



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 10950.904765/2012-87  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** **3803-005.136 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 28 de janeiro de 2014  
**Matéria** PIS NÃO CUMULATIVO - RESTITUIÇÃO  
**Recorrente** CASTANHEIRA DISTRIBUIDORA LTDA.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS. ALEGAÇÕES DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A atividade da autoridade administrativa é obrigatória e vinculada, devendo-se observar os comandos normativos presentes em leis vigentes e válidas, não lhe sendo facultado o poder de afastar o cumprimento de lei sob alegação de inconstitucionalidade (Súmula CARF nº 2).

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

Período de apuração: 01/11/2005 a 30/11/2005

BASE DE CÁLCULO. DEDUÇÃO. VENDAS INADIMPLIDAS. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

As vendas inadimplidas não se confundem com as vendas canceladas, inexistindo autorização legal para a sua exclusão da base de cálculo da contribuição.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafeté Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto para se contrapor à decisão da DRJ Curitiba/PR que julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade manejada em decorrência da emissão de despacho decisório que não reconheceu o direito creditório pleiteado por meio de Pedido Eletrônico de Restituição/Ressarcimento (PER), pelo fato de que o pagamento informado já havia sido integralmente utilizado na quitação de débitos da titularidade do contribuinte.

Em sua Manifestação de Inconformidade, o contribuinte requereu o reconhecimento do direito creditório, devidamente atualizado com base na taxa Selic, assim como a reunião para julgamento em conjunto deste processo e dos processos administrativos nº 10950.904840/2012-18 e 10950.904941/2012-81, o primeiro por conter os documentos probantes do direito pleiteado e o segundo por se tratar da compensação do referido crédito.

Aduziu o então Manifestante que o pagamento a maior decorreria da falta de exclusão da base de cálculo da contribuição dos valores de vendas não recebidos que, segundo ele, por não se referirem a acréscimo patrimonial, não poderiam se submeter à tributação, sob pena de dupla lesão patrimonial e de ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da razoabilidade.

No seu entendimento, as perdas advindas do inadimplemento das vendas se subsumiriam no conceito de “vendas canceladas”, em razão do cancelamento do contrato decorrente da falta de pagamento.

Junto à Manifestação de Inconformidade, o contribuinte trouxe aos autos cópias do despacho decisório, do PER, de partes do livro Razão e de relatórios relativos à movimentação de títulos vencidos há mais de 6 meses baixados como perda.

A DRJ Curitiba/PR não reconheceu o direito creditório, tendo sido o acórdão ementado nos seguintes termos:

*ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO*

*Data do Fato Gerador: 27/12/2005*

*PIS/PASEP. VENDAS. INADIMPLÊNCIA. DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.*

*Inexiste previsão legal de dedução da base de cálculo do PIS/PASEP de valores advindos do mero inadimplemento relativamente às vendas efetuadas.*

*PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR. RECOLHIMENTO VINCULADO A DÉBITO CONFESSADO.*

*Correto o Despacho Decisório que indeferiu o pedido da contribuinte, por inexistência de direito creditório, tendo em vista que o pagamento alegado como origem do crédito estava integral e validamente alocado para a quitação de outros débitos confessados.*

*Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

Cientificado da decisão em 12 de setembro de 2013, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário em 11 de outubro do mesmo ano e requereu o deferimento do pedido de restituição, repisando os mesmos argumentos de defesa.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

O recurso é tempestivo, atende as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Nos termos do relatório supra, a controvérsia nos autos se restringe ao alegado direito à exclusão, no cômputo da base de cálculo da contribuição, dos valores relativos a perdas decorrentes do inadimplemento de vendas.

De início, deve-se ressaltar que alegações de afronta a princípios constitucionais fogem à competência da autoridade tributária administrativa, uma vez que os dispositivos legais vigentes presumem-se revestidos do caráter de validade, não havendo a possibilidade de negar-lhes execução, em conformidade com o contido no art. 26-A do Decreto nº 70.235/1972 – salvo nas hipóteses ali excepcionadas –, bem como no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Além disso, conforme preceitua a Súmula CARF nº 2, este órgão colegiado “não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária”.

No mérito, trata-se de matéria disciplinada no art. 1º, § 3º, inciso V, alínea “b”, da Lei nº 10.637, de 2002, nos seguintes termos:

*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:*

(...)

*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. (grifei)*

Com base no excerto supra, é possível concluir que a exclusão da base de cálculo dos valores recuperados de créditos baixados como perda denota que, quando do inadimplemento do contrato de venda, o valor respectivo não é excluído da receita bruta para fins de cálculo da contribuição.

