

# UM NOVO OLHAR SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA REDUÇÃO DO PASSIVO FISCAL DECORRENTE DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA À LUZ DOS RECENTES PRONUNCIAMENTOS JUDICIAIS

Álvaro Feitosa Filho<sup>1</sup>

---

**SUMÁRIO:** 1. Introdução; 2. O instituto da transação tributária no Direito brasileiro; 3. O conceito contábil de receita e a tributação dos descontos decorrentes da transação tributária; 4. A questão à luz dos recentes pronunciamentos dos Tribunais Regionais Federais; 5. Um novo olhar sobre a tributação da redução do passivo fiscal na transação tributária; 6. Conclusão; Referências bibliográficas.

**RESUMO:** Este trabalho analisa a incidência de Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)/Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS) sobre a redução do passivo fiscal da pessoa jurídica, decorrente dos descontos obtidos com a celebração de transação tributária. Para isso, analisa o conceito de receita à luz dos pronunciamentos contábeis e de decisões judiciais. Ao final, propõe um novo olhar sobre o tema, justificando, com base na contabilidade, a incidência dos tributos sobre tal base econômica.

**PALAVRAS-CHAVE:** Contabilidade. Transação Tributária. Receita.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Tributário pela FGV-SP e Membro do Núcleo de Direito Tributário do Mestrado Profissional da mesma instituição. Procuradoria Geral do Estado de São Paulo.

## 1. INTRODUÇÃO

Os caminhos do Direito Tributário e da Contabilidade seguem rotas vizinhas e, em diversos momentos, acabam por se entroncar. Ao direcionar seu olhar para o mercado, com o objetivo de identificar bases econômicas sobre as quais possa incidir a cobrança tributária, esse ramo do direito acaba por deparar-se, não raro, com a ciência encarregada de retratar a realidade econômica das organizações.

A respeito dessa relação, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva leciona que Direito Tributário e contabilidade “interagem, criando um sistema de dependência parcial, na medida em que ora seus critérios coincidem, socorrendo-se uma ciência das normas da outra, ora os critérios de uma e outra divergem, embora convivam para atender aos desideratos de cada uma destas ciências”.<sup>2</sup> O surgimento de novos instrumentos tributários é, portanto, também uma fonte de novas questões relacionadas à contabilidade.

Este artigo busca analisar, em breves considerações, a caracterização da redução do passivo fiscal decorrente dos descontos concedidos no âmbito de programas de transação tributária instituídos pela União, estados e municípios, como receita para fins tributários, atraindo a incidência do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ)/Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e do Programa de Integração Social (PIS)/Contribuição de Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A importância do estudo do tema é cristalina, tendo em vista que, desde 2020, a transação tributária vem ganhando espaço como via de solução extrajudicial de litígios e de obtenção de conformidade fiscal pelos agentes econômicos.

Considerando os vultuosos numerários envolvidos nesses acordos de transação, é de extrema importância que o contribuinte tenha conhecimento dos riscos envolvidos na entabulação do acordo, entre os quais a incidência de tributos sobre o benefício obtido. Também ao ente público, especialmente o federal, é necessário ter definição sobre a possibilidade

---

2 SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes 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, 2017.

ou não de cobrança de tributos nessa ocasião, de modo a evitar, de um lado, a renúncia imotivada de receitas, e, de outro, a cobrança injusta e indevida.

Em um primeiro momento, teceremos considerações gerais sobre a consensualidade administrativa e o instituto da transação tributária no Direito Brasileiro, com foco nas experiências da União Federal e do estado de São Paulo. Serão identificadas as transigências envolvidas nesses programas e seu efeito de redução do passivo fiscal; em seguida, será apresentada a discussão sobre o conceito contábil e o conceito jurídico de receita. Nesse momento, discutiremos a posição adotada pelo Fisco sobre o assunto e faremos apontamentos sobre o relevante trabalho de Henrique Roth Isfer,<sup>3</sup> que sistematizou a diferença entre os dois institutos, concluindo não ser aplicável o conceito contábil à definição da hipótese de incidência tributária.

Na sequência, apresentaremos dois julgados de Tribunais Federais, proferidos no ano de 2021, que apontam novos caminhos no entendimento da matéria, ao considerar a redução do passivo fiscal como parte do conceito de receita, apta a atrair a cobrança dos mencionados impostos e contribuição. Por fim, proporemos um novo olhar sobre a questão, apresentando as conclusões do trabalho.

## **2. O INSTITUTO DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO**

A promulgação da Constituição Federal de 1988, inspirada por uma ideologia de ampla proteção aos direitos individuais, especialmente pela via do acesso à justiça, teve como um de seus efeitos a expansão do contencioso judicial tributário. O aumento desenfreado do número de demandas fiscais levadas à apreciação do Poder Judiciário, em níveis superiores à sua própria capacidade de oferecer respostas em tempo razoável, conduz à inevitável pergunta: seria mesmo a jurisdição estatal a porta mais adequada para submissão das controvérsias fiscais?

---

3 ISFER, Henrique Roth. *Os conceitos jurídico e contábil de receita: uma análise aplicada à diminuição do passivo fiscal na transação tributária*. São Paulo: FGV Direito SP, 2021.

