no conceito contábil de receita para exigir o recolhimento das referidas contribuições sobre os créditos de ICMS.

Nesse sentido, conforme se verifica do item VI da ementa acima, o reconhecimento de créditos de ICMS vinculados a saídas imunes não constitui receita para fins tributários, e sim mera recuperação de custo, muito embora tais créditos possam ensejar o registro de uma receita na escrita contábil do contribuinte.

O caso analisado pelo STF não só afastou a incidência do PIS e da COFINS quando os créditos de ICMS são reconhecidos, mas também afastou a tributação sobre a cessão desses créditos. Uma das formas de “monetização” dos créditos de ICMS acumulados por exportadoras é a sua transferência a contribuintes do mesmo estado. Nessa transferência pode-se dizer que ocorre a “realização financeira” dos créditos, que são reconhecidos contabilmente em momento anterior. Nada obstante, não é possível afirmar que nesse momento há ingresso de recurso financeiro em contrapartida a alguma atividade ou empenho realizado pelo cedente dos créditos. Trata-se de operação meramente permutativa, sem ingresso de elemento novo.

Nesse sentido, a parte final do item V da ementa aponta para a necessidade de a receita corresponder a ingresso de elemento novo, sem reservas ou condições, em evidente alinhamento à noção de que, juridicamente, a receita corresponde ao direito à

contraprestação por determinado esforço da pessoa jurídica após o cumprimento das condições aplicáveis.

A Corte ainda rejeitou expressamente o conceito contábil de receita como suporte para exigência de PIS e COFINS. Na ocasião, fixou-se que a hermenêutica jurídica deve considerar os princípios que regem o direito tributário. Nos termos do voto da relatora, Min. Rosa Weber, o conceito constitucional de receita não se confunde com o conceito contábil. Nesse sentido, a E. Ministra asseverou que não há que se buscar uma equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário. A contabilidade, de acordo com o voto da relatora, “de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. (...) A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário”.

O descolamento entre os conceitos contábil e jurídico de receita foi reiterado pela Min. Cármen Lúcia, no seu voto de relatoria proferido nos Embargos de Declaração ao RE 574.706/PR, afirmando que “O que ficou decidido no julgado embargado foi que a definição constitucional de receita, acolhida na al. b do inc. I do art. 195 da Constituição do Brasil não se confunde com o conceito contábil de receita”. É que, muito embora a quantia recebida a título de ICMS que será repassada aos estados possa ensejar o registro de uma receita na escrita contábil da empresa, isso não significa o auferimento de receita sob o ponto de vista jurídico tributário.

Mais recentemente, o STJ novamente rechaçou o uso de conceitos contábeis como fundamento para a exigência de PIS e COFINS. No acórdão expedido em face do REsp 1.836.082/SE (julgado em 11.04.2023), que tratou da incidência das referidas contribuições sobre desconto e bonificação obtidos por varejistas, a Corte, baseada no RE 606.107, sustentou que o fato de que os descontos obtidos ensejam o reconhecimento de uma receita na contabilidade do contribuinte não significa que houve o auferimento de receita para fins tributários.

Nos termos do voto da relatora, Min. Regina Helena Costa, embora o desconto (condicionado) possa estar atrelado a uma contraprestação em favor do fornecedor, não se pode dissociá-lo do contexto em que ele se insere (compra de mercadoria) para alegar que se trata de uma relação jurídica autônoma (prestação de serviço). Com isso, fixou-se que descontos, condicionais ou não, e a bonificação configuram redução de custo do varejista, e

não receita, uma vez que ausente o ingresso de recurso financeiro positivo ao patrimônio do varejista¹⁷⁷.

O afastamento do conceito contábil nos leva necessariamente à pesquisa por enunciados no sistema do direito positivo que contribuam para a definição de receita para fins jurídicos. O fato de que não há enunciado explícito definindo as características do conceito de receita para fins jurídicos gera um desafio adicional no que se refere a esta tarefa elucidativa. Diante disso, mostra-se de extrema relevância a devida contextualização daquele termo, interpretando-o a partir dos valores e diretrizes existentes no ambiente criado pelo direito positivo. Tais elementos formam o contexto com o qual a expressão receita irá dialogar e constituem os enunciados implícitos dos quais o intérprete não pode olvidar na construção de sentido para o termo receita.

O exposto nesse capítulo pode ser ilustrado pela impossibilidade de tradução perfeita de uma língua para a outra, em razão dos diferentes sistemas de referência. A linguagem contábil e a linguagem do direito positivo são sistemas distintos e autônomos; logo, a transposição dos conceitos criados dentro da primeira para o sistema criado pela segunda requer a devida tradução, a fim de que a construção de sentido no sistema de destino esteja alinhada aos preceitos que este busca consagrar.

Receita, para o direito tributário, é signo distinto daquele com o mesmo nome utilizado pela contabilidade. Para o relato do fato jurídico tributário, não se deve examinar o fato contábil, e sim o evento ocorrido na realidade social. Considerar a receita contábil como fato jurídico é olhar a realidade através da lupa da contabilidade para fins tributários, sendo que os fatos a serem considerados são os jurídicos, i.e., vistos pelo prisma do direito.

Tanto a realidade construída pela contabilidade é irrelevante para o direito que o próprio fisco já se manifestou no sentido de que às autoridades fiscais não cabe opinar sobre a escrita contábil do contribuinte e as suas escolhas tomadas no processo de contabilização¹⁷⁸. Ora, se a escrita contábil do contribuinte não deve influenciar a análise da matéria tributável pelo agente fiscal, por que as regras contábeis serviriam de suporte para eventual exação tributária?

¹⁷⁷Em seu voto, a Min. Regina Helena Costa é categórica quanto a esse ponto, como se pode verificar pelo seguinte trecho: “sob a perspectiva da aquisição dos produtos pelo revendedor, a bonificação percebida atenua o montante a ser desembolsado a título de custo da operação. Trata-se, portanto, de redução do valor da compra dos bens a serem posteriormente comercializados, cuja análise não guarda correlação com o conceito de receita como ingresso financeiro positivo ao patrimônio do varejista”.

¹⁷⁸Parecer Normativo CST n. 347/1970.

Nas leis que regulam o PIS e a COFINS o legislador expressamente ressaltou que o conceito de receita tributável independe da sua classificação contábil. Essa ressalva parece ter sido feita com o simples intuito de elucidar o que já se poderia depreender do texto constitucional. A legislação ordinária apenas aclarou o texto constitucional, mantendo-se compatível com o último. A definição infralegal exarada das manifestações da RFB, todavia, não se mostra compatível com as definições constitucional e legal de receita, extrapolando os limites estabelecidos nos planos superiores.

No curso de positivação do direito, é inevitável que se estabeleçam diálogos entre enunciados de posições hierárquicas diferentes, decorrência natural do processo de concretização do sentido dos textos jurídicos. Nesse sentido, se comparada com a norma inferior, a norma superior será sempre mais vaga do que a primeira. Contudo, há limites para a liberdade das normas inferiores na definição de conteúdo das normas superiores.

Analisando o diálogo entre esses dois planos de sentido, Lacerda Gama adverte que

A possibilidade de chegar ao sentido das normas superiores com base no que prescrevem as inferiores põe em dúvida a própria idéia de norma superior, de organização escalonada, de diálogo entre normas nas relações de fundamentação. (...)

Apenas na situação de se configurar incompatibilidade entre esses dois planos de sentido é que deve prevalecer o produzido por autoridade superior.¹⁷⁹

Como verificado à extensão neste capítulo, o conceito contábil de receita não se harmoniza com a positividade jurídica. Assim, a definição utilizada pela RFB, pautada em normas extraídas do ordenamento contábil, é incompatível com a Constituição e as leis ordinárias. Dessa forma, deve prevalecer o sentido produzido a partir de enunciados jurídicos.

Cumpre-nos, então, analisar as características encontradas a partir da análise desses enunciados e aplicá-las às situações envolvendo o perdão de dívidas obtido por contribuintes do PIS e da COFINS, a fim de avaliar se esse negócio jurídico é capaz de atrair a imposição das contribuições em comento. Para realizar essa análise, porém, é necessário antes investigar a disciplina do perdão de dívida concebida pelo direito civil.

¹⁷⁹GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência legitimação, *cit.*, p. 14.

5. O PERDÃO DE DÍVIDA NO DIREITO CIVIL

O perdão de dívida é regulado pelo art. 385 e seguintes do Código Civil de 2002, que se refere ao perdão por meio de expressão sinônima. De acordo com o referido dispositivo: “A remissão da dívida, aceita pelo devedor, extingue a obrigação, mas sem prejuízo de terceiro”.

A necessidade de aceite pelo devedor faz do perdão de dívida um negócio jurídico bilateral, i.e., cuja formação depende da conjunção de duas vontades. Com efeito, além da manifestação de vontade do credor (liberar o devedor do pagamento), a remissão requer manifestação de vontade do devedor (aceite do perdão) para se aperfeiçoar. Isso pois o devedor tem o direito de rejeitar o perdão caso queira pagar a dívida, podendo inclusive recorrer a meios judiciais para tanto.

O consensualismo faz com que parte da doutrina afirme ter o negócio jurídico de remissão uma nítida natureza contratual¹⁸⁰. Mesmo que se revista do caráter bilateral, típico dos acordos de vontade, para se aperfeiçoar, isso não significa que o perdão de dívida é negócio jurídico sinalagmático em relação às obrigações assumidas pelas partes. Sob essa ótica, a remissão pode ser concebida em negócio jurídico bilateral ou unilateral¹⁸¹, sendo a segunda classificação a mais comum, uma vez que, tipicamente, o credor é quem voluntariamente se obriga a liberar o devedor de pagar a dívida, cabendo a este apenas a tarefa de aceitar o ato gracioso.

O aceite do devedor pode ser expresso ou tácito. Um exemplo do segundo caso seria a situação em que o devedor, ciente da intenção do credor de perdoar, não se manifesta dentro do prazo imposto pelo credor para se opor à remissão.

A remissão, enquanto ato do credor, pode ser expressa, tácita ou presumida e não pode prejudicar direito de terceiro. Será expressa quando efetuada por escrito, público ou particular, tácita quando decorrente de atividade do credor incompatível com a conservação

¹⁸⁰Vide GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. v. 2, p. 387. DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22. ed. rev. e atual. de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. v. 2, p. 357.

¹⁸¹A classificação em bilateral ou unilateral é relevante para fins de análise dos contratos, espécie do gênero negócio jurídico. Num contrato bilateral, as partes da relação jurídica são, ao mesmo tempo, credora e devedora. Para cada dever há um correspondente direito. Partindo dessa premissa, inclusive, é que o art. 476 do Código Civil prevê que “Nos contratos bilaterais, nenhum dos contratantes, antes de cumprida a sua obrigação, pode exigir o implemento da do outro.”

do seu direito creditório, e presumida exclusivamente naquelas hipóteses admitidas por lei (ex.: art. 386 do Código Civil)¹⁸².

O negócio jurídico tendente à remissão de dívida pressupõe a capacidade do devedor de aceitar o perdão e a aptidão do remitente de juridicamente dispor do crédito.

O perdão de dívida se insere no Capítulo IX do Título III do Código Civil de 2002, título que trata das hipóteses de adimplemento e extinção das obrigações. Fábio Ulhoa Coelho divide as hipóteses arroladas nos diversos capítulos do Título III do Diploma Civil em dois grupos – as hipóteses ordinárias e as extraordinárias de extinção da obrigação. No primeiro grupo estão modalidades como pagamento, pagamento em consignação, pagamento com sub-rogação, imputação do pagamento e dação em pagamento. As hipóteses extraordinárias, por sua vez, implicam no fim do vínculo obrigacional por um modo diferente do pagamento direto e voluntário. A remissão é considerada uma hipótese extraordinária de extinção da obrigação, junto com a novação, a compensação e a confusão, dentre outras¹⁸³.

As ditas hipóteses ordinárias de extinção da obrigação, consistem naquelas em que há o efetivo adimplemento da obrigação, seja essa representada por uma obrigação de dar, fazer ou não fazer. Nesse sentido, no âmbito do direito das obrigações, a expressão pagamento deve ser compreendida de modo lato, abrangendo não somente o ato tendente ao cumprimento de prestação pecuniária, mas qualquer conduta que perfaça o objeto da prestação cujo cumprimento se espera do sujeito passivo¹⁸⁴.

Sob esse prisma, a remissão é hipótese de extinção da obrigação sem que a parte devedora realize a conduta que lhe cabe na relação. A remissão pode ser parcial ou integral. Ou seja, pode extinguir a totalidade ou apenas parte da obrigação. A remissão, portanto, sempre pressupõe uma relação jurídica formada anteriormente.

O perdão de dívida, negócio jurídico que é, tem por fim produzir efeitos modificativos nas relações jurídicas (aquisição, conservação, modificação ou extinção de direitos). Além disso, o perdão de dívida pode ser gratuito ou oneroso. Caio Mário da Silva Pereira explica essas categorias de classificação do negócio jurídico da seguinte maneira:

O negócio jurídico se diz oneroso ou gratuito. Aqui, não se leva em consideração, como critério de classificação, as declarações de vontade geradoras, mas o efeito do negócio. *É oneroso o que proporciona ao agente uma vantagem econômica, à qual corresponde uma prestação correspondente, e gratuito aquele no qual uma*

¹⁸²PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015. v. 2, p. 262.

