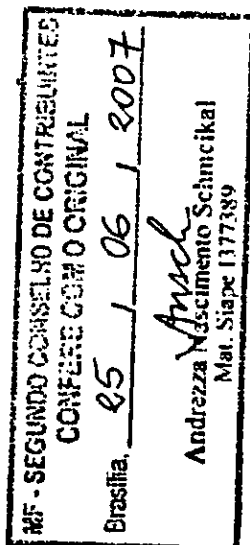
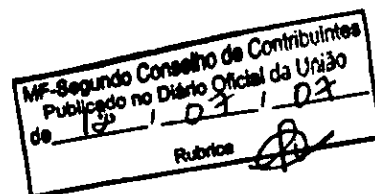




MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo nº 10283.006654/2003-22
Recurso nº 136.905 Voluntário
Matéria COFINS E PIS
Acórdão nº 202-17.996
Sessão de 22 de maio de 2007
Recorrente GRADIENTE ELETRÔNICA S/A
Recorrida DRJ em Belém - PA



Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/06/1995 a 30/09/2002

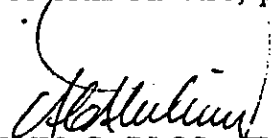
Ementa: PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. CRÉDITOS NÃO RECEBIDOS POR INADIMPLÊNCIA.

A base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins é aquela definida na lei como sendo o faturamento, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Não integram a base de cálculo das aludidas contribuições apenas as exclusões expressamente relacionadas na legislação respectiva, não constando os créditos não auferidos por consequência de inadimplências.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os -Membros da SEGUNDA CÂMARA do SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.


ANTÔNIO CARLOS ATULIM
Presidente


ANTÔNIO LISBOA CARDOSO
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Gustavo Kelly Alencar, Nadja Rodrigues Romero, Claudia Alves Lopes Bernardino, Antonio Zomer e Maria Teresa Martínez López.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 25 / 06 / 2007 Ansch. Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siae: 1377389
--

Relatório

Cuida-se de recurso voluntário da empresa Grandiente Eletrônica S/A, em face do Acórdão nº 01-6.398, da 3ª Turma da DRJ em Belém - PA, que manteve o indeferimento do pedido de homologação de compensação/restituição da contribuição para o PIS e da Cofins recolhidas sobre receitas não auferidas (créditos não recebidos) no período de 01/06/95 a 30/09/2002, por falta de previsão legal para se excluir da base de cálculo dessas contribuições, mesmo nos casos de perdas no recebimento de créditos da pessoa jurídica, bem como pelo fato de a Lei Societária nº 6.404/76 corroborar o conceito de receita pelo regime de competência e não pelo regime de caixa (art. 187, § 1º, "a"), razão pela qual as receitas devem ser computadas, independente de sua realização em moeda.

No recurso de fls. 1.048/1.069, a recorrente alega, em síntese, que o acórdão recorrido desrespeitou o princípio da legalidade tributária insculpido no art. 150, I, da CF/88, que veda à União exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, e as referidas contribuições somente podem incidir sobre as receitas auferidas, não podendo prevalecer a exigência quando jamais ocorreu qualquer "realização".

Afirma que com a declaração de inconstitucionalidade, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, dos Decretos nºs 2.445 e 2.449, de 1988, o PIS passou a ser regulado pela MP nº 1.212, de 28/11/95, a qual manteve o faturamento como fato gerador, sendo a "receita bruta" definida pela legislação do Imposto de Renda. Após as sucessivas reedições da referida MP, até à edição da MP nº 1.676-39/98, convertida na Lei nº 9.715, de 25/11/98, também manteve o fato gerador como sendo o faturamento, "equivalente à receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza" (art. 2º).

Sustenta que com o advento da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, o faturamento continuou sendo adotado como fato gerador do PIS e da Cofins (arts. 2º e 3º), sendo estabelecido no § 2º do art. 3º da citada lei que "...excluem-se da receita bruta, entre outros, as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos" (grifado).

Requer a aplicação analógica da Lei nº 9.430/96 (art. 9º e seguintes), visto que as inadimplências absolutas implicam baixa contábil dos títulos representativos do "suposto faturamento", de modo que não se aperfeiçoa o fato gerador do PIS e da Cofins, tornando indevidos os pagamentos sobre essas parcelas, uma vez que não restando configurada receita auferida sobre a emissão das respectivas faturas.