Nesse contexto, procuradorias e contribuintes passam a demonstrar interesse cada vez maior em outros meios de soluções de disputas tributárias e a questionar em que hipóteses eles seriam mais eficientes que o tradicional pronunciamento do Poder Judiciário para solucionar problemas concretos. Emergem, em resposta, os ajuizamentos seletivos, a mediação, a transação, o negócio jurídico processual, a arbitragem tributária, entre outros instrumentos de racionalização da cobrança da dívida ativa.

Há muito, a literatura especializada deixou de adotar, para referir-se a esses métodos, a expressão “meios alternativos de resolução de conflitos”, passando a referir-se a meios “adequados”. Conforme Leonardo Carneiro da Cunha,<sup>4</sup> isso deriva do entendimento de que, dadas as naturezas distintas de cada tipo de conflito, para cada um deles haverá uma forma mais apropriada de composição, não possuindo a jurisdição tradicional primazia sobre os demais meios. É possível e desejável a integração desses mecanismos até a satisfatória finalização da demanda.

Do ponto de vista das Procuradorias, é recorrente a invocação, como óbice à implementação de meios de cobrança diversos da jurisdição, do postulado da indisponibilidade do crédito tributário. Esse argumento parte da tradicional definição do tributo, que seria uma “prestação pecuniária compulsória, diversa de multa, instituída por lei e cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada”.<sup>5</sup> O caráter vinculado da atividade de cobrança tributária representaria um impedimento à abdicação, por parte do ente público, de parte do valor devido, ou mesmo à renúncia à jurisdição estatal, substituindo-a por outras instâncias resolutórias.

Tamanha resistência merece críticas de diversas naturezas. Em primeiro lugar, por não se compatibilizar com a ideologia consensualista que motiva a administração pública contemporânea. Conforme diagnosticado por Bruno Megna, “a sociedade atual não só demanda por eficiência, mas demanda também mais participação nas decisões que

---

4 CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

5 BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

lhes afetam, seja por sede de mais participação democrática, seja por sede de mais autonomia do indivíduo”.<sup>6</sup>

Passando para o plano normativo, é amplamente aceito que os direitos patrimoniais do Estado podem ser dispostos para realização do interesse público. Nesse sentido, o próprio Código Tributário Nacional prevê, há décadas, a transação como causa de extinção do crédito tributário. Fica claro, portanto, que a adoção de meios diferentes da propositura da ação judicial não só é possível, mas que é incentivada pelo arcabouço normativo brasileiro.

Paradigmático, nesse contexto, o Acórdão n° 2497/2018,<sup>7</sup> proferido pelo Tribunal de Contas da União (TCU) que, reconhecendo a perda arrecadatória gerada pela insistência na cobrança judicial de créditos irrecuperáveis e, paralelamente, a ineficiência dos parcelamentos incentivados concedidos sem critério definido a devedores com boa capacidade de pagamento, recomendou medidas como a elaboração de *rating* de devedores, a concessão de descontos diferenciados para débitos com menor probabilidade de recuperação e a ênfase maior na cobrança de dívidas inscritas nos últimos cinco anos.

Nos dizeres de Grognet e Dias,

com vantagens, portanto, a transação na dívida ativa passa a ocupar espaço da política pública de refinanciamento, antes concedida sem critério algum, com balizas referenciadas na necessidade de, dentre outros aspectos, “assegurar aos contribuintes em dificuldades financeiras nova chance para a retomada do cumprimento das obrigações tributárias e fundiárias correntes”.<sup>8</sup>

---

6 MEGNA, Bruno Lopes. Fazenda Pública e meios consensuais de solução de conflitos ou “enfrentando o Leviatã nos novos mares da consensualidade”. *Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo*, São Paulo, n. 82, p. 1-14, 2015.

7 TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. Acórdão n° 2497/2018. Auditoria que teve por objeto avaliar a eficiência da recuperação de créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União – DAU. Rel. Min. José Múcio Monteiro. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo\\*/NUMACORDAO:2497%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:'Plen%C3%A1rio'/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo*/NUMACORDAO:2497%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:'Plen%C3%A1rio'/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0). Acesso em 22 dez 2022.

8 GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Transação tributária federal como ferramenta de transformação social. *In*: BOSSA, Gisele Barra *et al.* (coord.). *Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário*. São Paulo: Almedina, 2022.

As recomendações deram ensejo à regulamentação, pela União Federal, do instituto da transação tributária. A iniciativa inspirou outros entes da Federação a lançar mão desse instrumento, com destaque para o estado de São Paulo, também provocado por sua corte de contas, no Processo Tribunal de Contas do Estado (TCE) nº 2347/989/19.

Nesse contexto, a União Federal editou a Lei nº 13.988/2020,<sup>9</sup> instituindo a via da transação terminativa de litígios para débitos federais de natureza tributária e não tributária. Esse mecanismo ganhou contornos mais claros com a regulamentação feita pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (PGFN), por meio da Portaria PGFN nº 9.917/2020<sup>10</sup> e atos normativos subsequentes.