¹⁸³COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: obrigações e responsabilidade civil*. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020. v. 2, p. 88.

¹⁸⁴*Id. Ibid.*, p. 66.

pessoa proporciona a outra um enriquecimento, sem contraprestação por parte do beneficiado. O negócio a título oneroso configura a produção de consequências jurídicas concretizadas na criação de vantagens e encargos para ambos, como a compra e venda, em que a prestação de cada parte se contrapõe à da outra parte. O negócio jurídico a título gratuito traz benefício ou enriquecimento patrimonial para uma parte, à custa da diminuição do patrimônio da outra parte, sem que exista correspectivo dado ou prometido, como na doação pura, em que o doador transfere bens de seu patrimônio para o do donatário, que se enriquece sem se sujeitar a nenhuma prestação. (g.n.)¹⁸⁵

Em suma, para fins de classificação do negócio jurídico como oneroso ou gratuito deve-se verificar se a relação jurídica enseja o direito a uma vantagem ou benefício de cunho econômico ou patrimonial para ambas as partes ou apenas uma delas. Se ambas auferem vantagem economicamente mensurável, está-se diante de um contrato ou negócio jurídico oneroso. A vantagem experimentada por uma parte é suportada pela prestação a ser cumprida pela outra, e vice-versa. No caso de negócio jurídico gratuito, apenas uma das partes auferir vantagem patrimonial, às custas da outra. “Nos contratos gratuitos, a parte que não obtém ganho econômico pratica uma liberalidade. Dá, faz ou deixa de fazer algo em benefício de alguém, sem receber em contrapartida nada com valor econômico”¹⁸⁶.

A doutrina ainda utiliza a denominação de bifronte para se referir àqueles ajustes que podem ser gratuitos ou onerosos, a depender da vontade das partes¹⁸⁷. O perdão de dívida se enquadra nessa categoria, se se entender que a sua formação não exige que ele seja necessariamente gratuito. Nesse sentido, Carlos Roberto Gonçalves afirma que a remissão pode ser concedida sob condição suspensiva¹⁸⁸. A imposição de condição, a nosso ver, aproxima o perdão de um negócio jurídico oneroso¹⁸⁹.

A possibilidade de concessão de ato remissivo mediante contraprestação é ponto controverso na doutrina. Em sentido contrário à posição acima, observamos que, para Caio

¹⁸⁵PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral de direito civil*. Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017. v. 1, p. 403.

¹⁸⁶COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: contratos*. 9. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020. v. 3, p. 36.

¹⁸⁷DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 29. ed. rev. e atual. de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. v. 1, p. 477.

¹⁸⁸GONÇALVES, Carlos Roberto. *op. cit.*, v. 2, p. 388.

¹⁸⁹A fim de ilustrar o quanto afirmado dá-se o exemplo de caso envolvendo empregado cuja dívida de financiamento de estudos é perdoada pelo empregador se permanecer no quadro de colaboradores da empresa por três anos. A necessidade de o indivíduo manter vínculo com o empregador por um determinado período para ter a dívida perdoada constitui um esforço ou sacrifício econômico a ser realizado pelo empregado que irá gerar uma vantagem ou benefício econômico para o credor/empregador. Há a assunção de obrigação de cunho patrimonial pelo devedor, o que afasta o caráter de liberalidade daquele que perdoa e, conseqüentemente, o caráter gratuito do negócio jurídico.

Mário da Silva Pereira, o perdão “deve ser desacompanhado de prestação por parte do devedor, pois que se assim não for haverá transação ou outra figura jurídica, mas não um ato remissivo propriamente dito”¹⁹⁰.

Com efeito, pode-se dizer que a gratuidade, ao menos do ponto de vista econômico ou patrimonial, é intrínseca do ato de perdoar, de modo que a sua concessão não está condicionada à realização de qualquer contrapartida pelo beneficiário. Sob esse prisma, o perdão assume a feição de uma liberalidade em favor do perdoado.

Importante observar que a liberalidade é a projeção emitida pelo ato volitivo de remissão. A motivação subjetiva (a causa) por trás da manifestação de vontade gratuita é irrelevante para a sua caracterização como liberalidade.

A presença da liberdade na remissão permite que se trace um paralelo entre essa e a doação. De acordo com o art. 538 do Código Civil de 2002, a doação é “o contrato em que uma pessoa, *por liberalidade*, transfere do seu patrimônio bens ou vantagens para o de outra” (g.n.).

A doação, assim como a remissão, configura, ao menos em princípio, negócio jurídico gratuito pelo qual a parte beneficiária não realiza esforço ou empenho para obter a vantagem que lhe é concedida. Diz-se em princípio pois o aceite da doação pode representar a assunção de um ônus pelo donatário, assim como o perdão para o remitido. Nesse sentido, o art. 540 do Código de 2002 diz que “A doação feita em contemplação do merecimento do donatário não perde o caráter de liberalidade, como não o perde a doação remuneratória, ou a gravada, no excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto”.

O dispositivo acima lida com as hipóteses distintas da doação pura, ou seja, aquelas hipóteses em que o donatário assume uma obrigação perante o doador, tal como a doação modal ou com encargo, a doação por merecimento do donatário e a doação remuneratória. O art. 553 prevê, inclusive, a possibilidade de o encargo da doação ser estabelecido em benefício do próprio doador, de terceiro, ou do interesse geral.

Em todas as hipóteses acima, a parcela da doação correspondente à incumbência assumida pelo donatário perde o caráter de liberalidade, remanescendo essa atribuição apenas à parte excedente ao valor dos serviços remunerados ou ao encargo imposto.

Não faz parte do escopo deste trabalho expor todas as semelhanças e diferenças entre o perdão e a doação, ou entre o perdão e outros institutos de direito civil, tais como renúncia,

¹⁹⁰PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*, cit., v. 2, p. 267.

declaração de inexistência da dívida, dentre outros. Inúmeras são as aproximações e os distanciamentos feitos pela doutrina e jurisprudência civil a esse respeito, sendo que as conclusões daí advindas variam de acordo com a perspectiva adotada, tais como os efeitos práticos ou as causas motivadoras dos negócios jurídicos considerados. O paralelo entre a remissão e a doação foi feito para evidenciar a presença da liberalidade, traço característico da doação, mas que também está presente na remissão clássica. Como se verá no próximo capítulo, a liberalidade é elemento cuja presença, a nosso ver, não permite afirmar que a pessoa jurídica auferiu receita tributável pelo PIS e pela COFINS no negócio jurídico realizado.

6. A TRIBUTAÇÃO DO PERDÃO DE DÍVIDA PELA CONTRIBUIÇÃO AO PIS E PELA COFINS

Neste capítulo, a partir das noções fixadas no anterior, analisaremos se o perdão de dívida é capaz de ensejar o reconhecimento de receita tributável pelo remitido.

A legislação tributária, de maneira geral, não regula o tratamento fiscal da parcela equivalente à redução das dívidas dos contribuintes. Isso torna ainda mais importante a tarefa de avaliar se no negócio jurídico de remissão estão presentes todas as características necessárias à configuração de receita. Vale frisar que, ausentes uma ou mais dessas características, o evento não poderá ser alçado à categoria de fato jurídico receita.

Alguns exemplos podem ser usados para ilustrar essa afirmação. O primeiro é o caso de adiantamento feito por cliente a fornecedor de mercadorias. Enquanto o fornecedor não cumpre com a condição que lhe foi imposta, os valores adiantados não ingressam em definitivo em seu patrimônio. Tanto que, se a mercadoria não for entregue, em princípio o adiantamento deve ser devolvido ao cliente. A partir do momento em que o fornecedor entrega a mercadoria, cumprindo a condição que lhe cabia para fazer jus ao pagamento, os adiantamentos passam a pertencer ao contratado, tornando-se parte integrante do seu patrimônio e, portanto, assumem a feição de receita, uma vez que houve um ingresso definitivo de recursos financeiros no patrimônio do fornecedor, com capacidade de aumentá-lo e em contraprestação à obrigação cumprida pelo recipiente dos recursos.

Por outro lado, se por qualquer motivo o cliente dispensa o fornecedor de cumprir com a obrigação originalmente avençada sem a necessidade de devolver os recursos adiantados, estes passarão a integrar em definitivo o patrimônio do perdoado sem que esse tivesse de realizar qualquer esforço para tanto. Nesse caso, muito embora os recursos financeiros tenham adentrado em definitivo no patrimônio do fornecedor, e tal ingresso seja capaz de contribuir para um aumento patrimonial, o devedor original não suportou nenhum ônus para que isso ocorresse. A ausência do traço remuneratório do ingresso impede que se afirme ter havido o auferimento de receita pelo devedor sob a perspectiva tributária.

Considere agora que o fornecedor realizou um serviço em benefício do contratante, cumprindo com a obrigação que lhe cabia no ajuste realizado entre as partes e com a expectativa de receber o pagamento pelos serviços que prestou. Se, posteriormente, o prestador dos serviços perdoa o contratante do pagamento dos seus honorários, a redução da dívida não será considerada uma receita do contratante dado que, a nosso ver, estarão

ausentes todos os elementos necessários à constatação de que houve o auferimento de receita. Assim como na hipótese anterior, não houve nenhuma contrapartida pelo tomador do serviço para obter o perdão da dívida. Além disso, nenhum recurso financeiro (ou direito ao recebimento deste) adentrou ao patrimônio do devedor. Dessa forma, sequer é possível avaliar se o evento tem aptidão para gerar um aumento patrimonial. Nesse caso, o que se pode afirmar é que o serviço foi prestado gratuitamente.

Outro exemplo é o caso do mútuo de recursos financeiros, em que o mutuário assume a obrigação de devolver os recursos ao mutante, com ou sem o acréscimo de juros. Se os recursos forem devolvidos na forma em que ajustado entre as partes, o devedor terá cumprido com a sua obrigação, caracterizando, assim, a liquidação de um contrato oneroso. A única parte capaz de auferir receita nesse caso seria o mutuante, na hipótese de o empréstimo prever o acúmulo de juros sobre o principal.

Por outro lado, se o mutuante libera o mutuário do pagamento da dívida, o perdão altera o negócio jurídico originalmente celebrado, transformando-o em gratuito, conforme evidenciado pela liberalidade do credor. Nesse caso, assim como no exemplo anterior, apesar de presentes os elementos definitividade dos ingressos financeiros e potencial para aumento patrimonial, não houve uma contraprestação por parte do beneficiário da remissão, de modo que não é possível qualificar o perdão como negócio jurídico apto a atrair a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

A RFB já analisou a situação ilustrada acima em consulta que versou acerca da incidência de imposto de renda da pessoa física (“IRPF”) sobre empréstimo em que “posteriormente, o credor perdoou a dívida, pura e simplesmente, sem exigir qualquer contraprestação de serviços ou retribuição de qualquer espécie”. A Solução de Consulta (“SC”) Cosit 70/2013 entendeu que o cancelamento da dívida não constitui rendimento tributável do devedor pois não fora concedido em troca de serviços ou qualquer outra obrigação assumida pelo remitido. A solução de consulta restou assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF
RENDIMENTOS ORIUNDOS DE PERDÃO OU CANCELAMENTO DE
DÍVIDA. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

O perdão ou cancelamento de dívida somente terá repercussão tributária para o beneficiário se corresponder à contraprestação de serviços ao credor.

Dispositivos Legais: Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999, art. 55, I.

A Cosit se baseou numa das poucas disposições da legislação tributária que dispõem expressamente acerca do perdão de dívida. Trata-se de dispositivo que atualmente corresponde ao art. 47, I, do Decreto 9.580/2018¹⁹¹, que aprovou a versão atual do regulamento do imposto de renda (“RIR/2018”). O dispositivo diz que são tributáveis pelo IRPF “as importâncias com que o devedor for beneficiado, nas hipóteses de perdão ou de cancelamento de dívida em troca de serviços prestados”. Baseado neste dispositivo, por meio do acórdão 2402-005.298 (julgado em 02/05/2016) o CARF adotou a mesma interpretação veiculada pela SC Cosit 70/2013¹⁹².

A nosso ver, a referida norma infralegal veicula interpretação no sentido de que a tributação do montante perdoado pelo IRPF está condicionada à existência de uma contrapartida pelo devedor¹⁹³. Trata-se de hipótese envolvendo perdão com caráter oneroso, que pode ser apto ao reconhecimento de receita tributável se tiver havido o ingresso de recursos financeiros no patrimônio do devedor.

Não é objeto deste trabalho analisar a materialidade sujeita à incidência do imposto de renda, nem as suas semelhanças e diferenças com o conceito de receita. Nada obstante, na nossa opinião, o racional por trás da SC Cosit 70/2013 e do art. 47, I, do RIR/2018 é perfeitamente aplicável ao tema em discussão. A Cosit se fundamentou na ausência de caráter retributivo do ingresso para afirmar que a pessoa física não auferiu renda decorrente de remuneração. Da mesma forma, como explicado anteriormente, essa ausência exclui a aptidão do evento de ensejar o reconhecimento de receita.

A liberalidade, inerente ao ato de remissão gratuita, faz com que parte da doutrina tributária equipare o perdão à doação. Miguel Delgado Gutierrez, analisando os efeitos do perdão de dívida sobre a apuração do imposto de renda, alega que a remissão a título gratuito equivale a uma doação¹⁹⁴. A mesma equiparação é feita por Ricardo Mariz de Oliveira, que,

¹⁹¹O art. 47, I, do Decreto 9.580/2018 corresponde ao art. 55, I, do Decreto 3.000/1999.