Somente com base nesse entendimento se concebe a exclusão supra identificada, pois, do contrário, ter-se-ia uma dupla exclusão relativa a um mesmo fato: a primeira no momento da ocorrência do inadimplemento da venda e a segunda quando da recuperação da respectiva perda, esta expressamente autorizada por lei.

Note-se que essa mesma inteligência consta da decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região a seguir reproduzida em parte (AC 2002.72.05.006386-0, 2ª T., maio/2004):

*PIS/PASEP. COFINS. ANALOGIA. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. DEDUÇÃO. CRÉDITO NÃO RECEBIDO DE VENDA EFETUADA. VENDA CANCELADA. NÃO SE CONFUNDE. NÃO-APLICABILIDADE DO RIR ÀS CONTRIBUIÇÕES. PRINCÍPIOS DA ISONOMIA E DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS.*

*1. Não há previsão legal de exclusão da base de cálculo da COFINS (faturamento) dos valores relativos às vendas cujos pagamentos não foram adimplidos. Isso porque venda cancelada é venda inexistente - não ocorreu o fato gerador; enquanto venda cujo pagamento não foi adimplido é venda existente - ocorreu o fato gerador.*

*2. Para que ocorra a tributação, in casu, basta que haja faturamento/receita bruta, sendo indiferente à lei se os valores relativos ao negócio ingressam ou não 'em caixa'. Tanto é assim que, a fim de evitar o 'bis in idem' quando da recuperação desses créditos, a Lei nº 9.718/98, no artigo 3º, § 2º, II, exclui da receita bruta as 'recuperações de créditos baixados como perda, que não representem ingresso de novas receitas'.*

3. *Inaplicáveis ao caso dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda, considerando que cada tributo é regido por legislação própria.*

4. *Não configura ofensa à isonomia o tratamento conferido pela lei, posto que não se apresentam entes de mesmas características. Ao contrário. Trata-se de pessoas jurídicas sujeitas a regimes jurídicos diversos - ente público e sociedade empresarial - pelo que, em se tratando de situações desiguais, deve ser conferido tratamento desigual.*

5. *Não há violação ao princípio da capacidade contributiva porque, por determinação constitucional, a Seguridade Social é financiada por toda a sociedade (art. 195), sendo que a pretensão da autora só pode ser atendida de lege ferenda (lei a ser criada).*

6. *Mantida a condenação ao pagamento dos honorários advocatícios tal como fixado em sentença, posto que em conformidade com o artigo 20 do CPC e em consonância com os parâmetros desta Turma. (grifei)*

Conforme já havia destacado o relator do acórdão recorrido, as perdas decorrentes de inadimplemento não se subsumem no conceito de “vendas canceladas”, pois estas representam “a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços”<sup>1</sup>, enquanto que eventuais perdas ou ganhos decorrentes da transação não devem afetar a referida receita.

Os elementos probatórios trazidos aos autos pelo contribuinte na Manifestação de Inconformidade indicam que o fato controvertido se refere a valores baixados como perdas por falta de recebimento e não por desfazimento da operação de venda.

O termo “vendas canceladas” se refere às devoluções das mercadorias ao fornecedor, cujo valor respectivo deve ser deduzido, em conta própria, do valor da receita bruta de vendas.

O seguinte trecho de decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ) corrobora com essa inteligência.

*TRIBUTÁRIO. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO. (...). EXCLUSÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. "VENDAS INADIMPLIDAS". ALEGADA EQUIPARAÇÃO COM "VENDAS CANCELADAS". ANÁLOGIA/EQUIDADE. INAPLICABILIDADE. ARTIGOS 111 E 118, DO CTN. OBSERVÂNCIA.*

(...)

*4. Entrementes, o inadimplemento do consumidor não equivale ao cancelamento da compra e venda, no qual ocorre o desfazimento do negócio jurídico, denotando a ausência de receita e, conseqüente, intributabilidade da operação.*

5. *Isto porque o cancelamento da venda caracteriza-se pela devolução da mercadoria vendida ante a rescisão ou resilição do negócio jurídico, em virtude da inadimplência do comprador ou sua desistência ou de ambos os contratantes, entre outros motivos, implicando na anulação dos valores registrados como receita de vendas e serviços.*

(...)