Entre as transigências oferecidas aos contribuintes que optam por celebrar o acordo com a União, estão previstos descontos sobre os débitos considerados irrecuperáveis ou de difícil recuperação pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; parcelamento; diferimento ou moratória; flexibilização das regras para aceitação, avaliação, substituição e liberação de garantias; flexibilização das regras para constrição ou alienação de bens; e utilização de créditos reconhecidos em decisão transitada em julgado ou de precatórios federais para pagamento.

Paralelamente, o estado de São Paulo também procurou se aparelhar de uma via autocompositiva de resolução de controvérsias tributárias, editando a Lei nº 17.293/2020<sup>11</sup> que, na mesma toada, institui a transação tributária em âmbito estadual, a ser empreendida pela Procuradoria Geral do Estado (PGE). A norma foi regulamentada pela Resolução PGE nº 27/2020<sup>12</sup> e pela Portaria SubG CTF nº 20/2020.<sup>13</sup>

9 BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e nº 10.522, de 19 de julho de 2002. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 14 abr. 2002.

10 BRASIL. Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, p. 49, 16 abr. 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=108608>. Acesso em: 22 dez. 2022.

11 SÃO PAULO. Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas. *Diário Oficial do Estado de São Paulo*: São Paulo, 15 out. 2020.

12 SÃO PAULO. Resolução PGE nº 27, de 20 de novembro de 2020. Disciplina a transação terminativa de litígios relacionados à dívida ativa inscrita. Disponível em: <https://www.dividaativa.pge.sp.gov.br/transacao/pages/legislacao/resolucoes.jsf?param=1416>. Acesso em 22 dez 2022.

13 SÃO PAULO. Lei nº 17.293...

O programa estadual oferece, como transigências, descontos sobre os juros e multas fixados, parcelamento, diferimento ou moratória, e substituição ou alienação de bens dados em garantia de execução fiscal.

A experiência se repete em outros estados e municípios que vêm desenvolvendo programas de transação para regularização da dívida ativa, os quais não serão detalhados no presente trabalho.

Embora o Código Tributário Nacional (CTN) haja incluído a transação entre as causas de extinção do crédito tributário, a doutrina especializada, ao debruçar-se sobre a positivação do mecanismo, especialmente em âmbito federal, entende que não se trata disso: em verdade, a transação funcionaria como uma espécie de procedimento preparatório para a extinção, a qual consoma-se, posteriormente, por outro meio, como o pagamento. Nas palavras de Lázaro Reis Pinheiro,

A transação tributária, longe de possuir a eficácia extintiva que o artigo 156, III, do CTN expressamente “lhe atribui”, é instituto de efeitos jurídicos marcadamente processuais e funciona como um mecanismo preparatório da eficácia extintiva, permitindo que o Fisco e o sujeito passivo entabulem os meios para que se opere a extinção da obrigação tributária, o que, em última espécie, se dá pelo pagamento.<sup>14</sup>

Fato é que, não em todos os casos, mas em parte relevante deles, ao lado da extinção de parte do crédito tributário pelo pagamento, a transação permitirá a redução do passivo fiscal do contribuinte, que se dá por meio da concessão de descontos sobre o valor devido – seja abarcando exclusivamente os juros e multa, como no caso paulista, seja atingindo também o principal, como no caso federal, para os débitos reconhecidos como incobráveis.

É certo que, ao olhar do ente público, tais descontos não configuram renúncia de receita a atrair a aplicação das cautelas do art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal, seja pela baixa expectativa de recuperação dos créditos envolvidos no acordo, cujo custo de cobrança superaria o

---

14 SILVA, Lázaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária. In: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). *Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

efetivo benefício obtido; seja pela manifesta bilateralidade do instituto, que demanda que as transigências oferecidas pelo ente público correspondam às concessões feitas pelo particular que adere ao programa.

Ainda assim, pelo lado do particular, as concessões feitas pelo ente público decorrentes da celebração de acordo de transação tributária, quando dadas na forma de descontos, representam uma diminuição do passivo sem correspondente no ativo, com acréscimo ao patrimônio líquido da pessoa jurídica. Isso porque as concessões exigidas do contribuinte – ainda que sejam indispensáveis para que se caracterize a reciprocidade de renúncias própria do instituto em questão – não possuem expressão patrimonial que permita sua quantificação para fins contábeis.

Essas concessões consistem em renúncia aos direitos em que se fundem ações judiciais presentes ou futuras que levem à discussão judicial do crédito tributário; desistência de recursos administrativos; oferecimento de garantias; compromisso de regularizar débitos que venham a ser inscritos em dívida ativa após a celebração do acordo; dever de prestar informações requeridas pelo ente público a respeito da situação econômica da empresa, entre outros. Como se vê, não se trata de transigências que possam ser registradas como ativos no balanço contábil, razão pela qual a redução do passivo resultará em inevitável aumento do patrimônio líquido da pessoa jurídica.

Resta saber, portanto, se essa anotação no passivo sem correspondente no ativo leva à possibilidade de considerar o desconto fornecido no contexto da transação como receita para fins jurídico-tributários. Em outras palavras, é necessário entender se essa operação é apta a caracterizar o fato gerador do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS.