¹⁹²ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2009, 2010

PERDÃO DE DÍVIDA. AUSÊNCIA DE VÍNCULO COM PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. NÃO TRIBUTAÇÃO.

O perdão de dívida do sócio junto à empresa, sem vínculo atestado com prestação de serviços, mesmo que viabilizado por operações irregulares não enseja a tributação pelo imposto de renda, tendo em vista o inciso I do art. 55 do RIR/99, bem como o entendimento esposado pela administração tributária.

¹⁹³O art. 47, I, do RIR/2018 não possui base legal, o que sugere se tratar de uma norma que veicula uma interpretação do Poder Executivo Federal, autor do respectivo decreto.

¹⁹⁴GUTIERREZ, Miguel Delgado. O perdão de dívida e a sua tributação pelo Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, p. 97, fev. 2014.

por entender a doação como um ato gratuito, fruto de liberalidade do doador e, portanto, sem caráter contraprestacional, não permite o reconhecimento de receita pelo donatário. Veja-se:

Em suma, se se constatar que a redução de passivo é decorrente de uma gratuidade, é possível que o perdão de dívida assuma característica de doação e, neste caso, não será receita porque se confundirá com as transferências patrimoniais, *além de que faltará o caráter contraprestacional e remuneratório que caracteriza toda receita, isto é, aquele caráter de algo que vem de fora mas é produzido de dentro do patrimônio da pessoa jurídica*¹⁹⁵. (g.n.)

Mariz de Oliveira relembra na passagem acima que receita é algo que vem de fora do patrimônio, mas que é derivado de algo que está dentro dele. Aí está a marca da onerosidade. No caso clássico de remissão, o “algo que vem de fora” não tem conexão com nenhum “elemento de dentro” do patrimônio do contribuinte, traço típico das transferências patrimoniais. Com efeito, se o perdão advém de uma liberalidade do credor, certo é que não houve nenhum esforço econômico do devedor para obtê-lo. Trata-se ingresso oriundo do patrimônio de terceiros que não decorre de ação do titular do patrimônio ao qual se agrega.

Na mesma linha, Carlos Augusto Daniel Neto e Fábio Piovesan Bozza sustentam que o conceito de receita representa o incremento patrimonial que a pessoa jurídica produz por qualquer meio, e não o que ela recebe a título de transferência patrimonial, fruto de um ato de liberalidade, como ocorre com o perdão de dívida ou a doação. Vale registrar que os tributaristas rechaçam expressamente o uso de regras contábeis como fundamento para interpretação no sentido de que o perdão de dívida proporciona o reconhecimento de receita tributável¹⁹⁶.

A equiparação do perdão à doação, a nosso ver, é cabível se a equiparação se referir à doação pura - a qual, por não impor nenhuma onerosidade ao donatário, não configura receita¹⁹⁷ -, e se nos aproximarmos do tema sob considerando que o perdão pressupõe uma obrigação não cumprida, assumida em relação jurídica constituída anteriormente.

Essa abordagem admite que o negócio jurídico do perdão tem o condão de modificar os termos da relação jurídica original, de modo que seria possível passar a atribuir o caráter

¹⁹⁵OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *op. cit.*, v. 1, p. 163.

¹⁹⁶DANIEL NETO, Carlos Augusto; BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, n. 41, p. 135-155, 1º sem. 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/598/847>.

¹⁹⁷Por meio da Solução de Consulta Cosit 503/2017 a RFB adotou o mesmo entendimento, afirmando que doação que não se reveste do caráter de liberalidade tem natureza remuneratória e, portanto, está sujeita à incidência de IRRF quando feita em favor de beneficiário no exterior. Embora a solução de consulta trate de tributo alheio ao objeto deste trabalho, o destaque vai para o entendimento da RFB no sentido de que a doação pura, fruto de liberalidade do donatário, não tem cunho retributivo.

de doação à vantagem concedida pelo credor ao devedor. Ou seja, se antes a obrigação fora assumida pelo remitente sob a expectativa de receber uma vantagem em troca, com o perdão passa a se considerar que a obrigação foi assumida com *animus donandi*.

Sob essa perspectiva, é possível dizer que houve o deslocamento patrimonial do objeto que a doação pressupõe (a transferência patrimonial). Caio Mário da Silva Pereira diz que a remissão não pode ser considerada doação exatamente por não haver a translação de patrimônio no ato remissivo¹⁹⁸. Assim, para ser possível chamar de doação o perdão de dívida, entendemos que se deve assumir que tal transferência ocorreu em momento anterior.

O Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo (“TJ-SP”) já analisou casos em que o fisco paulista equiparou o perdão de dívida à doação a fim de cobrar o recolhimento de imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação (“ITCMD”). Os casos envolveram remissões de dívidas oriundas de mútuos de recursos financeiros¹⁹⁹.

Com base nos acórdãos identificados, é possível dizer que o tribunal não adota uma posição *a priori* de que os negócios jurídicos de remissão equivalem a uma doação. Realiza-se uma análise dos elementos do caso concreto a fim de verificar a real intenção das partes por trás do negócio jurídico celebrado. Na hipótese de haver um comprovado alinhamento entre a vontade declarada pelas partes e as condutas efetivamente tomadas, afasta-se a incidência do imposto, a despeito da existência de liberalidade por parte do remitente, em razão da não caracterização do negócio jurídico como doação, e sim como extinção de obrigação²⁰⁰. Nessa linha, os casos em que o TJ-SP admitiu a incidência de ITCMD sobre o perdão de dívida continham evidentes indícios de que a verdadeira intenção das partes era a de realizar doação, e não empréstimo²⁰¹.

Vale frisar que este trabalho não pretende analisar se o perdão de dívida está sujeito à incidência de ITCMD. Ademais, é desnecessária a equiparação à doação para que se reconheça a presença da liberalidade no perdão gratuito de dívida²⁰². Como demonstrado, a

¹⁹⁸PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*, cit., v. 2, p. 266.

¹⁹⁹Apelações 8000594-79.2013.8.26.0014 (13/08/2018), 0004537-96.2011.8.26.0602 (20/09/2017), 0004536-14.2011.8.26.0602 (22/11/2016) e 0006243-86.2011.8.26.0482 (20/05/2014).

²⁰⁰A Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo adotou entendimento na mesma linha por meio da Resposta à Consulta Tributária n. 20978/2019, disponibilizada no site da SEFAZ em 30/06/2020.

²⁰¹O CARF também já manifestou entendimento no sentido de que o perdão de dívida pelo credor não implica, necessária ou automaticamente, na ocorrência de doação. Vide acórdãos 2202-005.910 (julgado em 17/01/2020) e 2401-004.690 (julgado em 03/04/2017) – ambos trataram de autuação envolvendo cobrança de imposto de renda da pessoa física.

²⁰²O CARF já se pautou no fato de que o perdão representa um ato de liberalidade para reputar indedutíveis as despesas reconhecidas pelo remitente em decorrência da baixa do crédito perdoado. Vide acórdão 1103-001.082 (sessão de julgamento de 29/07/2014).

liberalidade é a característica de ato realizado em benefício de outrem sem um correspectivo de cunho econômico ou patrimonial. Embora tipicamente presente em casos de doação, a liberalidade não está restrita a esses negócios jurídicos. Nesse sentido, as manifestações doutrinárias e jurisprudenciais citadas acima evidenciam que esse é um traço também identificado no negócio jurídico de remissão. A presença deste elemento, a nosso ver, retira a possibilidade de o perdão de dívida ensejar o reconhecimento de receita, uma vez que o perdão representa um enriquecimento do perdoado sem onerosidade.

Sem prejuízo ao exposto nas linhas acima, pode-se, por outra banda, adotar uma abordagem "instantânea" do perdão de dívida, privilegiando a sua finalidade precípua de ato tendente à extinção da obrigação. Nesta abordagem, analisa-se o perdão de maneira isolada, sem levar em consideração o tipo de vantagem concedida pelo remitente em relação jurídica anterior. Sob esse prisma, a ausência dos elementos necessários à apuração de receita fica ainda mais evidente, em razão da ausência de ingresso de recurso financeiro efetivo ou potencial²⁰³. Com efeito, sob esse viés, o perdão pode ser entendido como um fato que evita a saída de recursos do patrimônio do devedor, mas não representa a entrada de novos.

É exatamente em razão da ausência de ingresso de recurso financeiro novo (ou de direito a tal ingresso) que Marco Aurélio Greco afasta a incidência da contribuição ao PIS e a COFINS sobre o perdão. O autor entende que a remissão não caracteriza entrada de elemento novo; quando muito caracteriza redução de custo. E por estar atrelado a uma "vicissitude das despesas", o perdão não se enquadra no conceito de receita. Veja-se

Isto implica reconhecer que as vicissitudes das despesas não compõem a base de cálculo da contribuição, nem mesmo quando, por via inversa, tenham algum reflexo no seu dimensionamento, reduzindo-as. A título meramente exemplificativo de uma eventualidade desta natureza, pode ser mencionado o perdão de uma dívida. Para o devedor que se viu liberado daquele compromisso, o efeito será não estar mais obrigado a proceder ao respectivo dispêndio. O total de suas dívidas será menor. Em termos patrimoniais globais, até poderá haver um "ganho", mas *o perdão da dívida, em nenhum momento corresponde a uma "receita", pela singela razão que não implica ingresso de recursos. Um menor dispêndio não equivale, juridicamente, a uma receita.* (g.n.)²⁰⁴

²⁰³MARQUES, Thiago de Mattos. Receita tributável e redução de dívidas na recuperação judicial. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, n. 46, p. 444, 2º sem. 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1116/43>. <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-18>.

²⁰⁴GRECO, Marco Aurélio. *op. cit.*, p. 131.

Essa abordagem também parece ter sido a adotada por José Antonio Minatel ao afirmar que “receita provém do ingresso pela venda e não da ausência de desembolso da compra”²⁰⁵.

Com isso chega-se à conclusão de que o perdão de dívida, em sua versão clássica, não preenche os requisitos necessários para caracterizar receita tributável, pois um ou mais dos requisitos necessários a tal caracterização estará sempre ausente. A infirmação dessa regra vai depender da demonstração de que no caso concreto estão presentes todos os traços necessários à caracterização de receita para fins tributários. De toda forma, por tudo o que foi apresentado até aqui, não se admite a qualificação generalizada do perdão de dívida como evento apto ao reconhecimento de receita tributável com base em fundamentação exclusivamente contábil.

Essa, porém, é a posição das autoridades fiscais federais, como se demonstrará a seguir.

6.1. A interpretação da administração tributária federal e da jurisprudência acerca dos efeitos do perdão de dívida sobre a apuração da contribuição ao PIS e da COFINS²⁰⁶

6.1.1. Manifestações da administração tributária

A Secretaria da Receita Federal do Brasil já se manifestou em diversas ocasiões acerca da tributação do perdão de dívida pelo PIS e pela COFINS, na maioria das vezes por meio de soluções de consulta (“SCs”). A partir de 2013 as soluções de consulta de que se tem notícia foram todas exaradas pela Coordenação-Geral de Tributação (“Cosit”), divisão da RFB responsável pela padronização da interpretação daquele órgão a respeito da legislação tributária federal. As soluções de consulta emitidas pela Cosit têm poder vinculante sobre as autoridades fiscais, as quais devem necessariamente aplicar o

²⁰⁵MINATEL, José Antonio. *op. cit.*, p. 245.

²⁰⁶Os acórdãos citados a seguir não refletem a totalidade das decisões identificadas sobre perdão de dívida, as quais são listadas no apêndice desta dissertação. Foram selecionados para apresentação abaixo os acórdãos mais conectados com o tema em discussão e com fundamentação mais completa. Dentre esses, deu-se prioridade para instâncias mais avançadas e acórdãos mais recentes. Vale frisar que não foram considerados no universo analisado aqueles acórdãos que lidam com o débito de prejuízo à conta de sócios, instituto distinto do perdão de dívida e que possui regime de tributação próprio.

entendimento veiculado nessas soluções de consulta a casos fáticos similares aos tratados naquelas manifestações.

Muitas dessas manifestações tratam de IRPJ e CSLL. Considerando o escopo deste estudo, manifestações envolvendo tais tributos serão apresentadas na medida em que forem úteis à exposição da controvérsia envolvendo a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida.

Inicia-se a análise da posição do fisco federal com o entendimento publicado nos idos de 2010 pela SC 17/2010 – SRRF01/Disit, que envolveu a remissão de débitos de IPTU e ISS em função da adesão a programa de parcelamento municipal. Referida adesão ocasionou o reconhecimento de uma receita contábil no resultado da pessoa jurídica decorrente da baixa do passivo que havia sido contabilizado em correspondência aos débitos daqueles impostos municipais. Na visão da SC 17/2010, a baixa do passivo ensejou o reconhecimento de uma receita operacional pela pessoa jurídica, sujeita à incidência de PIS e COFINS sob o regime não cumulativo. Como fundamento para a sua interpretação, a solução de consulta apresentou a Resolução CFC 750/1993, art. 9º, § 3º, II, que assim dispunha:

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

(...)

§ 3º As receitas consideram-se realizadas: (...)

