



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

Processo n° 11040.000430/2005-94
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.653 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de fevereiro de 2017
Matéria PIS/PASEP
Recorrente JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/12/2005

BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

Recurso Voluntário Negado.

Direito Creditório Não Reconhecido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède - Presidente Substituto e Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Guilherme Déroulède (Presidente-Substituto), Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Walker Araújo, Jose Fernandes do Nascimento, Sarah Maria Linhares de Araújo Paes De Souza, Lenisa Rodrigues Prado e Orlando Rutigliani Berri.

Relatório

Trata o presente processo de ressarcimento de créditos de PIS/Pasep não cumulativos cumulado com declaração de compensação. Por bem retratar a realidade dos fatos, transcreve-se relatório do acórdão de primeira instância:

"Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra despacho decisório emitido pela Delegacia da Receita

Federal do Brasil em Porto Alegre que reconheceu parcialmente o direito creditório da Contribuição para o PIS e homologou parcialmente as compensações efetuadas pela empresa acima identificada, até o limite do crédito reconhecido.

Posteriormente, o contribuinte informou, vide fls. 129 a 130, que aderiu ao programa de parcelamento dos débitos previsto na Lei nº 11.941/2009 e incluiu no referido parcelamento as glosas referentes aos itens 2.2 a 2.5 descritos no despacho decisório. Contudo, ressaltou que o item 2.1 do despacho decisório permanece em discussão, conforme consta em sua manifestação de inconformidade, onde alega inicialmente que os valores correspondentes a esta glosa não foram individualizados na planilha demonstrativa do cálculo, anexada ao despacho decisório.

Alega também, em preliminar, que a fiscalização, ao deduzir dos créditos pleiteados o valor correspondente às glosas apuradas, sem a formalização de um lançamento, teria incorrido em cerceamento da defesa administrativa do contribuinte. Acrescenta, ainda, que as irregularidades apontadas no Despacho Decisório careceriam de comprovação suficiente.

Após uma análise dos autos, pode-se observar que em resposta à solicitação encaminhada pelo SECOJ da DRJ Porto Alegre, os valores referentes à glosa que permanece em litígio foram apresentados pela DRF Porto Alegre em planilha anexada à fl. 139, da qual o interessado não foi cientificado.

Desta forma, o presente processo foi remetido em diligência à DRF jurisdicionante, nos termos dos art. 18 (com redação dada pela Lei 8.748/93) e art. 29 do decreto 70.235/1972, para que fosse providenciada a ciência do interessado quanto aos valores individualizados referentes à glosa que permanece em litígio, conforme consta da referida planilha.

*Reaberto o prazo para eventual manifestação do interessado, o mesmo afirmou expressamente que **concorda** com a planilha de cálculos da qual foi cientificado e reiterou os termos apresentados no item 2.1 da manifestação de inconformidade. Onde contesta a inclusão na base de cálculo da contribuição de valores contabilizados como recuperação de despesas. Ao final, pede o reconhecimento da nulidade da glosa contestada para que seja julgada procedente sua manifestação.*

A Segunda Turma da DRJ em Porto Alegre proferiu o Acórdão nº 10-30.763, nos termos da seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/07/2004 a 31/03/2005

Ementa: BASE DE CÁLCULO. RECUPERAÇÃO DE DESPESAS.

As receitas decorrentes de recuperação de despesas não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Inconformada, a recorrente interpôs recurso voluntário, reprisando as alegações deduzidas na impugnação, ou seja:

1. Em preliminares, a inexistência de lançamento formal para inclusão na base de cálculo de valores de recuperação de despesas e a inexistência de comprovação das supostas irregularidades relativas à inclusão das recuperações de despesas;

2. No mérito, que o ingresso de valores referentes à recuperação de despesas não configura ingresso de receita, por tratar-se de reembolso de custos despendido, como adiantamento, pelo contribuinte, não incorporando nenhum valor novo ao patrimônio da Recorrente, motivo pelo qual não deveria ser computado na base de cálculo do PIS/COFINS .

Por sua vez, a Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção de Julgamento converteu o julgamento em diligência, para que fosse juntado aos autos a documentação probante que demonstrasse a glosa efetuada relativa ao item 2.1 - Receitas Não Incluídas na Apuração da Base de Cálculo” do Despacho Decisório DRF/POA nº 068/2007.

Em cumprimento da diligência, a recorrente foi intimada a apresentar a documentação comprobatória, informando a classificação contábil, a origem e as operações que resultaram nos valores referentes a Recuperação de Despesas (contas do balancete: 442.20 a 771.20).

Em resposta, a recorrente esclareceu que o valor de R\$ 21.781.352,51 relativo a outubro/2005, se referiu a redução de multas e juros aplicados em autos de infração da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul e que o valor de R\$ 7.245.879,22 concernente a maio/2005, referiu-se a créditos de PIS e Cofins não-cumulativos, escriturados na contabilidade como recuperação de despesas. Para os demais valores, a recorrente solicitou dilação de prazo para apresentação de demais explicações, embora tenha apresentado o Razão Analítico da conta contábil 442.20 - Recuperação de Despesas. Até o presente, não houve juntada de novas explicações.

Na forma regimental, o processo foi distribuído a este relator.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède.

O recurso voluntário interposto atende aos pressupostos de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Inicialmente, destaca-se que este processo envolve pedido de ressarcimento, cumulado com declarações de compensação, referente a créditos da não-cumulatividade de PIS/Pasep, relativos ao período de julho/2004 a março/2005. A lide neste processo restringe-se aos seguintes valores de recuperação de despesas:

Período	Recuperação de despesa
ago/2004	101.571,29
set/2004	32,22
fev/2005	49.165,20
mar/2005	70.972,21

Voltando às preliminares, a recorrente pugnou pela nulidade da glosa de créditos pela ausência de lançamento formal de auto de infração destinado a constituir o crédito tributário.

A efetivação do ressarcimento com a consequente homologação das compensações pressupõe a existência de créditos líquidos e certos, nos termos do art. 170 do CTN. A análise deste direito creditório é prerrogativa da Administração Tributária e não configura lançamento de ofício, mas procedimento para aferir a certeza e liquidez do crédito pleiteado. A recomposição da base de cálculo, seja na base de receita seja no creditamento da não-cumulatividade, pode ser efetivada sem a necessidade de lavratura de Auto de Infração, pois é condição para se concluir pela procedência do pedido.

Frise-se que a apuração das contribuições não cumulativas é operacionalizada mediante o encontro entre valores devidos a partir do auferimento de receitas e o desconto de créditos apurados em relação a determinados custos, encargos e despesas estabelecidos em lei, obedecidas as restrições legais. A utilização de tais créditos como ressarcimento e/ou compensação pressupõe o esgotamento da possibilidade de dedução dos valores a recolher no período, conforme disposto no artigo 5º da Lei nº 10.637/2002 e o artigo 16 da Lei nº 11.116/2005:

Lei nº 10.637/2002:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: [Produção de efeito](#)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; [\(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004\)](#)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica vendedora poderá utilizar o crédito apurado na forma do art. 3º para fins de:

I - dedução do valor da contribuição a recolher, decorrente das demais operações no mercado interno;

II - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria.

§ 2º A pessoa jurídica que, até o final de cada trimestre do ano civil, não conseguir utilizar o crédito por qualquer das formas previstas no § 1º, poderá solicitar o seu ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Lei nº 11.116/2005

Art. 16. O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado na forma do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário em virtude do disposto no art. 17 da Lei nº 11.033, de 21 de dezembro de 2004, poderá ser objeto de:

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou

II - pedido de ressarcimento em dinheiro, observada a legislação específica aplicável à matéria.

Parágrafo único. Relativamente ao saldo credor acumulado a partir de 9 de agosto de 2004 até o último trimestre-calendário anterior ao de publicação desta Lei, a compensação ou pedido de ressarcimento poderá ser efetuado a partir da promulgação desta Lei.

Ressalva-se que um lançamento de ofício seria inócuo, pois não há constituição de crédito tributário e serviria apenas para estabelecer o contraditório e ampla defesa, o que já está garantido em análises de declarações de compensação, pois que submetidas ao rito processual do Decreto nº 70.235/1972, a teor do §11 do artigo 74 da Lei nº 9.430/1996.

Neste sentido, cita-se julgado desta turma:

Acórdão nº 3302-002.353:

PEDIDO DE RESSARCIMENTO. PIS NÃO CUMULATIVO. BASE DE CÁLCULO. APURAÇÃO DE DIFERENÇAS.

Apurando o Fisco diferença entre o valor pleiteado e o valor que entende devido a título de ressarcimento de PIS ou Cofins, não pode a Autoridade Fazendária efetuar o pagamento do valor pleiteado, posto que ilícito e indevido. Há que ser firmado o entendimento sobre o valor exato do crédito a ressarcir. A apuração dar-se-á por meio de discussão em lançamento de

ofício ou por meio de glosa efetuada no próprio pedido de ressarcimento.

Rejeita-se, assim, a prejudicial argüida.

Quanto à inexistência de comprovação das irregularidades, tal questão restou superada com a decisão anterior, convertendo o julgamento em diligência, a qual destinou-se a suprir os esclarecimentos necessários.

No mérito, a recorrente defendeu a não sujeição dos valores de recuperação de despesas à tributação para o PIS/Pasep e a Cofins, por entender que são reembolsos de custo dispendidos e não representam ingresso novo no patrimônio. Pontue-se, primeiramente, que as informações prestadas relativas aos valores de R\$ 21.781.352,51 para outubro/2005 e R\$ 7.245.879,22 para maio/2005 não serão conhecidas por se referirem a períodos de apuração estranhos à lide, a qual se restringiu aos meses de agosto e setembro de 2004 e fevereiro e março de 2005.

A respeito da tributação das recuperações de despesas, a Lei nº 10.637/2002 dispunha, à época dos fatos, no §3º do artigo 1º sobre as receitas que não integravam a base de cálculo na incidência não-cumulativa, conforme a seguir:

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. Produção de efeito

§ 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) (Vide Medida Provisória nº 413, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)

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) (a Lei nº 10.833/2003 ampliou a exclusão para "não operacionais, decorrentes da venda do ativo permanente", aplicando-se ao PIS/Pasep, de acordo com o artigo 15 da referida lei)

Verifica-se que a legislação incluiu todas as receitas no campo de incidência, não havendo disposição legal específica que contemplasse a exclusão pleiteada. Assim, necessária a verificação da natureza da recuperação de despesas, ou seja, se se enquadram no conceito de receita.

A NBC T 19.30, norma brasileira de contabilidade aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade, dispõe que *Receita é o ingresso bruto de benefícios econômicos durante o período proveniente das atividades ordinárias da entidade que resultam no aumento do seu patrimônio líquido, exceto as contribuições dos proprietários.*

O Pronunciamento Técnico CPC 30 do Comitê de Pronunciamentos Contábeis assim define receita:

Objetivo

A receita é definida no Pronunciamento Conceitual Básico Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis como aumento nos benefícios econômicos durante o período contábil sob a forma de entrada de recursos ou aumento de ativos ou diminuição de passivos que resultam em aumentos do patrimônio líquido da entidade e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As receitas englobam tanto as receitas propriamente ditas como os ganhos. A receita surge no curso das atividades ordinárias da entidade e é designada por uma variedade de nomes, tais como vendas, honorários, juros, dividendos e royalties.

O objetivo deste Pronunciamento é estabelecer o tratamento contábil de receitas provenientes de certos tipos de transações e eventos.

A questão primordial na contabilização da receita é determinar quando reconhecê-la. A receita é reconhecida quando for provável que benefícios econômicos futuros fluam para a entidade e esses benefícios possam ser confiavelmente mensurados. Este Pronunciamento identifica as circunstâncias em que esses critérios são satisfeitos e, por isso, a receita deve

ser reconhecida. Ele também fornece orientação prática sobre a aplicação desses critérios.

Conceitualmente, receita é o ingresso econômico representado por um aumento de ativo ou diminuição de passivo que resultam em aumentos de patrimônio líquido e que não sejam provenientes de aporte de recursos dos proprietários da entidade. As Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 ainda determinam que a incidência independe da denominação ou classificação contábil.

As próprias Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003, ao disporem no §3º sobre as receitas que integram a base de cálculo, conferem natureza de receita às reversões de provisões e às recuperações de crédito baixados como perda (que é uma recuperação de despesa), que foram expressamente excluídas da base, indicando a abrangência da definição de receita e a necessidade de a lei definir expressamente as exclusões.

Assim, entendo que as recuperações de custos ou despesas são conceitualmente receitas e sua exclusão da base de cálculo deve ser veiculada em lei. Confirmando seta natureza, transcreve-se o artigo 44 da Lei nº 4.506/1994, já mencionado no acórdão da DRJ:

Art. 44. Integram a receita bruta operacional:

I - O produto da venda dos bens e serviços nas transações ou operações de conta própria;

II - O resultado auferido nas operações de conta alheia;

III - As recuperações ou devoluções de custos, deduções ou provisões;

IV - As subvenções correntes, para custeio ou operação, recebidas de pessoas jurídicas de direito público ou privado, ou de pessoas naturais.

Diante do exposto, voto para negar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Paulo Guilherme Déroulède