### **3. O CONCEITO CONTÁBIL DE RECEITA E A TRIBUTAÇÃO DOS DESCONTOS DECORRENTES DA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

A Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro adotada pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), por meio do **Pronunciamento Técnico nº 00**, fornece o seguinte conceito contábil de receita:

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).<sup>15</sup>

O Pronunciamento nº 47 do CPC, por sua vez, voltando-se para o caso específico de contratos com clientes, conceitua a receita da seguinte maneira:

Aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil, originado no curso das atividades usuais da entidade, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, e que não sejam provenientes de aportes dos participantes do patrimônio.<sup>16</sup>

Trata-se de conceituação ampla, a que se amolda perfeitamente o aumento do patrimônio líquido decorrente da redução do passivo tributário, sem correspondente no ativo, em razão das transigências próprias do acordo de transação tributária.

Os conceitos acima não exigem que haja ingresso, no caixa da empresa, de recursos novos capazes de agregar positivamente ao patrimônio do contribuinte. Ao contrário, a estrutura conceitual é expressa ao considerar englobada pelo conceito de receita a diminuição de passivo, exemplificando o perdão de dívida como origem de decréscimo apto a ser qualificado como tal. Analogamente, é possível inferir que o desconto dado como concessão no contexto da transação, ao qual correspondem apenas transigências sem expressividade contábil, enquadra-se na mesma categoria.

A adoção do conceito contábil de receita vem influenciando a Receita Federal a entender que a redução do passivo fiscal caracteriza fato gerador do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS, conforme ficou claro na Solução de Consulta (COSIT) nº 65/2019, que não versava

---

15 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 00 (R2): Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília, DF: CPC, 2019.

16 COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. CPC 47: receita de contrato com cliente. Brasília, DF: CPC, 2016.

propriamente sobre acordo de transação, mas sobre o Programa Especial de Regularização Tributária (PERT). Ocorre que, já discutidas as diferenças entre transação e parcelamento incentivado, é possível identificar as semelhanças entre os programas – mormente o fato de que ambos oferecem descontos para o pagamento do tributo devido, ainda que baseada em critérios distintos. É possível, nessa toada, supor que a conclusão adotada para um deve ser estendida ao outro.

Na ocasião, o órgão consultado asseverou:

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. Evidentemente que caso na apropriação dos juros e multas compensatórias a empresa tenha aproveitado as despesas para redução da base de cálculo dos tributos, a reversão ou a recuperação dessas parcelas deverá compor a base de cálculo dos tributos no momento em que revertidas ou recuperadas.<sup>17</sup>

No mesmo sentido, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), em diversos acórdãos, entre os quais o 9303-008.341, prolatado pela 3ª Turma de 2009, fez coro ao entendimento de que

a redução do Passivo sem uma contrapartida do Ativo, em razão de remissão parcial de dívida, aumenta o patrimônio da pessoa jurídica e, como tal, representa receita operacional sujeita à incidência do PIS e da COFINS, independentemente da denominação da operação que proporcionou o ganho.<sup>18</sup>

Em trabalho paradigmático sobre o tema, com enfoque específico na transação tributária, Henrique Roth Isfer defendeu posição **contrária à dos órgãos administrativos**. Sem negar que os descontos possuem natureza de receita para fins contábeis, o autor colaciona argumentos que

17 BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 65/2019. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, seção 1, p. 70, 29 mar. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99650>. Acesso em: 22 dez 2022.

18 BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. *Acórdão 9303-008.341*. Relator: Tatiana Midori Migiyama, 20 mar. 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7708427>. Acesso em: 22 dez. 2022.

apontam não se tratar de receita para fins jurídicos. Desse modo, estaria obstado o fenômeno da incidência tributária referente ao IRPJ/CSLL e ao PIS/COFINS, por falta de amálgama entre o fato imponível e a hipótese de incidência.<sup>19</sup>

Na construção do seu raciocínio, o autor destaca que as normas jurídicas e as normas contábeis não se encontram vinculadas ou sobrepostas, mesmo porque cada um desses ramos está albergado pela autonomia científica. Nesse sentido, aponta que as normas jurídicas e contábeis sofreram, no Brasil, relevante processo de distanciamento, especialmente após a entrada em vigor da Lei nº 12.973/2014, de modo que a contabilidade das empresas deixou de ser orientada pela legislação fiscal e passou a adotar o padrão International Financial Reporting Standards (IFRS).<sup>20</sup>

Com efeito, reconhecida a importância da contabilidade para fins de identificação das bases tributáveis, não pode haver uma relação de determinismo entre os dois ramos, de modo que os conceitos necessários à identificação da incidência tributária devem ser pesquisados nas próprias leis e princípios que regem o Direito Tributário.

No contexto dessa separação, o autor advoga pela existência de um conceito jurídico de receita, diverso do conceito contábil definido pelo CPC 47, o qual deveria ser considerado para fins de incidência tributária.<sup>21</sup>

Esse conceito é retirado do voto condutor proferido pela ministra Rosa Weber no Recurso Extraordinário nº 606.107, julgado em 22 de maio 2013. Na ocasião, discutia-se o direito à desoneração da incidência do PIS e da COFINS sobre as transferências a terceiros de créditos de ICMS decorrentes de exportação. A corte entendeu que não configura receita o aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior, não sendo cabível, portanto, a cobrança das contribuições.

Em seu voto, a ministra, tomando por empréstimo conceitos advindos do direito financeiro e orçamentário, formula o conceito jurídico de

---

19 ISFER, op. cit.

20 Ibidem.

21 Ibidem.

receita a seguir: “o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições”.<sup>22</sup>

O antagonismo entre o conceito contábil e o conceito jurídico reside precisamente na expressão “novo e positivo”, mais restrita que a expressão “fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos”. Ao que parece, no entender da ministra Rosa Weber, apenas os fluxos de entrada representariam receita para fins jurídicos, enquanto as demais formas de aumento do patrimônio líquido não estariam enquadradas nessa categoria.

É nesse contexto que Isfer chega à conclusão a seguir:

Considerando a remissão da dívida fiscal, prevista nos acordos de transação tributária, como extinção parcial de obrigação antes consolidada, nada obstante o enquadramento como receita para fins contábeis, não se mostra possível identificá-la como ingresso financeiro novo e positivo, nos termos cunhados pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>23</sup>

Em que pesem os relevantes argumentos elencados pelo autor e, especialmente, o respaldo concedido pelo pronunciamento do STF, instância decisória máxima em matéria constitucional, é preciso observar se a jurisprudência irá se encaminhar no sentido preconizado ou corroborará o entendimento adotado atualmente pela COSIT e pelo CARF. Isso porque o caso concreto usado por referência analisa situação substancialmente distinta, podendo haver novas conclusões quando os juízos se depararem com a questão do perdão de dívidas e, especificamente, dos descontos decorrentes de transação tributária.

Recentes pronunciamentos de Tribunais Regionais Federais oferecem indícios sobre a orientação a ser adotada pela jurisprudência, ainda que a questão não tenha sido enfrentada de modo específico pelas cortes superiores, especialmente pelo STF, onde deve ser decidida de modo definitivo.

22 SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. Recurso Extraordinário nº 606.107/RS. Rel. Min. Rosa Weber. Julgado em: 22 maio 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>. Acesso em 22 dez. 2022.

23 ISFER, op. cit., p. 14.

#### **4. A QUESTÃO À LUZ DOS RECENTES PRONUNCIAMENTOS DOS TRIBUNAIS REGIONAIS FEDERAIS**

Há ao menos dois acórdãos recentes, proferidos por Tribunais Regionais Federais, em sede de apelação, que enfrentaram a questão da tributação sobre a receita decorrente de redução do passivo fiscal.

Em julho de 2021, a 7ª Turma Ampliada do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF-01) negou provimento ao Recurso de Apelação no Processo nº 1011182-17.2018.4.01.3800. Na ocasião, debatia-se justamente a incidência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS sobre o valor da redução de juros e multas obtidas em razão da adesão de seus débitos ao PERT.

Em seu voto, o relator José Amílcar Machado consignou:

Como todo benefício fiscal, relativo a qualquer tributo, provoca redução de custos e, em consequência, majoração do lucro da pessoa jurídica, entendo que o mesmo raciocínio o deve ser aplicado aos valores decorrentes da remissão dos juros de mora e da multa, uma vez que, não recolhidos aos cofres públicos, referidos valores certamente serão incluídos nas receitas da empresa e, conseqüentemente, repercutirá no seu lucro líquido para fins de incidência do IRPJ e CSLL. O mesmo entendimento deve ser aplicado ao PIS e COFINS, uma vez que os valores em questão, da mesma forma, repercutirão no faturamento/receita da empresa.<sup>24</sup>

Para chegar a essa conclusão, socorreu-se do entendimento despojado pelo Superior Tribunal de Justiça no julgamento do Recurso Especial nº 957153/PE, em que se entendeu que o aumento do lucro da empresa em decorrência de benefício tributário constitui fato gerador do IRPJ.

Retornando ao julgamento no TRF-01, a desembargadora Gilda Sigmaringa Seixas, ao proferir voto-vista acompanhando o relator, adicionou o argumento de que

---

24 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO – TRF1. Recurso de Apelação no Processo nº 1011182-17.2018.4.01.3800. 7ª Turma ampliada. Rel. Des. José Amílcar Machado. Julgado em: 30 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-1/1265198925>. Acesso em: 22 dez. 2022.

a Lei nº 13.496/2017, ao instituir o Programa Especial de Regularização Tributária – PERT, é silente sobre o repúdio à tributação de juros e multas perdoados, não se podendo, sob pena de ilegalidade, estender exceção de norma outra (Lei nº 11.941/09), pois distintos tais programas de diferimento de obrigação tributária.<sup>25</sup>

Em outros termos, entendeu a julgadora ser uma faculdade do ente público, por meio do Poder Legislativo, isentar a incidência tributária sobre os descontos, a qual deve ser exercida ao seu critério. Trata-se, portanto, de competência tributária negativa ou isentiva, cujo exercício não pode ser obrigado pelo Poder Judiciário.

Naturalmente, o raciocínio só se emprega no caso da União Federal, ou seja, quando o programa que institui os descontos, se insere na competência do mesmo ente que tributa a renda ou receita por eles gerados. Desse modo, não há que se falar em inserção em norma que discipline programa de transação de tributos estaduais ou municipais de isenção ou não incidência de IRPJ/CSLL ou PIS/COFINS. Nesse caso, estaríamos diante de evidente isenção heterônoma, repudiada pela Constituição Federal por evidente descompasso com o princípio federativo.