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

Baseada no Parecer 11/2004 do Conselho Federal de Contabilidade (“CFC”), a autoridade fiscal signatária da SC 17/2010 ainda alegou que se tratava de uma insubsistência do passivo (ou insubsistência ativa), situação em que há o desaparecimento de uma obrigação registrada no passivo e o conseqüente reconhecimento de receita no resultado. A resposta à consulta fundamentou-se também na doutrina de contabilistas e em outros normativos contábeis, como a Circular do Instituto de Auditoria Independente do Brasil (“Ibracon”) 14/2001.

A SC 31/2012 – SRRF10/Disit (“SC 31/2012”), por sua vez, analisou caso envolvendo mútuo concedido por controladora estrangeira que foi posteriormente perdoado em favor da subsidiária brasileira. Embora a SC trate de IRPJ e CSLL apenas, ela revela pressuposto implícito no posicionamento do fisco federal, no sentido de que o perdão de dívida é tributável pois enseja o reconhecimento de uma receita no resultado da pessoa

jurídica, de modo que a não tributação da remissão exigiria previsão legal autorizando a sua exclusão do lucro líquido.

Além da Resolução CFC 750/1993, art. 9º, § 3º, II, a SC 31/2012 cita a resolução que a substituiu - a Resolução CFC 1.374/2011, Item 4.47, *in verbis*:

4.47. A receita deve ser reconhecida na demonstração do resultado quando resultar em aumento nos benefícios econômicos futuros relacionado com aumento de ativo ou com diminuição de passivo, e puder ser mensurado com confiabilidade. Isso significa, na prática, que *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)*. (g.n.)

A SC 31/2012 também cita o Ato Declaratório SRF 85/1999, que dispõe sobre “a renegociação de dívidas do crédito rural nos termos da Lei 9.138/1995” e que em seu art. 2º estabelece que a pessoa jurídica devedora deveria registrar a parcela correspondente à redução de sua dívida como receita financeira.

Seguindo adiante na análise das manifestações fazendárias, a SC Cosit 21/2013 respondeu consulta que tratou da redução de encargos (multa e juros de mora) em função do pagamento de débitos tributários à vista no contexto de parcelamento instituído pela Lei 11.941/2009 por empresa sujeita ao regime não cumulativo. O art. 4º, parágrafo único, da Lei 11.941/2009 prevê a não inclusão na base de cálculo do PIS e da COFINS da parcela correspondente à redução no valor das multas, juros e encargos legais decorrente da adesão aos parcelamentos instituídos por aquela Lei²⁰⁷. A Cosit reconheceu a capacidade de o referido parágrafo único afastar a incidência de PIS e COFINS no caso analisado, mas isso não a impediu de se posicionar no sentido de que a redução dos encargos configura “uma receita, sujeita a registro contábil, o que deflui da formação da base de cálculo desses tributos”. Após ilustrar a sua posição por meio de lançamentos contábeis, a Cosit afirma que “a redução de dívidas tributárias possui a natureza de perdão/remissão de dívida. O perdão de dívidas, consabidamente, configura receita para a pessoa jurídica devedora”.

A SC Cosit 65/2019 também tratou de redução de valores de multa e juros em virtude da adesão a programa de parcelamento, neste caso o Programa Especial de Regulamentação Tributária (“PERT”), cuja legislação não traz disposição semelhante àquela contida no art.

²⁰⁷Art. 4º. (...) Parágrafo único. Não será computada na apuração da base de cálculo do Imposto de Renda, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS a parcela equivalente à redução do valor das multas, juros e encargo legal em decorrência do disposto nos arts. 1º, 2º e 3º desta Lei.

4º, parágrafo único, da Lei 11.941/2009. Na SC Cosit 65/2019, a RFB afirmou que “Quando da adesão ao PERT, há uma ‘bonificação’ em forma de redução desses juros e multas, ou seja, o passivo tributário é reduzido. A contrapartida deste saldo reduzido deve ser uma conta de receita”. Em seguida, a autoridade fazendária concluiu que a receita decorrente do perdão de dívidas tributárias estaria sujeita à incidência do PIS e da COFINS por se tratar de uma recuperação de custo, o que parece se revestir da natureza de receita para a SC Cosit 65/2019.

Na SC Cosit 176/2018, a RFB entendeu que o perdão de dívida referente a empréstimo bancário concedido para pessoa jurídica não dedicada à atividade financeira constituiria receita financeira e, desse modo, deveria ser oferecida à tributação pelo PIS e pela COFINS (atrelou a natureza da receita à natureza da operação que originou a dívida). Vale lembrar que em 2018 a tributação das receitas financeiras pelo PIS e pela COFINS no regime não cumulativo já havia sido restabelecida. A SC 176/2018 fundamenta a sua posição na já citada Resolução CFC 1.374/2011, item 4.47.

A SC 176/2018 serviu de fundamento para a SC Cosit 162/2020, que analisou se o perdão de dívida decorrente de empréstimos concedidos como “contratos de investimento de mútuo conversível” constitui receita bruta de empresa optante pelo Simples Nacional. A SC 162/2020 concluiu pela não caracterização como receita bruta pois a receita derivada da dívida perdoada não era decorrente de operação da venda de bens ou da prestação de serviços. Ainda que tenha afastado a tributação no caso em que analisou, a SC 162/2020 reiterou o entendimento, baseado em regras contábeis, de que o perdão de dívida enseja o reconhecimento de receita passível de alcance pelas normas de tributação.

Também em 2020, por meio da SC Cosit 109, a RFB analisou caso envolvendo contribuinte sujeito ao lucro presumido para fins de apuração do IRPJ e da CSLL e, portanto, sujeito ao regime cumulativo de apuração do PIS e da COFINS. Tratou-se de dívida originalmente contraída com fornecedor estrangeiro decorrente da importação de produtos que, durante a realização de testes, apresentaram resultados abaixo do esperado. As partes, de comum acordo, resolveram extinguir o contrato e as obrigações correspondentes. Após analisar o objeto social da consultante, a RFB sustentou a incidência de PIS e COFINS nesse caso sob o argumento de que o cancelamento das dívidas originalmente assumidas no âmbito do contrato de fornecimento representava uma recuperação de custos e despesas que guardavam relação com a atividade ou objeto principal da pessoa jurídica; logo, as dívidas perdoadas deveriam compor a receita bruta para fins de apuração dos débitos sob o regime cumulativo.

A SC Cosit 172/2021 aplicou o mesmo racional para afastar a incidência de PIS e COFINS cumulativos sobre montantes correspondentes a perdão de multas e juros vinculados a autos de infração de ICMS. À luz do conceito de receita bruta estabelecido pelo art. 12 do Decreto-Lei 1.598/1977, a SC entendeu que tal reversão não era decorrente do exercício das atividades da pessoa jurídica, tampouco constituía atividade habitualmente praticada, ainda que não prevista nos seus atos constitutivos. Vale frisar que a SC Cosit 172/2021 afirma que os descontos sobre valores de multa e juros para pagamento de débitos tributários “representam ingresso de novas receitas, já que não compuseram anteriormente a receita bruta da pessoa jurídica”. O que levou à conclusão pela não tributação foi o fato de que tais receitas não eram derivadas da consecução do objeto social da pessoa jurídica ou do exercício das suas atividades habituais.

Cumprе esclarecer que a grande maioria dos diplomas legais que dispõem acerca dos parcelamentos tributários federais exige que o contribuinte confesse a dívida relativa aos débitos parcelados em seu valor integral²⁰⁸. A mesma condição era exigida no parcelamento de ICMS aderido pelo consulente da SC Cosit 172/2021²⁰⁹. Assim, mesmo nos casos em que o contribuinte tem a posição de que o débito não é devido, contabilizando-o como uma provisão e não como uma obrigação líquida e certa, a adesão ao parcelamento e a consequente confissão do débito pressupõe o reconhecimento contábil da dívida pelo seu valor consolidado e, em seguida, uma reversão de parte desse passivo, a depender do caso, de modo que a reversão é de um passivo, e não de uma provisão. Por isso é que, como demonstrado na SC 172/2021 acima, o raciocínio do fisco é o de que o desconto dos encargos legais originalmente previstos em auto de infração de ICMS representaria uma receita (baixa de uma obrigação) e não uma simples reversão de provisão.

Para fins contábeis, o perdão de dívida, por ensejar redução de passivo sem uma correspondente redução no ativo de igual valor, caracteriza receita e deve ser registrado no resultado da pessoa jurídica. Com base nisso a RFB adota a posição de que é devido o recolhimento de PIS e COFINS sobre a parcela reduzida da dívida. O fisco, portanto, sustenta o seu posicionamento no conceito contábil de receita, em que qualquer benefício

²⁰⁸Vide a esse respeito: LOPES, Alexsandro Broedel; TUBA, Gabriela. Perdão de dívida e seus reflexos contábeis e tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, ano 40, n. 50, p. 471-472, 1º quadr. 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2170/1960>.

²⁰⁹O consulente da SC Cosit 172/2021 havia aderido ao Programa Especial de Parcelamento (“PEP”), instituído pelo Decreto 64.564/2019 do Estado de São Paulo. Referido Decreto, em seu art. 5º, I, prevê que o parcelamento ou pagamento em parcela única nos termos daquele Decreto implica confissão irrevogável e irretratável do débito fiscal consolidado.

econômico que resulte no aumento de ativos ou na diminuição de passivos implica o reconhecimento de receita. Nesse contexto, a parcela correspondente à redução do passivo, seja essa redução integral ou parcial, estaria sujeita à tributação independentemente da operação que originou o débito (tributos, empréstimos, operações comerciais etc.).

Além das manifestações da RFB, os últimos anos presenciaram ao menos dois episódios envolvendo manifestações do Poder Executivo Federal que sugerem a inclusão da remissão de dívidas dentro do conceito de receita para fins tributários. O primeiro episódio ocorreu no âmbito da reforma da Lei 11.101/2005 (a Lei de Recuperação e Falência) pela Lei 14.112/2020. Originalmente, ao sancionar esta Lei, o Presidente da República havia vetado a inclusão do art. 50-A à Lei 11.101/2005, que previa a não inclusão, na base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS, da “receita” obtida pela pessoa jurídica em recuperação judicial nas renegociações de suas dívidas, exceção feita aos casos envolvendo dívida com pessoa jurídica ou pessoa física relacionadas à beneficiária da remissão.

Conforme se verifica da Mensagem 752/2020 encaminhada ao Presidente do Senado Federal, transcrita abaixo, a justificativa para o veto foi a de que o art. 50-A ensejaria renúncia de arrecadação tributária.

Os dispositivos propostos concedem benefícios tributários para hipóteses de renegociação de dívidas de pessoa jurídica no âmbito de processo de recuperação judicial, estejam as dívidas sujeitas ou não a esta, e do reconhecimento de seus efeitos nas demonstrações financeiras das sociedades, nos termos das disposições especificadas no próprio projeto. Entretanto, e embora se reconheça a boa intenção do legislador, tais medidas ofendem o princípio da isonomia tributária, acarretam renúncia de receita, sem o cancelamento equivalente de outra despesa obrigatória e sem que esteja acompanhada de estimativa do seu impacto orçamentário e financeiro, o que viola o art. 113 do ADCT, e o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

O Congresso Nacional acabou rejeitando o veto, de modo que atualmente o art. 50-A é parte integrante da Lei 11.101/2005²¹⁰.

²¹⁰A redação do art. 50-A introduzido à Lei 11.101/2005 é a seguinte: Art. 50-A. Nas hipóteses de renegociação de dívidas de pessoa jurídica no âmbito de processo de recuperação judicial, estejam as dívidas sujeitas ou não a esta, e do reconhecimento de seus efeitos nas demonstrações financeiras das sociedades, deverão ser observadas as seguintes disposições: I - a receita obtida pelo devedor não será computada na apuração da base de cálculo da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep) e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins); (...)

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não se aplica à hipótese de dívida com: I - pessoa jurídica que seja controladora, controlada, coligada ou interligada; ou II - pessoa física que seja acionista controladora, sócia, titular ou administradora da pessoa jurídica devedora.

O segundo episódio envolve a Lei 14.375/2022 que, dentre outras matérias, alterava a Lei 13.496/2017, que instituiu o PERT. O projeto de lei que resultou na Lei 14.375/2022 continha disposição expressa determinando que os descontos concedidos no âmbito daquele programa de parcelamento não seriam computados na base do PIS e da COFINS. Esse trecho foi vetado pelo Presidente da República sob justificativas semelhantes àquelas apresentadas ao sancionar a Lei 14.112/2020²¹¹. Ao fundamentar seus vetos na justificativa de que as disposições prevendo a não tributação dos descontos obtidos pelos contribuintes ensejariam renúncia de receita, o Poder Executivo dá a entender que, na sua visão, tais reduções de passivo constituem receita tributável.

6.1.2. Jurisprudência administrativa e judicial

No âmbito do CARF, a tributação do perdão de dívida já foi analisada em diversas ocasiões. Os precedentes ali encontrados são majoritariamente desfavoráveis aos contribuintes e, assim como no caso das manifestações da RFB, estão alicerçados principalmente em conceitos contábeis. O argumento que prevalece contra os contribuintes se apoia, em síntese, no racional de que o perdão de dívida provoca uma “redução de passivo” ou “insubsistência ativa”, o que enseja o reconhecimento de receita.