Em relação às Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, que implementaram o PIS e a Cofins não-cumulativos, mantiveram a incidência exclusivamente sobre as "RECEITAS AUFERIDAS" pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação, "não é qualquer lançamento contábil que, juridicamente, representa ingresso de divisas, até porque nem tudo o quanto é contabilmente registrado compõe a base de cálculo dos tributos", em favor de sua tese transcreve os ensinamentos de Marco Aurélio Greco (Revista Dialética de Direito Tributário. Dialética, São Paulo, nº 50, p. 131, 1999):

"Esta natureza causal permite, igualmente, extrair uma outra característica da contribuição ao PIS e Cofins, qual seja a de somente poder incidir em relação ao que corresponder a um ingresso 'novo', vale dizer, que tenha uma 'causa nova'. Disto decorre que as receitas

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 25 / 06 / 2007 Ansch. Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. SIAPE 1377389

CC02/C02 Fls. 3

ou faturamento que já tenham sido tributados uma vez, não podem sê-lo novamente."

Nesse sentido traz à colação a ementa do acórdão proferido nos autos do RMS nº 9.677/MS, de relatoria do Ministro Humberto Gomes de Barros (DJ de 23/04/2002), que, analisando a incidência de tributos em situações que o negócio jurídico se consumou por preço inferior ao inicialmente acordado, assim decidiu:

"TRIBUTÁRIO - ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - FATO GERADOR PRESUMIDO - VENDA EFETIVADA MEDIANTE PREÇO MENOR QUE O VALOR ESTABELECIDO NA PAUTA FISCAL - DIREITO À COMPENSAÇÃO.

- É lícito ao contribuinte substituído efetuar compensação do tributo recolhido a maior, em adiantamento, pelo substituto, quando à venda geratriz do tributo tenha correspondido preço inferior àquele previsto na pauta fiscal."

Suscita a aplicação do art. 191 do Código Comercial e do art. 1.092 do Código Civil, os quais disciplinam, respectivamente que *"o contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado quando o comprador e o vendedor acordam na coisa, no preço e mais condições"*, e na órbita civil *"pelo contrato de compra e venda, um dos contraentes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro"*. De acordo com ambos os conceitos, não houve a concretização do negócio, já que não houve o recebimento do valor, não havendo faturamento e nem receita auferida, e, insubsistente o negócio, devem por consequência ser restituídos os tributos indevidamente recolhidos.

Requer a aplicação, por analogia, das disposições da legislação do Imposto de Renda, as quais servem como "pilar" na conceituação dos principais institutos do Direito Tributário, de forma que, se a inadimplência, tal como caracterizada na Lei nº 9.430/96, constitui perda compensável para fins de IRPJ e CSLL, também configura pagamento indevido ao PIS e à Cofins, de acordo com as regras do art. 9º da referida lei, são estabelecidas as regras para dedução das perdas como despesas, para efeito de determinação do lucro real, base de cálculo do Imposto de Renda, a inadimplência configura "perda", que após os trâmites legais, resulta na baixa contábil com possibilidade de dedução fiscal do valor do crédito não recuperado.

Propugna pela aplicação dos princípios da legalidade, isonomia, capacidade contributiva e do não confisco, porquanto a contribuição ao PIS e a Cofins foram cobrados sem fundamento legal, pois a inadimplência constitui ato superveniente que rescinde o negócio jurídico, não podendo aceitar que a recorrente suporte em definitivo o pagamento de tributos sobre receitas que jamais auferiu.

É o Relatório.



MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUIÇÃO
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 06, 2007
<i>Ansch.</i> Andreza Nascimento Schmicikal Mat. Siape 1377389

Voto

Conselheiro ANTÔNIO LISBOA CARDOSO, Relator

O recurso é tempestivo e atende às demais exigências legais, devendo o mesmo ser conhecido.

Depreende-se das razões recursais que a recorrente pretende que seja aplicada a legislação do Imposto de Renda, notadamente das disposições da Lei nº 9.430/96 (art. 9º), para que sejam excluídos da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins os créditos não recebidos, em razão de inadimplência, nos períodos de 01/06/95 a 30/09/2002.

Contudo, a partir do momento em que o sujeito passivo incorre na situação prevista em lei como caracterizadora do fato gerador do tributo nasce a obrigação tributária. Uma vez auferida a receita de venda, ocorre o fato gerador do PIS e da Cofins, não importando se essa venda vai se concretizar à vista ou a prazo. A questão de os adquirentes dos produtos comercializados não honrarem com os compromissos de pagamentos assumidos não afetam o fato gerador da contribuição, já totalmente aperfeiçoado.

As perdas no recebimento de créditos não se confundem com vendas canceladas, estas sim dedutíveis da base de cálculo das contribuições em comento, a teor do inciso I do § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98:

“Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

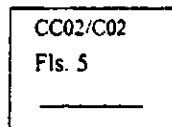
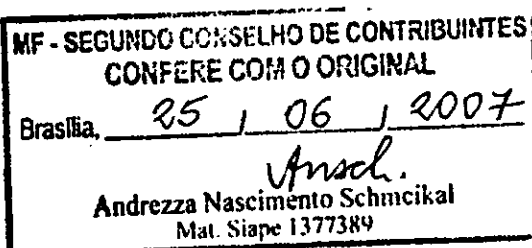
Art 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior correspondente à receita bruta da pessoa jurídica.

§1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. (grifo nosso).

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

I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos Serviços na condição de substituto tributário;

II - as reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;



III - os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica, observadas normas regulamentadora expedidas pelo Poder Executivo;

*IV - a receita decorrente da venda de bens do ativo permanente.”
(grifos acrescentados).*

Vendas canceladas são aquelas em que não chega a ocorrer a saída das mercadorias, ou são estas devolvidas pelo comprador. Perdas no recebimento de créditos, por sua vez, representam despesas do vendedor pelo não pagamento, pelo comprador, de uma venda concretizada, venda esta na qual o comprador permanece com a mercadoria, mas inadimplente em sua obrigação de pagar o preço.

O próprio inciso II do mesmo § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/98, supra transcrito, corrobora esse entendimento, pelo qual as despesas com perdas de créditos não são deduzidas da base de cálculo do PIS e da Cofins. Pelo contrário, como essas perdas não reduzem a receita bruta, toda vez em que existe a recuperação dos créditos respectivos, ocorre a sua exclusão da base de cálculo para evitar a tributação repetida sobre a mesma receita.

Desta forma, conclui-se que a rubrica contábil que a contribuinte pretende excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, qual seja, perdas no recebimento de créditos, não está prevista na legislação de regência da matéria.

Para fins de cálculo dos créditos do PIS e da Cofins não-cumulativos (Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), constam os itens que não comporão a base de cálculo das aludidas contribuições. Desta forma, ao sujeito passivo é permitido descontar, na determinação do valor da contribuição, os créditos que são enumerados, de forma exaustiva, na legislação, não podendo ser estendido esse direito a qualquer despesa, mas tão-somente as que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa e estejam listados em lei.

Nesse sentido interessa transcrever o comando expresso na Lei nº 10.833/2003, que assim determina a respeito dos custos que geram créditos a serem deduzidos da base de cálculo da Cofins:

Lei nº 10.833, de 2003:

“(…)

Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

I - bens adquiridos para revenda, exceto em relação às mercadorias e aos produtos referidos: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

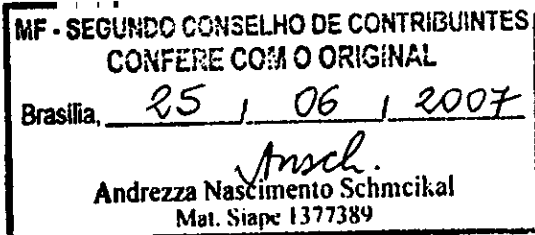
a) nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º desta Lei; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

b) no § 1º do art. 2º desta Lei; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:

(…)





II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa;

V - valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);

VI - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

VII - edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da empresa;

VIII - bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada conforme o disposto nesta Lei;

LX - armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, nos casos dos incisos I e II, quando o ônus for suportado pelo vendedor."

Em relação à Lei nº 10.637/2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS e Pasep, constam da mesma forma (§ 3º do art. 1º) as receitas que não integrarão a base de cálculo, não havendo qualquer previsão em relação aos créditos não recebidos:

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

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

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

§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo, as receitas:

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 25, 06, 2007
Ansch.
Andrezza Nascimento Schmicikal
Mat. Siape 1377389

I - decorrentes de saídas isentas da contribuição ou sujeitas à alíquota zero;

II - (VETADO)

III - auferidas pela pessoa jurídica revendedora, na revenda de mercadorias em relação às quais a contribuição seja exigida da empresa vendedora, na condição de substituta tributária;

IV - de venda de álcool para fins carburantes; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

V - referentes a:

a) vendas canceladas e aos descontos incondicionais concedidos;

b) reversões de provisões e recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas, o resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido e os lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita.

VI - não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)"

Também não assiste razão à contribuinte em querer fazer prevalecer o regime de caixa na apuração da base de cálculo das contribuições em tela, invocando, em supedâneo a sua tese, o princípio do não confisco e da capacidade contributiva.

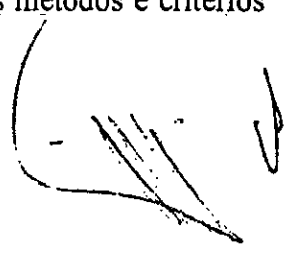
Eldon S. Hendriksen e Michael F. Van Breda (1999) ao conceituaram o que seria aceito como receitas, determinam que estas sejam reconhecidas no momento da venda:

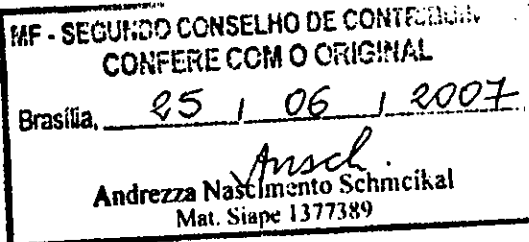
"Receitas podem ser definidas, em termos gerais, como o produto gerado por uma empresa. Tipicamente, são medidas em termos de preços correntes de troca. Devem ser reconhecidas após um evento crítico ou assim que o processo de venda tenha sido cumprido em termos substanciais. Na prática, isto normalmente significa que as receitas são reconhecidas no momento da venda..."

Na Lei das Sociedades Anônimas – Lei nº 6.404/76 encontramos no seu art. 177 o comando de que deve ser a escrituração contábil das empresas efetuada de acordo com as normas de contabilidade, obedecendo o regime de competência:

"Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência."(grifei)

Com efeito, a Lei das Sociedades Anônimas, ao disciplinar a escrituração contábil e ao adotar os princípios de contabilidade geralmente aceitos e os métodos e critérios contábeis, juridicizou conceitos próprios da ciência contábil e econômica.





Ricardo Mariz de Oliveira é categórico ao afirmar que receita "... mesmo sem ter uma única definição geral fornecida pelo direito, é um conceito de direito e será regulado pela norma de direito que for aplicável em cada situação." (citado no Acórdão nº 202-16.098 pela Conselheira Nayra Bastos Manatta).

Logo, o conceito de receita deve ser analisado não só sob o prisma jurídico, como também sobre o prisma contábil, seus princípios e fundamentos. Assim, as receitas devem ser reconhecidas pelo regime de competência, já que o regime de reconhecimento de receitas está expressamente definido em lei (Lei das S. A.).

Neste sentido não assiste razão à contribuinte em querer fazer prevalecer o regime de caixa na apuração da base de cálculo da contribuição em exame, invocando, em supedâneo a sua tese, o princípio do não confisco e da capacidade contributiva, inaplicáveis à espécie, já que o regime de competência encontra-se em consonância com o conceito de receita, colhido da Constituição, jurisdicionado pela Lei das Sociedades Anônimas e pelos princípios colhidos das ciências contábeis.

Vejamos o que diz Higuchi *in* Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática, p. 617, acerca dos regimes de apropriação de receitas para efeito do PIS e da Cofins:

"O §1º do art. 187 da Lei nº 6.404/76 que dispõe que na determinação do resultado do exercício serão computadas as receitas e os rendimentos ganhos no período, independente da sua realização em moeda. Essa regra é conhecida como regime de competência e é adotada pela legislação tributária, salvo disposição em contrário.

Na determinação da base de cálculo de COFINS e PIS/PASEP, a regra geral é o regime de competência (...)."

A provisão para devedores duvidosos se destina a registrar as perdas estimadas na cobrança dos créditos a receber decorrentes da atividade da pessoa jurídica. Tradicionalmente, as empresas adotavam a prática simplista de construir esta provisão pelo seu limite fiscal, ou seja, o limite fixado pela legislação do Imposto de Renda como dedutível na apuração dos resultados.

Todavia, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a legislação do Imposto de Renda – art. 9º dessa Lei –, fixou:

"Art. 9º. As perdas no recebimento de créditos decorrentes das atividades da pessoa jurídica poderão ser deduzidas como despesas, para determinação do lucro real, observado o disposto neste artigo."

A partir da edição da referida Lei o que passou a ser dedutível como despesa da base de cálculo do Imposto de Renda foram as perdas efetivas de créditos, ou as que assim se afigurem, consoante as regras traçadas no referido diploma legal.

Vê-se, portanto, que, pela legislação do Imposto de Renda, só as perdas efetivas de créditos são dedutíveis, como despesas, na apuração da base de cálculo deste imposto.

Já em relação à base de cálculo do PIS e da Cofins, não são dedutíveis nem as perdas efetivas – despesas – nem a provisão constituída, nem, tampouco, os créditos não

Processo n.º 10283.006654/2003-22
Acórdão n.º 202-17.996


MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, <u>25</u> / <u>06</u> / <u>2007</u> <i>Ansch</i> Andrezza Nascimento Schmcikal Mat. Siapc 1377389
--

CC02/C02 Fls. 9 _____

recebidos, tendo em vista que na apuração destas contribuições é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa e de provisões, ressalvadas as provisões e as reservas técnicas.

Diante do exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 22 de maio de 2007.


ANTÓNIO LISBOA CARDOSO

cs