Na mesma toada, em março do mesmo ano, a 6ª Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região já havia se manifestado em sentido semelhante, no julgamento do Recurso de Apelação no Processo nº 5001508-68.2019.4.03.6123, ao qual se negou provimento. Na ocasião, igualmente estava em debate a incidência do PIS/COFINS sobre perdão tributário concedido no âmbito do PERT.

Em seu voto, entendeu o relator Johansom di Salvo:

Os valores renunciados quando do pagamento à vista configuram extinção definitiva do passivo contábil empresarial e, em contrapartida, receita nova no ativo contábil quando da adesão ao PERT, sujeitando-se à tributação do PIS/COFINS sob o regime não cumulativo, tomando essas contribuições por base de cálculo a receita ou o faturamento total do contribuinte – Leis 10.637/02 e 10.833/03.<sup>26</sup>

25 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO – TRF1, op. cit.

26 TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO – TRF3. **Recurso de Apelação no Processo n. 5001508-68.2019.4.03.6123**. Rel. Des. Luís Antônio Johansom Di Salvo. Julgado em: 8 mar. 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1177263622>. Acesso em 22 dez. 2022.

Um novo argumento, decorrente de interpretação histórica, foi introduzido pelo desembargador ao debate: havia, no projeto de lei que deu origem à Lei nº 13.496/17, um dispositivo que isentava expressamente a incidência de tributos federais sobre a redução do passivo tributário, o qual foi vetado pelo Presidente da República, sob o argumento de que acarretaria renúncia de receita sem estimativa de seu impacto orçamentário-financeiro, em violação direta às exigências do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) e da Lei de Responsabilidade Fiscal.

Criou-se, portanto, diante do vazio normativo, um silêncio eloquente, que conduz à conclusão de que afastar a incidência de tais tributos é uma faculdade do legislador, e não uma imposição automática decorrente do conceito jurídico de receita. “Assim, não cabe ao Poder Judiciário, em relação a favores fiscais, alterar condições fixadas em lei para o benefício fiscal ou revê-las e menos ainda tornar-se legislador positivo para criar regras inéditas”,<sup>27</sup> concluiu o magistrado.

É certo que nenhum dos julgados acima enfrenta diretamente a questão dos benefícios decorrentes da transação tributária, ainda não apreciado judicialmente, devido à novidade e ao ineditismo do instituto. É de se esperar, no entanto, que as conclusões relacionadas ao PERT sejam aplicadas também àquelas transigências, tendo em vista as semelhanças (em meio às notórias diferenças) entre os dois programas, os quais se aproximam quando se trata diminuição de passivo fiscal do sujeito passivo que a algum deles adere.

## **5. UM NOVO OLHAR SOBRE A TRIBUTAÇÃO DA REDUÇÃO DO PASSIVO FISCAL NA TRANSAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Em resumo, a discussão sobre incidência de IRPJ/CSLL e PIS/COFINS sobre o aumento do patrimônio líquido decorrente da redução do passivo fiscal, sem correspondente no ativo, em razão da obtenção de descontos oferecidos pelo Estado – categoria na qual se encontram o PERT e o programa de transação tributária – está dividida entre duas posições distintas, havendo relevantes argumentos das duas partes.

---

<sup>27</sup> Ibidem.

De um lado, o COSIT e o CARF, acompanhados pelo TRF-01 e pelo TRF-03, em decisões fracionárias, adotam o conceito contábil de receita, previsto no CPC 00 e no CPC 47 – aumento nos benefícios econômicos originado no curso das atividades usuais da pessoa jurídica, na forma de fluxos de entrada ou aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido. Assim, consideram que a redução no passivo, por extinção de parte da dívida tributária, ainda que não haja ingresso de numerário no caixa da pessoa jurídica, por si só já caracteriza receita tributável, perfazendo a hipótese de incidência do IRPJ/CSLL e PIS/COFINS.

De outro lado, valorosa doutrina, amparada pelo pronunciamento da ministra Rosa Weber, acompanhada pela maioria dos ministros do STF, entende haver um conceito jurídico de receita diverso do contábil – todo valor que ingressa e se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. Com base nesse entendimento, não seria cabível a incidência do IRPJ/CSLL e PIS/COFINS, pois a redução das obrigações tributárias da pessoa jurídica não representa elemento novo a ingressar no seu patrimônio.

É certo que a questão precisa ser aprofundada no âmbito dos tribunais superiores, e especialmente no STF, mas, por ora, os pronunciamentos do TRF-01 e do TRF-03 já indicam a necessidade de um exame mais crítico sobre as conclusões obtidas pelos estudos que afastaram de plano a definição contábil de receita para definição do fato gerador das contribuições.