Inicia-se a exposição do posicionamento adotado pela corte administrativa com a análise de casos envolvendo o perdão de juros de empréstimo devidos por empresa optante pelo lucro presumido. As atuações analisadas nesse contexto partem do pressuposto de que o perdão de dívida enseja o reconhecimento de receita tributável. Este entendimento, acatado pelo CARF, é baseado principalmente em normativos do CFC (e.g., Resolução CFC 750/1993), segundo os quais a redução de passivo acarreta o reconhecimento de receita na escrita contábil da pessoa jurídica.

A partir desse entendimento, discute-se se a receita deve ser acrescida à base de cálculo do IRPJ e da CSLL sob a rubrica da receita bruta, a qual está sujeita à aplicação dos percentuais de presunção de lucro antes de ser adicionada ao lucro presumido, ou então sob a rubrica das “demais receitas” (adição integral do valor à base de cálculo). No que se refere

²¹¹Vide trecho das razões do veto enviadas pelo Presidente da República ao Presidente do Senado por meio da Mensagem 317/2022: “Embora se reconheça a boa intenção do legislador, a medida incorre em vício de inconstitucionalidade e contraria o interesse público, uma vez que, ao instituir o benefício fiscal, implicaria em renúncia de receita, em violação ao disposto no art. 113 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias e no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 04/05/2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal.”

à contribuição ao PIS e à COFINS, discute-se se os juros perdoados compõem a receita bruta da pessoa jurídica - base de cálculo das contribuições apuradas sob o regime cumulativo - ou se têm natureza de receita financeira ou “outras receitas”.

Nos acórdãos 1802-001.617, 1802-001.618 e 1802-001.295 (julgados em 10/4/2013), a corte administrativa afastou a incidência de PIS e COFINS sob o argumento de que as receitas decorrentes de perdão de juros não caracterizavam receita operacional e, portanto, não compunham a base daquelas contribuições apuradas sob o regime cumulativo. Por outro lado, nos acórdãos 1401-001.113 e 1401-001.114, julgados em 11/1/2014, o CARF concluiu que o perdão de juros de empréstimo não tem natureza de receita financeira, devendo ser registrado como "outras receitas operacionais". Dessa forma, entendeu-se que os juros perdoados configuram receita que deveria ser adicionada à base de cálculo do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS.

Os julgamentos acima são citados pelo acórdão 9101-002.052 (julgado em 11/11/2014) da Câmara Superior de Recursos Fiscais (“CSRF”), que buscou uniformizar a posição do CARF em relação à remissão de dívida de juros em contrato de mútuo firmado por empresa no lucro presumido. O acórdão se baseia em argumentos contábeis para alegar que o perdão de juros é receita tributável, citando expressamente as Resoluções CFC 750/1993 e 774/1994. A esse respeito, veja-se trechos do voto proferido pelo relator, o conselheiro Rafael Vidal de Araujo:

13. Na ciência contábil, tem-se que o desaparecimento de uma obrigação, sem o surgimento de outro passivo, ou o desaparecimento de um ativo de igual ou maior valor caracteriza a realização de uma receita. Com efeito, é o que se extrai da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993 (...).

14. No mesmo sentido a Resolução CFC nº 774, de 16/12/1994 (...)

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

15.1. A tal fato dá-se o nome de “insubsistência do passivo” ou “insubsistência ativa” (desaparecimento de uma obrigação), que é um fato modificativo aumentativo do patrimônio (aumento de disponibilidade de recursos – acréscimo patrimonial – sem obrigação comutativa). Ou seja, o perdão de um passivo importa em aumento do patrimônio líquido da empresa agraciada.

Não obstante, a CSRF apontou que, se a despesa de juros for reconhecida em período em que o contribuinte também estava sob o regime do lucro presumido, deve-se afastar a tributação pelo IRPJ e pela CSLL com base no art. 53 da Lei 9.430/1996²¹².

Em julgamentos posteriores envolvendo cenário fático semelhante e que, além de IRPJ e CSLL, também trataram da cobrança de PIS e COFINS, o CARF, pautando-se nas conclusões do acórdão 9101-002.052, afastou a incidência de IRPJ e CSLL sobre o perdão de dívida se demonstrado que os juros não foram deduzidos da base de cálculo daqueles tributos. Ao contrário dos acórdãos 1401-001.113 e 1401-001.114, porém, tais decisões posteriores ao acórdão 9101-002.052 afastaram a tributação pelo PIS e pela COFINS sob o argumento de que o regime cumulativo não alcança as demais receitas, não integrantes da receita bruta da empresa²¹³. A despeito de afastarem a incidência do PIS e da COFINS apurados sob o regime cumulativo, os acórdãos não deixaram de registrar que a remissão de dívidas é capaz de gerar receitas passíveis de tributação.

Partindo desse mesmo entendimento, 4ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do CARF, por meio do acórdão 1401-001.041 (sessão de 10/09/2013), alegou que o desconto obtido por empresa sujeita ao regime não cumulativo que aderiu ao Programa Fomentar, instituído pelo Estado de Goiás, configura receita operacional. No âmbito do referido programa, o Governo de Goiás concedia aos seus participantes um empréstimo de até 70% do montante equivalente ao ICMS devido. No caso analisado pelo acórdão 1401-001.041, devido à quitação antecipada dos débitos assumidos perante o Estado, o contribuinte obteve descontos no valor do principal devido.

A autuada defendeu a aplicação do disposto no art. 1º do Decreto 5.442/2005, vigente à época dos fatos e que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime de incidência não cumulativa. Em seu voto, o relator - conselheiro Fernando Luiz Gomes de Mattos - discordou da posição sustentada na defesa, afirmando que “os recursos oriundos de abatimento de valor principal de dívida, mediante operação de quitação antecipada, revestem-se da natureza de

²¹²Art. 53. Os valores recuperados, correspondentes a custos e despesas, inclusive com perdas no recebimento de créditos, deverão ser adicionados ao lucro presumido ou arbitrado para determinação do imposto de renda, salvo se o contribuinte comprovar não os ter deduzido em período anterior no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro real ou que se refiram a período no qual tenha se submetido ao regime de tributação com base no lucro presumido ou arbitrado.

²¹³Vide, nesse sentido, os acórdãos 1201-005.481 (julgado em 18/11/2021) e 9101-005.670 e 9101-005.674 (julgados em 10/08/2021).

receita. Tais receitas, contudo, possuem natureza diversa da receita financeira, conforme já restou decidido pela Solução de Consulta nº 17/2010 – SRRF/1ª RF/DISIT".

Para sustentar que o perdão de multa e juros obtidos em programas de parcelamento configuram receita tributável pelo PIS e pela COFINS, a solução de consulta mencionada acima, já analisada no tópico 6.1.1, baseia-se em normativos exarados pelo CFC que determinam o reconhecimento de receita no resultado da pessoa jurídica quando do desaparecimento de uma obrigação registrada no passivo sem uma correspondente redução no ativo. O caráter operacional atribuído a tais receitas ficou por conta do fato de que decorrem da remissão de dívidas que não foram assumidas no âmbito de operações financeiras.

Em diversos acórdãos proferidos em 21/09/2021²¹⁴, o CARF julgou a incidência de PIS e COFINS sobre desconto/perdão parcial concedido por fornecedor em razão da aquisição de matéria prima com inconformidades. A discussão se concentrou na análise se o perdão configurava receita financeira ou receita operacional. O contribuinte, sujeito ao regime não cumulativo, alegou que a receita tinha natureza financeira, à época sujeita à alíquota de 0%. A defesa não questionou a premissa adotada pela fiscalização, de que o perdão enseja o reconhecimento de receita tributável. A fiscalização se baseou em pronunciamentos do CFC para sustentar que a diminuição de passivo causa o reconhecimento de receita. Embora o acórdão reconheça que perdão de dívida é ato de liberalidade, a conclusão do CARF foi a de que a insubsistência de passivo, no caso em exame, gerava o reconhecimento de receita operacional. Veja-se o seguinte trecho da fundamentação constante do voto de relatoria:

O fato é que, não demonstrado que os valores lançados a título de receita financeira são decorrentes de abatimentos sobre compras, mas, como considerado pelo auditor-fiscal, dispensa de pagamento de dívida, houve uma diminuição de passivo com correspondente aumento do patrimônio da entidade, portanto, receita operacional, nos termos da resolução CFC nº 750/93, atualizada pelas Resoluções CFC nº 1.111/2007 e nº 1.282/2010.

Não obstante a jurisprudência colacionada até aqui, temos conhecimento de um julgamento favorável aos contribuintes que rebate o argumento contábil e que não foi revertido pela CSRF (o recurso especial da Fazenda não foi conhecido). Trata-se do acórdão 3301-006.725, julgado em 22/8/2019 (Caso Braskem), cuja decisão restou assim ementada:

²¹⁴3302-011.708, 3302-011.709, 3302-011.710, 3302-011.711, 3302-011.712, 3302-011.713, 3302-011.714, 3302-011.715, 3302-011.716, 3302-011.717, 3302-011.718.

CONCEITO DE RECEITA TRIBUTÁVEL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL

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

O acórdão analisou perdão de dívida obtido no âmbito de programa de parcelamento cuja legislação regente não previa a não tributação dos descontos e reduções pelo PIS e pela COFINS. O relator do caso – conselheiro Marcelo Costa Marques d'Oliveira -, baseado em manifestações da doutrina e precedentes do STF apresentados pelo contribuinte, rebateu os argumentos contábeis utilizados pela autuação, como se verifica dos trechos relevantes do voto destacados abaixo:

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

Com as Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, interpreto que o legislador expandiu a definição de “faturamento/receita bruta”, mas não a de “receita tributável.

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

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

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

O relator consignou que a simples dispensa ou diminuição do valor de uma obrigação não é sinônimo de receita, uma vez que não gera, por si só, ingresso de novos recursos para a empresa. Como se verifica pela transcrição supra, receita, para fins tributários, configura ingresso de riqueza resultante de atividade realizada pela pessoa jurídica, seja ela integrante de seu objeto social ou não.

A decisão acima se baseou no acórdão proferido no caso Silvio Santos Participações, que obteve decisão favorável da câmara baixa (acórdão 3402-004.002, julgado em

30/3/2017). O acórdão, de relatoria do Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto, foi formalizado com a seguinte ementa:

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

O conceito contábil de receita, para fins de demonstração de resultados, não se confunde com o conceito jurídico, para fins de apuração das contribuições sociais.

Na esteira da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

A mera redução de passivo, conquanto seja relevante para apuração de variação do patrimônio líquido, não se caracteriza como receita tributável pelo PIS e Cofins, por não se tratar de ingresso financeiro.

Sob o argumento de que não houve ingresso de recursos financeiros no patrimônio da autuada, a decisão afastou a tributação de redução de passivo obtida em decorrência de operações realizadas pela contribuinte que envolveram a cessão de crédito a título de dação em pagamento. O conselheiro relator expressamente afirmou que, nessa hipótese, o perdão não representa ingresso de recursos financeiros ao patrimônio da empresa. Veja-se:

38. No caso em tela, resta claro que o *perdão de dívida* - considerando aqui o fundamento da fiscalização - 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. (destaques do original)

Contudo, a decisão acima foi revertida pelo acórdão 9303-008.341 da CSRF (julgado em 20/3/2019), que voltou a utilizar os critérios contábeis para emitir decisão a favor da tributação. Veja-se o trecho relevante da ementa:

COFINS. REDUÇÃO DO PASSIVO SEM CONTRAPARTIDA DO ATIVO. AUMENTO DO PATRIMÔNIO LÍQUIDO. NATUREZA DE RECEITA.

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.

Na esfera judicial, os precedentes que tratam do tema ainda são incipientes. Há muitos precedentes que seguem o mesmo argumento contábil que prevalece no CARF. A título ilustrativo, cita-se a ementa do acórdão de decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (“TRF4”) na apelação cível 5019567-32.2019.4.04.7108/RS, julgada em 14/02/2023:

1. As reduções de dívidas obtidas em plano aprovado de recuperação judicial são reduções nos passivos, qualificando-se como receitas.
2. A redução do passivo implica acréscimo patrimonial que constitui o fato gerador do IRPJ/CSLL.
3. As contribuições ao PIS/COFINS, no sistema não cumulativo, abrangem todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, razão por que as contribuições recaem sobre os valores referentes ao deságio obtidos em plano de recuperação judicial

Na mesma linha caminhou a decisão proferida pelo mesmo tribunal na apelação cível 5017835-06.2020.4.04.7100/RS (julgada em 22/06/2020). Ambas as decisões trataram de remissões parciais obtidas por empresas em recuperação judicial antes da publicação da Lei 14.112/2020. O TRF4 expressamente se baseou em normativos expedidos pelo CPC para sustentar a tributação.

Os contribuintes buscaram aplicar o art. 50-A da Lei 11.101/2005, introduzido pela Lei 14.112/2020, que prevê a não incidência de PIS e COFINS sobre descontos obtidos por empresas em recuperação judicial. O Tribunal rejeitou a aplicação do dispositivo por entender que se trata de benefício fiscal que inovou em nosso ordenamento e, portanto, não poderia ser aplicado retroativamente.