8. *Ademais, o posterior inadimplemento de venda a prazo não constitui condição resolutiva da hipótese de incidência das exações em tela, uma vez que o Sistema Tributário Nacional estabeleceu o regime financeiro de competência como a regra geral para apuração dos resultados da gestão patrimonial das empresas. Mediante o aludido regime financeiro, o registro dos fatos contábeis é realizado a partir de seu comprometimento e não do efetivo desembolso ou ingresso da receita correspondente.*

9. *Os pactos privados não influem na relação tributária, pela sua finalidade plurissubjetiva de satisfação das necessidades coletivas, não sendo lícito ao contribuinte repassar o ônus da inadimplência de outrem ao Fisco. É nesse sentido que o artigo 118 dispõe:*

*"Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos."*

10. *Outrossim, a exclusão das reversões de provisões operacionais e recuperações de créditos baixados como perda da base de cálculo do PIS e da COFINS, ex vi do inciso II, do § 2º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98, corrobora o entendimento de que as "vendas inadimplidas" não se encontram albergadas na expressão "vendas canceladas", não podendo, por analogia, implicar em exclusão do crédito tributário, tanto mais que a isso equivaleria afrontar o artigo 111, do CTN, verbis:*

*"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:*

*I - suspensão ou exclusão do crédito tributário;*

*II - outorga de isenção;*

*III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."*

11. *A analogia não pode implicar em exclusão do crédito tributário, porquanto criação ou extinção de tributo pertencem ao campo da legalidade.*

12. No plano pós-positivista da Justiça Tributária, muito embora receita inadimplida economicamente não devesse propiciar tributo, é cediço que o emprego da equidade não pode dispensar o pagamento do tributo devido (§ 2º, do artigo 108, do CTN).

(...)

14. Destarte, a opção legislativa em não inserir as "vendas inadimplidas" entre as hipóteses de exclusão do crédito tributário atinente ao PIS e à COFINS não pode ser dirimida pelo intérprete, mesmo que a pretexto de aplicação do princípio da capacidade contributiva, notadamente em virtude da ausência de perfeita similaridade entre os eventos econômicos confrontados.<sup>2</sup> (grifei)

Nesse sentido, repise-se, as vendas inadimplidas não se encontram albergadas pelo termo "vendas canceladas", inexistindo, na espécie, a necessária devolução da mercadoria que caracteriza o cancelamento da compra e venda.

O fato de o comprador não honrar seu compromisso financeiro não afasta a tributação incidente sobre o faturamento ou receita bruta, este apurado com base no regime da competência, em que os fatos são contabilizados a partir de seu comprometimento e não do efetivo ingresso do valor correspondente.

Registre-se que, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 586.482, ocorrido em 5 de junho de 2008, o Pleno do Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a existência de repercussão geral na matéria relativa à exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

Contudo, de acordo com consulta ao sítio do STF na internet, realizada em 9 de dezembro de 2013, constatou-se que o referido RE ainda não teve o mérito julgado, em razão do que não há que se invocar a regra contida no art. 62-A do Anexo II do Regimento Interno do CARF.

Destaque-se do relatório do referido RE a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que fora ementada nos seguintes termos:

**PIS. COFINS. EXCLUSÕES DA BASE DE CÁLCULO. VENDAS A PRAZO INADIMPLIDAS.**

**A legislação que disciplina o PIS e a COFINS não autoriza a exclusão da base de cálculo das vendas a prazo inadimplidas, bem como dos créditos incobráveis dos adquirentes dos produtos e/ou serviços por inadimplemento. Eventos que tais, compreendidos pelo próprio risco da atividade, não maculam a obrigação tributária.**

**Não há falar que as vendas inadimplidas são equiparáveis às vendas canceladas. Quando ocorre o cancelamento do negócio, na verdade, o fato gerador do tributo não chega a existir e por essa razão é prevista como caso de exclusão da base de cálculo das contribuições -art. 3º da Lei nº 9.715/98 e art. 3º, § 2º, Lei nº**

*9.718/98, bem como na legislação posterior, Leis ns 10.637/2002 e 10.833/93; situação outra é o inadimplemento das vendas a prazo. Nesta o fato gerador subsiste perfeito e acabado, como no caso dos autos, em que não houve demonstração de cancelamento das vendas, mas mera narração de inadimplemento de alguns dos adquirentes, que não tem o condão de desconstituir o fato gerador dos tributos em tela. (grifei).*

O excerto supra caminha no mesmo sentido, qual seja, a obrigação tributária não é afastada nos casos de inadimplência, não se equiparando tal evento às vendas canceladas, estas, sim, previstas em lei como hipótese de exclusão da base de cálculo das contribuições.

No presente caso, por se tratar de contribuição não cumulativa, que não alcança as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido (art. 8º, inciso II, da Lei nº 10.637, de 2002), não há que se perquirir acerca do direito à apuração da contribuição com base no regime de caixa, direito este exclusivo das pessoas jurídicas que adotam o regime presumido de tributação (MP nº 2.158-35, de 2001, art. 20; e IN nº 247, de 2002, art. 14 e art. 85).

Diante do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao recurso.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator