

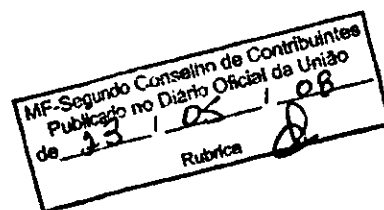


**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**  
**SEGUNDA CÂMARA**

---

|             |                                           |
|-------------|-------------------------------------------|
| Processo nº | 10510.001398/2004-37                      |
| Recurso nº  | 139.516 Voluntário                        |
| Matéria     | Rest./Comp. PIS e Cofins                  |
| Acórdão nº  | 202-18.483                                |
| Sessão de   | 22 de novembro de 2007                    |
| Recorrente  | COMPANHIA DE SANEAMENTO DE SERGIPE - DESO |
| Recorrida   | DRJ em Salvador - BA                      |

---



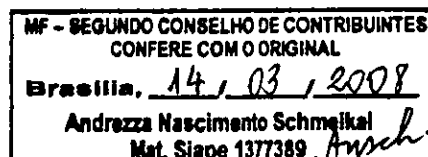
ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Data do fato gerador: 13/08/2004

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.

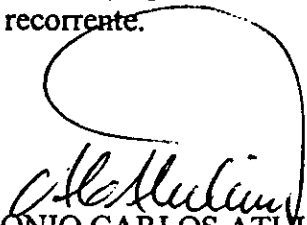
Recurso negado.



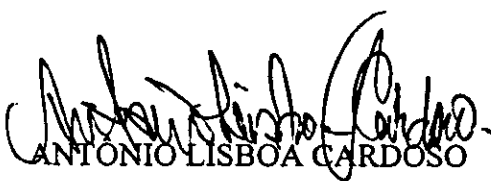
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

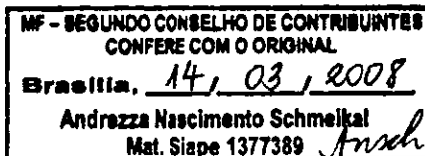
recurso. Esteve presente ao julgamento o Dr. Genival Francisco da Silva Feitoza, OAB/SE nº 3.301, advogado da recorrente.

  
ANTONIO CARLOS ATULIM

Presidente

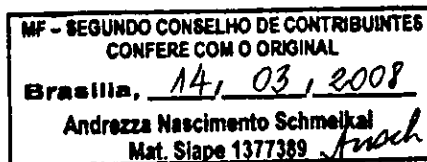
  
ANTONIO LISBOA CARDOSO

Relator



Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Nadja Rodrigues Romero, Antonio Zomer, Ivan Allegretti (Suplente) e Maria Teresa Martínez López.

Ausente o Conselheiro Gustavo Kelly Alencar.



## Relatório

Trata-se de recurso de fl. 417 e seguintes, em face do Acórdão nº 15-12.209 – 4ª Turma da DRJ em Salvador - BA, que indeferiu o pedido de restituição e não homologação das compensações correspondentes, relativo a recolhimentos indevidos da Contribuição para o PIS/Pasep, e da Contribuição para a o Financiamento da Seguridade Social – Cofins, fundamentado em razão da inclusão na base de cálculo das contribuições de valores não recebidos de clientes (inadimplentes), no período de janeiro/1997 a dezembro/2004 (Demonstrativo de apuração de fls. 05/17). O Processo nº 10510.001397/2004-92 foi juntado a este por anexação, tendo em vista que tratam da mesma matéria: exclusão da base de cálculo do PIS e da Cofins de valores não recebidos de clientes e declarações de compensação com a utilização de direito creditório em análise.