O Tribunal Regional Federal da 2ª Região (“TRF2”) já discutiu a incidência de PIS e COFINS sobre reduções de multa e juros concedidos aos contribuintes no âmbito do PERT. A decisão foi desfavorável, como se depreende do trecho relevante da ementa do acórdão proferido pelo Tribunal na apelação cível 1011182-17.2018.4.01.3800 (julgamento em 30/07/2021):

TRIBUTARIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO IRPJ, CSLL, PIS E COFINS SOBRE A REMISSÃO DOS JUROS MORATÓRIOS E MULTAS EM VIRTUDE DE ADESÃO AO PROGRAMA ESPECIAL DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA (PERT). IMPOSSIBILIDADE. BENEFÍCIO TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL. ACRÉSCIMO PATRIMONIAL CARACTERIZADO. SENTENÇA CONFIRMADA.

1. A Lei nº 13.496/2017, ao instituir o Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, nada dispõe acerca do afastamento da tributação sobre os valores de juros e multas perdoados, não se podendo estender a exceção trazida na Lei nº 11.941/09 a essa nova modalidade de parcelamento, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade.

2. *A remissão de dívida, por representar um acréscimo patrimonial para o devedor remitido, é tributável tanto pelo IRPJ, quanto pela CSLL, pela Cofins e pelo PIS, uma vez que o lançamento contábil dá-se forçosamente mediante crédito de receita operacional (distinta da receita financeira). Para que não fosse tributável haveria a necessidade de norma isentiva, a qual deve ser interpretada literalmente, segundo o art. 111, II, do CTN (Solução de Consulta Cosit n. 17-SRRF01/Dist) (g.n.)*

Como se nota do trecho em destaque acima, alinhada ao entendimento do fisco, a decisão se pautou em conceitos contábeis para manter a tributação, pelo PIS e pela COFINS, de reduções de multa e juros obtidos no âmbito do PERT. Para os desembargadores, a tributação dessas remissões só poderia ser afastada diante de previsão legal expressa²¹⁵.

Há decisões desfavoráveis que adotam a mesma linha de raciocínio para manter a tributação de perdões parciais de dívidas decorrentes de mútuo de recursos financeiros contraídos junto a instituições financeiras ou parceiros comerciais²¹⁶.

Nada obstante, identificamos precedente favorável a respeito da tributação de descontos obtidos em parcelamento tributário. O processo, de relatoria do Desembargador Leandro Paulsen, do TRF-4, discutiu autuação lavrada para a cobrança de PIS e COFINS não cumulativos sobre reduções concedidas em parcelamento de ICMS (5058569-38.2016.4.04.7100, julgamento em 15/07/2022). No que diz respeito ao tema em análise, a ementa foi assim formalizada:

3. Os valores oriundos de reduções de multas, juros e encargos por força de adesão do contribuinte ao programa de parcelamento instituído pelo estado da Federação não podem ser considerados receitas, para fins de definição da base de cálculo de PIS e COFINS. Não se está apurando lucro, mas dimensionando a receita tributável enquanto signo presuntivo de capacidade contributiva e a interpretação da lei deve guardar razoabilidade.

Também se identificou precedente favorável em 2ª instância relativo a descontos financeiros advindos da quitação antecipada de débitos oriundos de empréstimos bancários (decisão na apelação cível 0812716-04.2017.4.05.8100, proferida pelo Tribunal Regional Federal da 5ª Região – “TRF5”). Interessante destacar o seguinte trecho do voto proferido pelo relator, o Desembargador Federal Paulo Cordeiro:

Não há como respaldar a tese do impetrado de que o desconto obtido, ou por melhor dizer, o perdão de parte da dívida advinda do contrato de empréstimo, em razão do adimplemento antecipado, venha a se traduzir em ingresso financeiro a sofrer a incidência das contribuições em discussão. O montante traduzido no desconto, resultado da dedução de juros, não integraria o patrimônio de forma positiva, constituindo-se na subtração de um comprometimento patrimonial do devedor. Nesse sentido, a mera subtração do passivo devido do autor, fruto de negociação com seu credor financeiro, sem qualquer vinculação com o exercício da atividade econômica do contribuinte, não pode ser considerada como receita financeira, visto que não resulta das operações de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, sendo a descabida a pretensão da União.

²¹⁵Vide, no mesmo sentido, os acórdãos proferidos na apelação cível 5005562-29.2019.4.04.7100/RS (TRF4, julgamento em 02/03/2023) e na apelação cível 5009133-42.2018.4.04.7100 (julgamento em 15/02/2023).

²¹⁶Vide acórdão proferido pelo TRF4 na apelação cível 5000663-65.2022.4.04.7105/RS (julgamento em 18/10/2022) e acórdão proferido pelo TRF3 na apelação cível 5003240-67.2021.4.03.6106 (julgamento em 10/03/2023).

Vale frisar que o contribuinte envolvido no caso acima estava sujeito ao regime não cumulativo de apuração do PIS e da COFINS. A autoridade fiscal alegou se tratar de receita financeira pois o perdão alcançava os juros acruados.

6.2. Análise crítica das decisões encontradas

Como demonstrado, maioria das manifestações administrativas e judiciais analisadas adota o entendimento de que a simples baixa de um passivo sem uma redução no ativo de igual valor revela o reconhecimento de uma receita tributável. A nosso ver, porém, as decisões que se baseiam exclusivamente nos efeitos que o perdão de dívida tem sobre a escrita contábil do contribuinte carecem de fundamentação legal adequada. Um lançamento a crédito no resultado contábil da pessoa jurídica pode ser o indício do auferimento de receita tributável, mas a confirmação da ocorrência do fato jurídico requer investigação no sentido de verificar se o evento possui todas as características necessárias para caracterizá-lo como receita.

Para a realização do lançamento contábil associado à baixa de um passivo é irrelevante se o perdão está de alguma forma atrelado ao ingresso de recurso financeiro ou a alguma contraprestação assumida pelo remetido. Para o surgimento da receita no âmbito do direito, contudo, é indispensável que o fato jurídico apresente essas características.

Um dos mais cenários mais recorrentes entre os precedentes jurisprudenciais e manifestações da RFB identificados envolve casos em que há redução de passivo sem o ingresso de recursos no patrimônio do contribuinte, mesmo se consideramos a obrigação assumida anteriormente. Dentro dessa categoria podem ser incluídos os descontos oferecidos em programas de parcelamento tributários e o perdão de juros de empréstimo. Nessas hipóteses é evidente a ausência de ingresso financeiro efetivo ou potencial, atual ou pretérito. Nada obstante, o entendimento predominante nas cortes administrativas e judiciais, alinhado à posição da RFB, é no sentido de que tais descontos implicam o auferimento de receita.

Tomemos como exemplo a SC 65/2019, segundo a qual redução de valores de multa e juros em virtude da adesão a programa de parcelamento é considerada receita sujeita à incidência de PIS e COFINS não cumulativos, por se tratar de uma recuperação de custo. A SC Cosit 172/2021, por sua vez, chega a afirmar que descontos sobre valores de multa e juros para pagamento de débitos tributários “representam ingresso de novas receitas, já que não compuseram anteriormente a receita bruta da pessoa jurídica”.

Para os fins desse trabalho, a recuperação de custo é tratada como expressão ampla, abrangendo a redução de valores registros a título de custo ou despesa, bem como a recuperação de valores pagos indevidamente ou em nome de terceiros.

Com a devida vênia, a recuperação de custo não configura receita, uma vez que não representa ingresso de recurso financeiro novo. Na recuperação de custos por vezes sequer há o ingresso de recurso financeiro, apenas a redução de um valor originalmente reconhecido na escrita contábil. Este último é caso do perdão de juros de empréstimo e o cenário presente em todos os parcelamentos de dívidas tributárias em que o ente tributante concede ao contribuinte alguma redução ou desconto (remissão parcial). Dessa forma, discordamos das soluções de consulta que sustentam a incidência de PIS e COFINS nessas situações.

Além disso, em nenhuma dessas situações está presente o caráter remuneratório do suposto ingresso. Com efeito, os montantes recebidos a título de recuperação ou redução de custos não constituem retribuição por qualquer ônus assumido pelo contribuinte.

A expressão alude a um dispêndio (efetivo ou potencial) que, por qualquer motivo, não deve ser suportado pela entidade que o reconheceu originalmente. Seja porque incorrido em nome de terceiros; seja porque a premissa na qual o reconhecimento da despesa se pautou se revelou falsa. Nessas ou em qualquer outra hipótese, a recuperação de custo não se confunde com negócio jurídico bilateral oneroso (e.g., contrato de compra e venda), do qual deriva o direito ao recebimento de novos recursos financeiros - o conhecido “elemento novo e positivo”. Desta perspectiva pode-se até questionar se a redução de passivo deveria ser considerada evento capaz de gerar aumento patrimonial ou, na realidade, simples procedimento tendente à neutralização dos efeitos de uma redução patrimonial cujo registro acabou se mostrando indevido.

Os descontos obtidos em programas de parcelamento, assim como o perdão de juros incorridos, portanto, não preenchem os requisitos cumulativos necessários à materialidade sujeita à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. Os resultados positivos decorrentes da renegociação de dívidas acima podem impactar a base de cálculo de tributos calculados sobre a renda ou o lucro, mas não aqueles incidentes sobre a receita²¹⁷.

Dessa forma, considerar um item como receita somente porque ele causou aumento no patrimônio do contribuinte poderia ensejar uma análise da receita sob um recorte que considera as demais mutações patrimoniais com quem ela interage para formar lucro ou prejuízo.

²¹⁷MARQUES, Thiago de Mattos. *op. cit.*, p. 444.

Nos casos envolvendo o perdão de juros de empréstimo devidos por pessoa jurídica optante pelo lucro presumido, recorda-se que a maioria dos precedentes envolvendo esse cenário fático adota a posição de que os juros perdoados só são tributados pelo IRPJ e pela CSLL se as correspondentes despesas tiverem sido deduzidas quando da apuração daqueles tributos pelo regime do lucro real, nos termos do art. 53 da Lei 9.430/1996. Porém, a posição que prevalece tanto nas câmaras baixas quanto na Câmara Superior é que os juros perdoados constituem receita tributável. Verifica-se certa contradição na posição adotada por esses precedentes, à medida que a prévia dedução da dívida como despesa não deve ser requisito para a caracterização do respectivo perdão como negócio jurídico apto ao reconhecimento de receita²¹⁸.

O apoio no art. 53 da Lei 9.430/1996, a nosso ver, reforça a ideia de que o perdão caracteriza mera recuperação de custo. Seja pela ausência de ingressos de recursos financeiros, seja em razão de tais ingressos não caracterizarem a entrada de novos recursos. Além de que, como já dito, nesse cenário o elemento onerosidade não está presente.

A norma do art. 53 exige a tributação daquilo que foi deduzido sob a égide do lucro real, regime em que receitas e despesas, em regra, são reconhecidas de acordo com os critérios estabelecidos pelo regime de competência. O regime de competência estabelece, em síntese, que as receitas devem ser registradas quando o direito ao seu recebimento é adquirido e as despesas devem ser reconhecidas à medida que incorridas, i.e., à medida que nasce a obrigação de pagar determinado valor. A premissa do regime de competência é que tais mutações patrimoniais serão realizadas financeiramente em algum momento no futuro.

O art. 53 trata dos casos em que, em razão de fato novo (recuperação de custo), essa premissa se revela falsa em relação a despesas deduzidas no passado. Nessa hipótese, considerando que não ocorrerá o desembolso financeiro originalmente esperado, a lei exige que seja neutralizado o efeito da despesa cuja dedução fora admitida. A norma do art. 53, portanto, apenas impõe a neutralização da despesa reconhecida em período anterior. O seu enunciado não diz que recuperação de custo é receita tributável. Se os juros remetidos constituíssem, por si só, receita (e, portanto, acréscimo patrimonial) tributável, sua inclusão na base do lucro presumido não estaria condicionada à sua dedução em período de apuração anterior. A nosso ver, os acórdãos que afirmam ser o perdão de juros evento apto ao

²¹⁸É verdade que alguns precedentes entenderam que a dívida perdoadada deve ser adicionada à base do IRPJ e da CSLL apurados sob o regime do lucro presumido independentemente de aquela ter sido deduzida quando do seu reconhecimento contábil. Tais precedentes, no entanto, são minoria dentro do universo analisado e só reforçam a concepção, a nosso ver equivocada, de que o perdão de dívida possibilita o reconhecimento de receita tributável.

reconhecimento de receita, mas, ao mesmo tempo, afastam a sua inclusão na base do lucro presumido com fulcro no art. 53 da Lei 9.430/1996, reforçam a tese de que a remissão de dívidas não se encaixa no conceito jurídico tributário de receita.

Aqui é interessante resgatar o argumento utilizado pelo relator do acórdão 3402-004.002 (Caso Silvio Santos Participações), no sentido de que, a partir da análise de certas hipóteses listadas pelo art. 1º, §3º, das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 como não sujeitas à incidência de PIS e COFINS, é possível notar que “sempre que estiver ausente o elemento de ingresso financeiro, o ‘ganho’ não pode se enquadrar na categoria de ‘receita tributável’ – quando muito, no conceito de receita contábil para fins de demonstração do resultado”. O voto suporta suas alegações nos incisos V, "b", X e XII, do §3º do art. 1º da Lei 10.637/2002, transcritos a seguir conforme citados no voto do relator:

Art. 1º (...)