Não se trata de dar preponderância aos modelos da contabilidade sobre as normas de Direito Tributário. Ninguém nega que cabe ao legislador tributário definir os critérios para identificação da hipótese de incidência tributária, dentro dos limites e competências desenhados pela Constituição Federal. Da mesma forma, não se olvida que, nos termos do art. 109 do Código Tributário Nacional, “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”.<sup>28</sup>

---

28 BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*: Brasília, DF, 31 out. 1966.

Desse modo, não é vedado ao legislador tributário federal estabelecer normas que instituíam conceito de receita, para fins de incidência de contribuições, diverso daquele instituído no âmbito da contabilidade. Ao mesmo tempo, porém, não havendo norma jurídica estabelecendo esse conceito, é necessário que se utilize a definição e o alcance corrente no direito privado, ao qual servem as normas contábeis.

Adicionalmente, deve preponderar a interpretação objetiva do fato gerador, não sendo cabíveis inovações não previstas em lei, de modo que todos os eventos que acarretem os mesmos efeitos econômicos devem ser tratados de forma idêntica, produzindo os mesmos resultados tributários.

No caso em apreço, inexistente uma norma tributária que delimite, de forma precisa, o conceito de receita para fins de incidência de contribuições. Tanto é assim que, mesmo aqueles que advogam pela existência de um conceito jurídico, vão procurá-lo no direito financeiro, fazendo uma analogia à definição de receita pública.

Não há, do mesmo modo, norma jurídica federal que expressamente isente ou retire a redução do passivo fiscal do alcance desse instituto, seja genericamente ou de forma pontual, para um programa específico.

É necessário, portanto, lançar um novo olhar sobre a utilização do conceito contábil de receita, aceitando a interseccionalidade entre essas duas ciências como uma forma de obter objetividade na identificação da hipótese de incidência tributária.

Dessa óptica, será forçoso concluir que o aumento do patrimônio líquido, ainda que decorrente de uma diminuição do passivo sem correspondente no ativo, e não de um ingresso novo e positivo, caracteriza receita tributável, fazendo nascer, para o contribuinte, a obrigação tributária de pagar IRPJ/CSLL e PIS/COFINS.

## **6. CONCLUSÃO**

Em um contexto em que a Administração Pública caminha para a implantação de meios adequados de solução de litígios diversos da jurisdição, a transação tributária exsurge como uma alternativa ao lento e custoso contencioso judicial para recuperação da dívida ativa. Diversos

entes da Federação já editaram normas criando programas de transação tributária, com destaque para a União Federal e o estado de São Paulo.

Embora o instituto, por sua própria definição, envolva transigências de lado a lado, apenas possuem expressividade econômica relevante à contabilidade os descontos sobre o valor do débito, que, a depender do modelo adotado, podem incidir sobre o valor dos juros e da multa e, até mesmo, do principal. Trata-se de uma redução do passivo tributário, sem correspondência no ativo, que aumenta o patrimônio líquido da pessoa jurídica.

Considerando que a contabilidade define receita como incremento dos benefícios econômicos na forma de fluxos de entrada, aumentos nos ativos ou redução nos passivos que resultam em aumento no patrimônio líquido, é possível concluir que a obtenção das transigências gera uma receita, no sentido contábil.

Seria de se esperar, portanto, a incidência do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS sobre essa base econômica. No entanto, há importantes estudos sobre o tema que advogam que tal incidência não se verifica, porque o conceito jurídico de receita é diverso, abrangendo apenas os ingressos que se integram no patrimônio da pessoa jurídica sem reservas, como elemento novo e positivo.

Ocorre que recentes pronunciamentos do TRF-01 e do TRF-03 vêm endossar a possibilidade de utilização do conceito contábil de receita para definição da hipótese de incidência dos tributos federais, tendo em vista a ausência de norma expressa que a exclua ou isente.

Em consonância com esse entendimento, conclui-se que, na ausência de norma específica de direito tributário que defina o conceito jurídico de receita, não se pode pegar emprestada definição extraída do direito financeiro, que se aplica exclusivamente à receita pública. Com efeito, é no direito privado que se busca a definição e o alcance de seus institutos, aos quais serão aplicados os efeitos previstos na lei tributária.

O conceito contábil é, portanto, aquele que mais se coaduna com a interpretação objetiva do fato gerador, sob pena de deixar de fora dessa hipótese de incidência eventos econômicos que acrescem ao patrimônio líquido das pessoas jurídicas.

É possível, portanto, conforme reflexão feita deste artigo, a incidência do IRPJ/CSLL e do PIS/COFINS sobre a redução do passivo fiscal e consequente aumento do patrimônio líquido, em decorrência da obtenção de descontos na celebração de acordo de transação tributária.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 31 out. 1966.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei nº 13.988, de 14 de abril de 2020. Dispõe sobre a transação nas hipóteses que especifica; e altera as Leis nº 13.464, de 10 de julho de 2017, e nº 10.522, de 19 de julho de 2002. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, 14 abr. 2020.

BRASIL. Solução de Consulta COSIT nº 65/2019. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, seção 1, p. 70, 29 mar. 2019. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=99650>. Acesso em: 22 dez. 2022.

BRASIL. Portaria PGFN nº 9.917, de 14 de abril de 2020. Regulamenta a transação na cobrança da dívida ativa da União e do FGTS. **Diário Oficial da União**: Brasília, DF, seção 1, p. 49, 16 abr. 2020. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=108608>. Acesso em: 22 dez. 2022.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Acórdão 9303-008.341**. Relator: Tatiana Midori Migiyama, 20 mar. 2019. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudencia.jsf?idAcordao=7708427>. Acesso em: 22 dez. 2022.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 00 (R2)**: Estrutura Conceitual para Relatório Financeiro. Brasília, DF: CPC, 2019.

COMITÊ DE PRONUNCIAMENTOS CONTÁBEIS – CPC. **CPC 47**: receita de contrato com cliente. Brasília, DF: CPC, 2016.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 14. ed. rev. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; DIAS, Theo Lucas Borges de Lima. Transação tributária federal como ferramenta de transformação social. *In*: BOSSA, Gisele Barra *et al.* (coord.). **Cooperative compliance e medidas de redução do contencioso tributário**. São Paulo: Almedina, 2022.

ISFER, Henrique Roth. **Os conceitos jurídico e contábil de receita: uma análise aplicada à diminuição do passivo fiscal na transação tributária**. São Paulo: FGV Direito SP, 2021.

MEGNA, Bruno Lopes. Fazenda Pública e meios consensuais de solução de conflitos ou “enfrentando o Leviatã nos novos mares da consensualidade”. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo**, São Paulo, n. 82, 2015, p. 1-14.

SÃO PAULO. Lei nº 17.293, de 15 de outubro de 2020. Estabelece medidas voltadas ao ajuste fiscal e ao equilíbrio das contas públicas e dá providências correlatas. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**: São Paulo, 15 out. 2020.

SÃO PAULO. Portaria SUBG-CTF nº 20, de 04 de dezembro de 2020. Regulamenta a transação resolutiva de ações que tenham por causa obrigações inscritas em dívida ativa. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**: São Paulo, 2020. Disponível em: [https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento\\_11\\_4.aspx?link=%2f2020%2fexecutivo%2520secao%2520i%2fdezembro%2f05%2fpag\\_0001\\_48306160bab3b81f96130b4dc92d7ff0.pdf&pagina=1&data=05/12/2020&caderno=Executivo%20I&paginaordenacao=100001](https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2020%2fexecutivo%2520secao%2520i%2fdezembro%2f05%2fpag_0001_48306160bab3b81f96130b4dc92d7ff0.pdf&pagina=1&data=05/12/2020&caderno=Executivo%20I&paginaordenacao=100001). Acesso: 02 ago. 2024.

SÃO PAULO. Resolução PGE nº 27, de 19 de novembro de 2020. Disciplina a transação terminativa de litígios relacionados à dívida ativa inscrita. **Diário Oficial do Estado de São Paulo**: São Paulo, 24 nov. 2020. Disponível em [https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento\\_11\\_4.aspx?link=%2f2020%2fexecutivo%2520secao%2520i%2fnovembro%2f24%2fpag\\_0055\\_363db984246288d3c32220427e937549.pdf&pagina=55&data=24/11/2020&caderno=Executivo%20I&paginaordenacao=100055](https://www.imprensaoficial.com.br/DO/BuscaDO2001Documento_11_4.aspx?link=%2f2020%2fexecutivo%2520secao%2520i%2fnovembro%2f24%2fpag_0055_363db984246288d3c32220427e937549.pdf&pagina=55&data=24/11/2020&caderno=Executivo%20I&paginaordenacao=100055). Acesso em: 02 ago. 2024.

SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. Direito Tributário e contabilidade: independência e intersecção. A convivência das duas ciências. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 132, 2017, p. 211-238.

SILVA, Lazaro Reis Pinheiro. Transação como mecanismo preparatório para a extinção da obrigação tributária. *In*: ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar (coord.). **Transação tributária na prática da Lei nº 13.988/2020**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL – STF. **Recurso Extraordinário nº 606.107/RS**. Rel. Min. Rosa Weber. Julgado em: 22 maio 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=4919271>. Acesso em 22 dez. 2022.

TRIBUNAL DE CONTAS DA UNIÃO – TCU. **Acórdão nº 2497/2018**. Auditoria que teve por objeto avaliar a eficiência da recuperação de créditos tributários inscritos na Dívida Ativa da União – DAU. Rel. Min. José Múcio Monteiro. Disponível em: [https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/\\*/NUMACORDAO:2497%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:'Plen%C3%A1rio'/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0](https://pesquisa.apps.tcu.gov.br/#/documento/acordao-completo/*/NUMACORDAO:2497%20ANOACORDAO:2018%20COLEGIADO:'Plen%C3%A1rio'/DTRELEVANCIA%20desc,%20NUMACORDAOINT%20desc/0). Acesso em 22 dez 2022.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 1ª REGIÃO – TRF1. **Recurso de Apelação no Processo nº 1011182-17.2018.4.01.3800**. 7ª Turma ampliada. Rel. Des. José Amílcar Machado. Julgado em: 30 jul. 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-1/1265198925>. Acesso em: 22 dez. 2022.

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO – TRF3. **Recurso de Apelação no Processo n. 5001508-68.2019.4.03.6123**. Rel. Des. Luís Antônio Johonsom Di Salvo. Julgado em: 8 mar. 2021. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1177263622>. Acesso em 22 dez. 2022.