O acórdão recorrido é assim ementado:

*“Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep*

*Data do fato gerador: 13/08/2004*

**PRAZO DECADENCIAL PARA REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TERMO INICIAL**

*O prazo para que o contribuinte possa pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.*

**FATURAMENTO. INADIMPLÊNCIA DOS CONTRATANTES. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO.**

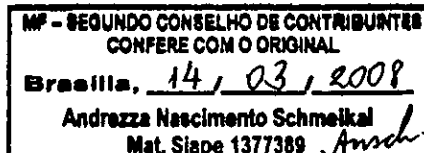
*A contribuição para o PIS e a Cofins têm como base de cálculo o faturamento mensal. Os valores faturados nas operações realizadas pela pessoa jurídica, ainda que não adimplidos pelo contratante da prestação de serviços, compõem a base tributável das contribuições, em face da inexistência de permissivo legal para sua exclusão.*

**PRINCÍPIO DA ANALOGIA. APLICABILIDADE. BASE DE CÁLCULO**

*O princípio da analogia, como meio de integração da legislação tributária, não se aplica a matérias sujeitas ao princípio da legalidade estrita, como as que tratam da fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, sendo vedada, em sede administrativa, a modificação de tais regras com base em analogia ou princípios gerais de direito.*

**EFEITOS DAS DECLARAÇÕES DE COMPENSAÇÃO.**

*Em caso de indeferimento do direito creditório e não-homologação ou homologação parcial das compensações, a manifestação de inconformidade e o recurso suspenderão a exigibilidade dos débitos cuja compensação não foi homologada até o limite do crédito pleiteado.*



**JULGAMENTO ADMINISTRATIVO DE CONTENCIOSO  
TRIBUTÁRIO.**

*O julgador administrativo deve observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal, expresso em atos tributários e aduaneiros.*

*Rest/Ress. Indeferido – Comp. não homologada”.*

O acórdão recorrido ratifica os fundamentos do parecer denegatório do pedido de restituição e da não homologação das compensações sustentando que “*parte do pedido esta fulminado pela decadência do direito de o contribuinte pleitear restituição, mediante interpretação dos arts. 150, 156, 165 e 168 do Código Tributário Nacional e ainda da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, que em seu art. 3º segue o mesmo entendimento, o de que este direito decai em cinco anos, contados da extinção do crédito tributário, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, e, uma vez protocolado em 13/08/2004, decaído está o direito de o contribuinte pedir restituição dos pagamentos efetuados no período de janeiro/1997 até 13/08/1999.*”

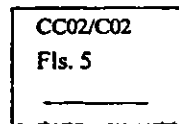
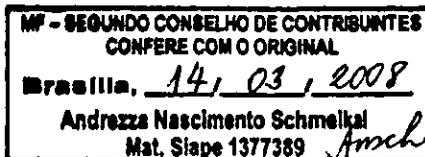
*Quanto ao mérito é aduzido que a tese do contribuinte de vinculação da receita ao recebimento não encontra apoio legal e tampouco no campo doutrinário e considerá-la significa desatender o art. 9º da Resolução CFC nº 750, de 29/12/1993, que dispõe sobre os fundamentos da contabilidade, trata sobre a realização da receita e do Princípio da Competência, e da Resolução CFC nº 774, de 16/12/1994, que interpretou a primeira.*

*Consta ainda que a hipótese de incidência da Cofins e do PIS é o faturamento, não prevendo a lei a exclusão da base de cálculo quanto ao valor do inadimplemento relativo às vendas efetivadas ou serviços prestados, estando o fato gerador da obrigação tributária (situação prevista em lei, art. 114, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966- Código Tributário Nacional), previsto, para a Cofins, no art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, e, posteriormente para ambas as contribuições, nos arts. 2º e 3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998.”*

Em seu recurso, a contribuinte alega que, em relação ao prazo para recuperar valores pagos indevidamente, a teor do art. 150, § 4º, c/c art. 168 do Código Tributário Nacional, é de 10 (dez) anos (tese dos 5+5).

Quanto ao mérito, alega a contribuinte que na consecução do seu objeto social, quando da realização de operações empresariais, submete-se ao recolhimento do PIS, criado pela Lei Complementar nº 07, de 1970, cobrado nos termos da Lei nº 9.718, de 1998, e 10.637, de 2002, sujeita ainda ao recolhimento da Cofins, nos termos da Lei Complementar nº 70, de 1991 e na Lei nº 9.718, de 1998, mas, na medida em que o faturamento não se efetiva, não há que ser considerado como receita. A União já garantiu por meio de lei, aos setores de saneamento e empreiteiras, a alteração da base de cálculo dos tributos, incidindo somente sobre o valor efetivamente recebido e não sobre o faturado, como ocorre com o resto da economia, e sendo assim esta mesma garantia deve ser estendida a todos os contribuintes, ressaltando, ainda, que as normas que determinam a base de cálculo do PIS e da Cofins durante todo seu

*[Assinaturas]*



histórico, teve a preocupação de não tributar as operações de venda mercantil ou prestação de serviços que por qualquer razão posterior fossem desfeitas.

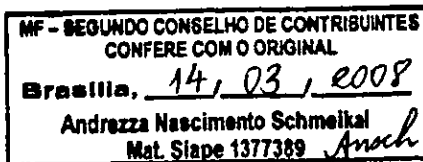
A Lei nº 9.430, de 1996, art. 9º, estabelece as regras para dedução das perdas como despesas para efeito de determinação do lucro real, estabelecendo quando os créditos poderão ser considerados como perdas. Menciona ainda o art. 12 para corroborar sua tese de que inexistente a riqueza nas operações de vendas não realizadas, analisando a hipótese sob a ótica do princípio da capacidade contributiva. Cita o art. 108 do Código Tributário Nacional para requerer a atribuição da analogia a situação de fato, caracterização da inadimplência com a perda e baixa dos créditos incobráveis, contida no art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 1978, e art. 2º da LC nº 70, de 1971, art. 3º da MP nº 1.212, de 1995, art. 3º, § 2º, da Lei nº 9.718, de 1998 e a Lei nº 10.637, de 2002.

Por fim, requer a desconstituição definitiva dos Darfs encaminhados e o reconhecimento do direito na restituição dos valores recolhidos indevidamente atualizados monetariamente por índices que reflitam a inflação.

É o Relatório.

A large, stylized handwritten signature in black ink.

A small handwritten mark or signature in black ink.



## 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 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 das contribuições ao PIS e Cofins os créditos não recebidos, em razão de inadimplência, no período de janeiro de 1997 a agosto de 2004.

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 da contribuição ao PIS e da Cofins, não importando se essa venda vai se concretizar à vista ou a prazo. A questão dos 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 acrescidos).

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 do § 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 às que efetivamente se relacionem com a atividade-fim da empresa e estejam listadas 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;*

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

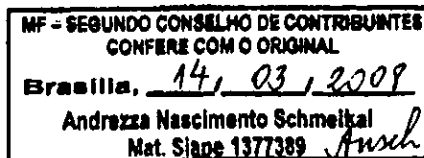
Em relação às disposições da Lei nº 10.637/2002, que dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para o PIS e Pasep, constam da mesma forma (§ 3º do art. 1º) as receitas que não integrarão a base de cálculo, não havendo qualquer previsão em relação aos créditos não recebidos:

*"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:*



*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 à 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 à 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, pp. 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.

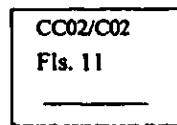
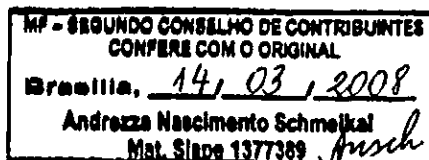
Todavia, a partir da edição da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, a legislação do Imposto de Renda – art. 9º dessa Lei –, fixou:

*"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

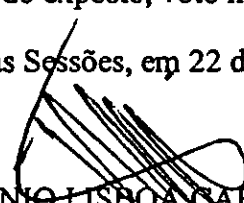


recebidos, tendo em vista que na apuração destas contribuições é vedada a dedução de qualquer despesa administrativa e de provisões, ressalvadas as provisões e as reservas técnicas.

Fica prejudicada a análise da decadência, em razão de o assunto estar sendo decidido pelo mérito.

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

Sala das Sessões, em 22 de novembro de 2007.

  
ANTÔNIO LISBOA CARDOSO