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

V referentes a: b) *reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, QUE NÃO REPRESENTEM INGRESSO DE NOVAS RECEITAS*, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de participações societárias, que tenham sido computados como receita;

X - de subvenções para investimento, *inclusive mediante isenção ou redução de impostos*, concedidas como estímulo à implantação ou expansão de empreendimentos econômicos e de doações feitas pelo poder público;

XII *relativas ao valor do imposto que deixar de ser pago em virtude das isenções e reduções* de que tratam as alíneas “a”, “b”, “c” e “e” do § 1º do art. 19 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; (destaques do original)

A nosso ver, o parágrafo acima traz rol elucidativo, deixando claro que receita pressupõe ingresso de recursos financeiros. Por isso as hipóteses acima, em que não o referido, não estão sujeitas à incidência da contribuição ao PIS e a COFINS. E mais: não se trata de qualquer ingresso; a lei restringe a incidência das contribuições sociais sobre ingressos de recursos financeiros novos. Nessa toada, o inciso V, “b”, transcrito acima pode ser lido como afastando a tributação de ingressos que não representem a entrada de *novos recursos*, e não de “novas receitas”. Sim, pois o próprio conceito de receita já pressupõe o ingresso de novos recursos.

Nem se alegue que o §1º deve ser interpretado restritivamente, em razão de o seu enunciado apenas listar valores que não integram a base de cálculo. O inciso I do referido parágrafo prevê a não inclusão de receitas isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ao PIS. A inclusão desse enunciado é completamente desnecessária, uma vez que a sua proposição revela algo que se poderia inferir pela simples interpretação sistemática da

legislação. Isso confirma, a nosso ver, que o rol acima é interpretativo e simplesmente confirma que receita pressupõe ingresso de novos recursos financeiros. A mera redução do valor de custo ou despesa registrado contabilmente não pode ser equiparada à entrada de elemento novo.

A partir da ausência do elemento ligado ao ingresso de novos recursos é possível, por exemplo, criticar a decisão alcançada pelo acórdão 1401-001.041, que tratou de caso em que o contribuinte obteve desconto no principal do ICMS devido em função da adesão ao Programa Fomentar, instituído pelo Estado de Goiás. Ainda que se conclua pela presença do elemento onerosidade neste caso, à medida que a redução do passivo pudesse estar condicionada ao cumprimento de determinadas condições pelo contribuinte, a ausência de ingresso de recursos financeiros impede que se afirme ter havido o reconhecimento de receita sujeita à tributação. Novamente, está-se diante de simples caso de redução de custo.

Mesmo que o perdão esteja ligado a um ingresso de recursos financeiros em momento anterior – exemplo de perdão do principal de empréstimo – não se está diante de um fato jurídico receita se a remissão não estiver condicionada à satisfação de uma condição pelo perdoado. Como demonstrado anteriormente, a RFB e o CARF já adotaram entendimento no sentido de que, se a pessoa física não prestou serviços em troca do perdão obtido, o valor da dívida perdoada não poderia ser considerado remuneração. Muito embora tais manifestações tenham ocorrido em casos envolvendo a cobrança de IRPF, aqueles órgãos reconheceram a não incidência do imposto devido à ausência do caráter retributivo do perdão.

A nosso ver, o mesmo racional se aplica às remissões de dívida decorrentes de mercadorias ou produtos adquiridos. Ao analisar situações dessa natureza, a RFB e o CARF concluíram pela incidência de PIS e COFINS sobre o valor da mercadoria adquirida gratuitamente. Em que pese o perdão concedido pelos fornecedores ser capaz de gerar um aumento no patrimônio do contribuinte, representado pela entrada da mercadoria com valor expresso em unidades monetárias, trata-se de situação em que o adquirente não realiza nenhum esforço para obter o perdão da dívida comercial. Conforme reconhecido pelo STJ no RE 1.836.082/SE, descontos de qualquer natureza obtidos quando da aquisição de produtos representam redução de custo, e não reconhecimento de receita apta à tributação pelo PIS e pela COFINS.

O referido acórdão também traz argumento de ordem econômica para afastar o reconhecimento de receita em operações de compra. Nos termos do voto da relatora – Min. Regina Helena Costa -, sob o ponto de vista econômico, tributar o perdão de dívida tem o condão de tributar duas vezes um mesmo valor como receita. Com efeito, assumiu-se que o

remitente originalmente auferiu receita decorrente de venda feita ao perdoado, reconhecendo o respectivo montante, em sua integralidade, na base de cálculo das suas apurações do PIS e da COFINS sob o regime de competência. Considerando que o perdão constitui evento posterior à ocorrência do fato gerador, ele não é passível de dedução da base de cálculo daquelas contribuições, como já firmado pelo STF no RE 586.482/RS, que afastou a possibilidade de dedução, da base de cálculo do PIS e da COFINS, dos valores referentes a vendas inadimplidas. A tributação do perdão de dívida nesse cenário resultaria numa nova tributação, agora na pessoa do perdoado, sobre a mesma grandeza econômica.

Muitas das manifestações analisadas concluíram que o perdão – parcial ou integral – de dívidas assumidas no curso das atividades tipicamente empresariais, como dívidas com fornecedores ou dívidas tributárias, configuram receita bruta. Cite-se, a título ilustrativo, a SC Cosit 109/2020, que analisou caso envolvendo contribuinte sujeito ao regime cumulativo de PIS e COFINS. Recordamos que ali tratou-se de dívida com fornecedor estrangeiro decorrente da importação de produtos que, durante a realização de testes, apresentaram irregularidades. As partes, de comum acordo, resolveram extinguir o contrato e as obrigações correspondentes. O adquirente brasileiro foi dispensado do pagamento pelos produtos importados sem a necessidade de devolvê-los. A RFB sustentou a incidência de PIS e COFINS sob o argumento de que o cancelamento das dívidas originalmente assumidas no âmbito do contrato de fornecimento representava uma recuperação de custos e despesas que guardavam relação com a atividade ou objeto principal da pessoa jurídica; logo, as dívidas perdoadas deveriam compor a receita bruta para fins de apuração dos débitos sob o regime cumulativo.

Afora o fato de que, como já demonstrado, nossa opinião é a de que a remissão sequer chega a alcançar o patamar de receita nesses casos, em nosso entendimento não é possível afirmar que tais “receitas” seriam operacionais, uma vez que não advém do exercício das atividades típicas de empresa, e sim de atos remissivos praticados pelo credor.

Receita bruta é derivada de fornecimento de bens, da prestação de serviços ou da realização das atividades principais da pessoa jurídica. A obtenção de perdão ou descontos não se inclui nessa categoria. Nenhuma empresa lista a obtenção de perdão de dívidas dentre os itens que integram o seu objeto social ou o inclui no rol das suas atividades principais.

Também sob a ótica do CPC 47 não parece ser possível afirmar que remissão geraria uma receita decorrente de atividades empresariais típicas. O CPC 47 trata de receitas de contratos com clientes, que podem ser entendidas como as receitas decorrentes da atividade-

fim da empresa. Referido pronunciamento exige que a obrigação de performance assumida perante o cliente seja cumprida para que a receita seja reconhecida. Qual seria a obrigação de performance a ser cumprida num cenário clássico de remissão de dívida? Mesmo sob o prisma da contabilidade não parece que essa receita seria considerada como advinda da realização das atividades-fim da empresa.

O negócio jurídico que dá origem à dívida contraída no curso das atividades empresariais possui natureza distinta do negócio jurídico de remissão de dívida. A nosso ver, o segundo teria natureza de redução no custo de aquisição das mercadorias²¹⁹.

A interpretação adotada pelo Ministério da Fazenda também parece padecer dos mesmos equívocos da interpretação defendida pela RFB, pois pressupõe que redução de passivo decorrente de perdão parcial de dívida equivale a receita. É o que se percebe do veto à inclusão, pela Lei 14.112/2020, do art. 50-A à Lei de Recuperação e Falência, dispositivo que foi posteriormente reinstituído pelo Congresso Nacional. Carlos Augusto Daniel Neto afirma que o desconto em comento, enquanto espécie de perdão de dívida, não constitui receita tributável pois não caracteriza ingresso de recurso financeiro novo, e sim redução de passivo já existente, decorrente de liberalidade do credor e sem qualquer relação contraprestacional²²⁰.

Considerando a posição defendida neste trabalho, entende-se desnecessária a inclusão de norma prevendo a não incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre o perdão de dívida discutido acima, uma vez que se trata de situação que sequer é alcançada pela hipótese de incidência daquelas contribuições. Considerando que a remissão de dívida não enseja o reconhecimento de receita, a nosso ver, a norma do art. 50-A configura dispositivo de finalidade meramente interpretativa, não inovando em nosso ordenamento uma vez que declara algo que poderia ser inferido a partir de uma interpretação sistemática. Por esse motivo, discordamos das decisões do TRF4 que mantiveram a tributação de remissões obtidas por empresas em recuperação judicial antes de a Lei 14.112/2020 incluir o referido art. 50-A à Lei 11.101/2005.

²¹⁹“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 fiscais”. MARQUES, Thiago de Mattos. *op. cit.*, p. 445.

²²⁰DANIEL NETO, Carlos Augusto. O conceito de receita, recuperação judicial e a tributação do *haircut*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Ogassawara, Leonardo; Przepiorka, Michell. *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022. p. 326.

O mesmo pode ser afirmado a respeito do §12 do art. 11 da Lei 13.988/2020, a lei que regula o instituto da transação tributária. O referido parágrafo - inserido pela Lei 14.375/2022 – prevê que os descontos concedidos no âmbito dos acordos de transação tributária não serão computados na apuração da base de cálculo da contribuição ao PIS e a COFINS. Entendemos que se trata de disposição que simplesmente se adequa à materialidade sujeita à incidência da contribuição ao PIS e da COFINS, de modo que a sua ausência não teria o condão de permitir a incidência de tais tributos sobre os descontos concedidos no âmbito da transação celebrada entre fisco e contribuinte.

A Lei 14.375/2022 também tentou introduzir enunciado semelhante à Lei 13.496/2017, instituidora do PERT. Referido enunciado foi vetado pelo Presidente da República sob justificativas semelhantes às aquelas apresentadas ao sancionar a Lei 14.112/2020. Como já dito, ao fundamentar seus vetos na justificativa de que as disposições prevendo a não tributação dos descontos obtidos pelos contribuintes ensejariam renúncia de receita, o Poder Executivo dá a entender que, na sua visão, tais reduções de passivo constituem receita tributável.

Tal entendimento está equivocado, pois, a nosso ver, a simples redução de passivo tributário em razão de remissão de dívida não preenche os requisitos necessários à sua caracterização como receita. Dessa forma, sequer seria necessária a edição de norma prevendo expressamente a não incidência de PIS e COFINS sobre os descontos obtidos em qualquer parcelamento. Trata-se, portanto, de hipótese de não incidência. Por esse motivo, também não concordamos com as decisões proferidas pelos TRFs que mantiveram a tributação, pelo PIS e pela COFINS, de reduções de multa e juros obtidos no âmbito do PERT.

Nesse sentido, concordamos com a posição sustentada pela decisão proferida pelo CARF no acórdão 3301-006.725 (Caso Braskem) e pelo TRF4 na apelação cível 5058569-38.2016.4.04.7100. Ambas envolveram perdão de dívida obtido no âmbito de programa de parcelamento cuja legislação regente não previa a não tributação dos descontos e reduções pelo PIS e pela COFINS. As decisões consignaram que a simples dispensa ou diminuição do valor de uma obrigação não é sinônimo de receita.

CONCLUSÃO

Por tudo o que foi exposto, a posição adotada neste trabalho é contrária ao entendimento adotado pelo fisco federal, que se baseia em normas contábeis para avaliar quando o contribuinte auferiu receita sujeita à tributação. Receita contábil e receita jurídico tributária são conceitos distintos. A receita passível de tributação é instituto próprio do direito.

Para a contabilidade é irrelevante a natureza da operação que motivou o registro da receita. Ao direito, porém, essa natureza é de extrema importância. Por mais que possam ensejar um lançamento a crédito no resultado e serem considerados receita contábil, os frutos de determinadas operações podem não ser considerados receita tributária se não apresentarem todos os elementos amplamente retratados nos capítulos acima. Nesse cenário, o encaixe do perdão de dívida no conceito contábil de receita não necessariamente implica a sua adequação ao conceito homônimo utilizado pelo direito tributário. A possibilidade de o PIS e a COFINS virem a incidir sobre o perdão de dívida requer que o negócio jurídico realizado ostente as características do conceito estabelecido juridicamente.

Porém, como se verifica pelas decisões encontradas, as autuações lavradas para a cobrança de PIS e COFINS sobre operações envolvendo remissões de dívida se furtam de verificar se o evento subjacente ocorrido no plano social apresenta todas as características necessárias à sua configuração como fato jurídico tributário.

A jurisprudência administrativa e judicial existente até o momento tende a acompanhar a posição da administração tributária federal. A nosso ver, contudo, esses precedentes não estão alinhados ao conceito tributário de receita alicerçado em sólido repertório que a doutrina e tribunais superiores vêm construindo há anos. Destaca-se, ainda, que o posicionamento do STF é pacífico no sentido de que o reconhecimento de uma receita na contabilidade do contribuinte não significa o auferimento de receita para fins tributários.

O perdão de dívida, em sua versão clássica, não traduz receita para fins tributários pois não representa onerosidade ao remetido. Dessa forma, não configura contraprestação por qualquer atividade exercida pelo destinatário do perdão, nem é destinado à remuneração por uso oneroso de direito, venda de bens ou prestação de serviços. Nos casos em que perdão não está atrelado a ingresso de recursos financeiros em momento anterior, sequer é possível cogitar da sua aptidão para provocar aumento patrimonial, ficando, nesse caso, evidente que se trata de simples hipótese de redução de custo ou despesa.

Ressalva-se que as colocações acima não se aplicam à dívida perdoada sob a condição de o remitido realizar contraprestação em benefício do credor, uma vez que, nessa hipótese, o perdão adquire caráter contraprestacional ou remuneratório. Se os demais elementos discutidos estiverem presentes, como ingresso de recursos financeiros em definitivo e potencial para aumento patrimonial, seria possível alegar que o perdão é capaz de gerar o reconhecimento de receita pelo seu beneficiário. Há, porém, quem diga que, nessa hipótese, não se está diante de ato remissivo, já que ausente a gratuidade.

O perdão deixa de ser fruto de mera liberalidade à medida que sua concessão é condicionada à obtenção de vantagem de cunho econômico pelo credor. Liberalidade e onerosidade, neste contexto, são mutuamente excludentes. De qualquer maneira, o que irá definir se o negócio jurídico atrai a incidência de PIS e COFINS é a análise dos elementos do caso concreto e a eventual adequação destes ao conceito de receita jurídico tributário, e não o fato de que o perdão poderá ter motivado um registro de receita na contabilidade da pessoa jurídica.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6.ed. 19.tir. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

ATALIBA, Geraldo. Imposto sobre serviços: empresas de propaganda: conceito de receita e critérios de lançamento. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 107, p. 358-368, jan./mar. 1972. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/36490/35264>.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

BARRETO, Aires Fernandino. ISS - atividade-meio e serviço-fim. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 72-97, fev. 1996.

BARRETO, Paulo Ayres; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. Os limites à autonomia conceitual em matéria tributária: uma análise dos arts. 109 e 110 do Código Tributário Nacional. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coords.). *Direito tributário contemporâneo: 50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BIANCO, João Francisco. Aparência econômica e natureza jurídica. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

BIANCO, João Francisco; PEDROSA JUNIOR, Marcio. Condições para um diálogo normativo entre o direito contábil e o direito tributário. In: ZILVETI, Fernando Aurélio; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Direito tributário: princípio da realização no Imposto sobre a Renda - Estudo em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. São Paulo: Editora IBDT, 2019.

BIFANO, Elidie Palma. Contabilidade e direito: a nova relação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010.

BIFANO, Elidie Palma. A evolução do regime contábil tributário no Brasil. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Base imponible do ISS e das contribuições para o Pis e a Cofins. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre São Paulo, v. 2, n. 10, p. 21-26, nov./dez. 1999.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Empresas prestadoras de serviço de recrutamento de mão-de-obra temporária e base de cálculo do ISS. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 5, p. 13-18, fev. 1996.

BRITTO, Lucas Galvão de. Notas sobre a regra-matriz de incidência tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 115, p. 84-95, 2012.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”. Direito e sua autonomia – o paradoxo da interdisciplinariedade. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo*, v. 102, p. 441-456, jan./dez. 2007. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67763/70371>.

CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Constructivismo lógico-semântico*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020. v. 3.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Derivação e positivação no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 7. ed. rev. São Paulo: Noeses, 2018.

CHARNESKI, Heron. O conceito de receita: paralelos e distâncias contábeis na sua construção jurisprudencial. *Revista de Direito Contábil Fiscal*, São Paulo, v. 2, n. 4, p. 107-128, jul./dez. 2020.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: contratos*. 9. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020. v. 3.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil: obrigações e responsabilidade civil*. 8. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2020. v. 2.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC. *Resolução CFC nº 530/81*. Aprova Princípios Fundamentais de Contabilidade. Norma NBC – T 1. Disponível em: https://www2.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?codigo=1981/000530. Acesso em: 22 jun. 2022.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. O conceito de receita, recuperação judicial e a tributação do *haircut*. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; Ogassawara, Leonardo; Przepioroka, Michell. *Contribuições: evolução jurisprudencial no CARF, STJ e STF*. 1. ed. São Paulo: MP, 2022.

DANIEL NETO, Carlos Augusto; BOZZA, Fábio Piovesan. Um tributo ao perdão – a incidência de PIS/COFINS sobre a remissão de dívidas. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, n. 41, p. 135-155, 1º sem. 2019. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/598/847>.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 22. ed. rev. e atual. de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Editora Saraiva, 2007. v. 2.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro: teoria geral do direito civil*. 29. ed. rev. e atual. de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. v. 1.

FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson. A implementação do *hedge accounting* como mecanismo de governança corporativa e suas virtuosas consequências para fins da tributação sobre o lucro. In: PINTO, Alexandre Evaristo *et al.* (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2020.

FLORES, Eduardo; CARVALHO, Nelson; BRAUNBECK, Guilherme. Escolhas contábeis: delimitações funcionais para relação jurídico-contábil. In: SILVA, Fábio; MURCIA, Fernando Dal-Ri; PINTO, Alexandre Evaristo (Orgs.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. São Paulo: Atlas, 2021. v. 2, p. 143-168.

FLUSSER, Vilém. *Língua e realidade*. Organização de Gustavo Bernardo Krause. São Paulo: Annablume, 2010.

GAMA, Tácio Lacerda. *Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade*. 3. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência legitimação. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (Coeditores). *Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Noeses, 2009.

GELBCKE, Ernesto Rubens; SANTOS, Ariovaldo dos; IUDÍCIBUS, Sergio de; MARTINS, Eliseu. *Manual de contabilidade societária: aplicável a todas as sociedades: de acordo com as normas internacionais e do CPC*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações*. 19. ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. v. 2.

GRECO, Marco Aurélio. Cofins na Lei 9718/98 - variações cambiais e regime de alíquota acrescida. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 50, p. 110-151, nov. 1999.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. O perdão de dívida e a sua tributação pelo Imposto de Renda. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, p. 93-99, fev. 2014.

HESSEN, Johannes. *Filosofia dos valores*. Coimbra: Almedina, 2001.

IUDÍCIBUS, Sergio de *Teoria da contabilidade*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Constructivismo lógico semântico*. São Paulo: Noeses, 2014. v. 1.

LOPES, Alexsandro Broedel; TUBA, Gabriela. Perdão de dívida e seus reflexos contábeis e tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, ano 40, n. 50, p. 467-476, 1º quadr. 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2170/1960>.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Regras de competência e a textura aberta da linguagem natural. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, ano 40, n. 50, p. 183-

199, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2148/1936>.

MARQUES, Thiago de Mattos. Receita tributável e redução de dívidas na recuperação judicial. *Revista Direito Tributário Atual*, IBDT, São Paulo, n. 46, p. 438-460, 2º sem. 2020. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1116/43>. <http://dx.doi.org/10.46801/2595-6280-rdta-46-18>.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. PIS e Cofins: não incidência sobre o reembolso, feito pela Eletrobrás, com recurso da CDE (Lei nº 10.438/02 e Decreto nº 4541/02 às usinas termelétricas, do custo do carvão mineral nacional utilizado como combustível: sua não-inclusão no conceito de renda, base de cálculo das contribuições objeto do art. 195, I, "b", da CF devidas pela usina. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 122, p. 132-144, nov. 2005.

MARTINS, Natanael. A figura da primazia da substância sobre a forma em contabilidade e em direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2012. v. 3.

MARTINS, Natanael. A nova contabilidade pós medida provisória 627/2013: normas contábeis e normas de tributação: dois corpos distintos de linguagem e de aplicação. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel. *Controvérsias jurídico-contábeis*: (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2014. v. 5.

MARTINS, Natanael. A realização da renda como pressuposto de sua tributação. Análise sobre a perspectiva da nova contabilidade e do RTT. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010. p. 346-356.

MCNAUGHTON, Charles William; JESUS, Diógenes Teófilo de; SUKAR, Rayane Dornelas. Cibernética jurídica: entre o direito tributário e a contabilidade. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v. 5, n. 26, p. 13-35, set./out. 2020.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. *Fundamentos do Imposto de Renda (2020)*. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário - IBDT, 2020. v. 1.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 16. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. *Finanças e demonstrações financeiras da companhia: conceitos fundamentais*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1989.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral de direito civil*. Atual. Maria Celina Bodin de Moraes. 30. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2017. v. 1.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. Atual. Guilherme Calmon Nogueira da Gama. 27. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2015. v. 2.

ROCHA, Sergio André. A hermenêutica jurídica sob o influxo da hermenêutica filosófica de Hans-Georg Gadamer. In: PRETO, Raquel Elita Alvez (Coord.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: IASP, 2015. p. 467-484.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves F. da. Direito tributário e contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas ciências. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 132, p. 211-238, jan./fev. 2017.

STRECK, Lenio Luiz. *O que é isto – decido conforme minha consciência?* 4. ed. rev. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

TAKATA, Marcos. A conexão da contabilidade com o direito tributário, direito contábil e direito tributário. In: MOSQUERA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (Coords.). *Controvérsias jurídico-contábeis* (aproximações e distanciamentos). São Paulo: Dialética, 2010.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. A estrutura lógica das normas jurídicas. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). *Lógica e direito*. São Paulo: Noeses, 2016.

VILANOVA, Lourival. *Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

VOLI, Ugo. *Manual de semiótica*. São Paulo: Loyola, 2015.

ZOMER, Sílvia Regina. *O tempo jurídico e a homologação tácita*. 2016. 186f. Tese (Doutorado em Direito) – Programa de Estudos Pós-Graduados em Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC/SP, São Paulo, 2016.

APÊNDICE – LISTA DE DECISÕES IDENTIFICADAS²²¹

Tribunal	Data decisão	Número acórdão
CARF	18/11/2021	1201-005.481
CARF	10/8/2021	9101-005.670, 9101-005.671, 9101-005.673, 9101-005.674
CARF	15/8/2018	1401002.834
CARF	4/1/2015	1102-001.288
CARF	11/11/2014	9101-002.052
CARF	29/7/2014	1103001.082
CARF	11/1/2014	1401-001.113, 1401-001.114
CARF	6/11/2013	1402001.495
CARF	10/9/2013	1401-001.041
CARF	10/4/2013	1802-001.617, 1802-001.618, 1802-001.295
CARF	18/5/2010	1802-000.476
CARF	13/5/2009	1301-000.071 (105-00071)
CARF	16/12/2008	101-97.057
CARF	8/12/2008	197-00082
CARF	21/9/2021	3302-011.708, 3302-011.709, 3302-011.710, 3302-011.711, 3302-011.712, 3302-011.713, 3302-011.714, 3302-011.715, 3302-011.716, 3302-011.717, 3302-011.718
CARF	10/8/2021	9101-005.674
CARF	22/8/2019	3301-006.725
CARF	20/3/2019	9303-008.341
CARF	30/1/2019	3302-006.474, 3302-006.473
CARF	17/4/2018	3302005.382
CARF	20/3/2018	3402004.969, 3402004.970, 3402-004.971
CARF	28/2/2018	3402-004.954
CARF	30/3/2017	3402004.002
CARF	18/5/2016	3402003.076
CARF	17/3/2016	3201-002.117
CARF	4/10/2011	1802000.984
CARF	25/5/2010	3403-00.395, 3403-00.393
CARF	17/6/2016	3402-003.071
CARF	17/1/2020	2202-005.910
CARF	3/4/2017	2401-004.690

²²¹Para as pesquisas de jurisprudência realizadas junto ao CARF e Tribunais Regionais Federais foram utilizados os seguintes termos: “Remissão de dívida”, “perdão de dívida”, “extinção de dívida”, perdão e dívida e pis e cofins. Para as pesquisas conduzidas junto aos Tribunais de Justiça foram utilizados os termos perdão e remissão e itcmd ou itd ou itcd.

CARF	2/5/2016	2402-005.298
TRF-3	10/3/2023	5003240-67.2021.4.03.6106
TRF-4	2/3/2023	5005562-29.2019.4.04.7100
TRF-4	14/2/2023	5019567-32.2019.4.04.7108
TRF-4	18/10/2022	5000663-65.2022.4.04.7105
TRF-4	17/8/2022	5079369-19.2018.4.04.7100
TRF-5	20/7/2022	0812716-04.2017.4.05.8100
TRF-4	15/7/2022	5058569-38.2016.4.04.7100
TRF-3	12/7/2022	5001400-73.2019.4.03.6144
TRF-4	15/3/2022	5019278-51.2018.4.04.7200
TRF-4	15/3/2022	5003489-92.2021.4.04.7107
TRF-4	4/3/2022	5007041-71.2016.4.04.7000
TRF-3	11/2/2022	5005714-57.2020.4.03.6102
TRF-1	30/7/2021	1011182-17.2018.4.01.3800
TRF-3	10/2/2021	5002526-13.2021.4.03.6105
TRF-3	5/2/2021	0005860-34.2016.4.03.6100
TRF-5	13/10/2020	0804969-05.2019.4.05.8400
TRF-4	22/6/2020	5017835-06.2020.4.04.7100
TRF-4	15/2/2023	5009133-42.2018.4.04.7100 (5004806-21.2018.4.04.7111, 5022240-35.2018.4.04.7107)
TJSP	22/11/2016	0004536-14.2011.8.26.0602
TJSP	20/5/2014	0006243-86.2011.8.26.0482
TJSP	20/9/2017	0004537-96.2011.8.26.0602
TJSP	13/8/2018	8000594-79.2013.8.26.0014