



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

**Processo n°** 11080.010555/2006-37  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-002.881 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de fevereiro de 2015  
**Matéria** PER/DCOMP  
**Recorrente** JOSAPAR JOAQUIM OLIVEIRA S/A PARTICIPAÇÕES  
**Recorrida** DRJ PORTO ALEGRE/RS

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

Período de apuração: 01/07/2005 a 30/09/2005

COFINS. BASE DE CÁLCULO.

Nos termos do art. 1º da Lei 10.833/2003, a base de cálculo da COFINS não-cumulativa é a totalidade das receitas auferidas. Constituem receitas lançamentos em conta de resultado com saldo credor feitos em contrapartida de eventos que reduzam o Passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Jean Cleuter Simões Mendonça (Relator), Angela Sartori e Bernardo de Queiroz Lima. Designado o Conselheiro Júlio César Alves Ramos para redigir o voto vencedor.

JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS – Presidente e redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Alves Ramos (Presidente), Jean Cleuter Simões Mendonça, Robson José Bayerl, Eloy Eros da Silva Nogueira, Angela Sartori e Bernardo Leite de Queiroz Lima.

Este recurso foi votado em fevereiro deste ano, tendo eu me designado para redigir apenas o voto vencedor, dado que o Conselheiro Jean entregou, como de praxe, dentro

do prazo regimental, o seu voto à Secretaria. Não tendo eu, porém, conseguido elaborar o voto vencedor e formalizar o acórdão antes da renúncia do dr. Jean, mantenho, na íntegra, a seguir, os seus relatório e voto, registrando que apenas por esse motivo não constará sua assinatura no acórdão.

## Relatório

Trata o presente processo de PER/DCOMP transmitida em 31/01/2006, pelo qual a Contribuinte pretende o ressarcimento de COFINS não-cumulativa vinculada a operações no mercado interno e a exportações do 3º trimestre de 2005 para compensar diversos débitos (fls. 226/233).

A autoridade fiscal glosou parte dos créditos pelas seguintes razões: 1) A Contribuinte não incluiu os valores referentes a recuperação de despesas na base de cálculo da contribuição; 2) A Contribuinte excluiu da base de cálculo valores referentes às vendas de arroz em casca e arroz pronto biju, sem ter direito à suspensão da contribuição sobre esses produtos por não ser uma cerealista; 3) Inclusão indevida na apuração de créditos de valores relativos a combustíveis e lubrificantes não utilizados como insumos; 4) Compensação indevida de crédito presumido de atividades agroindustriais e 5) Apuração incorreta dos créditos vinculados às vendas com alíquota zero.

Por essa razão, a autoridade fiscal reconheceu apenas parte do crédito pleiteado pela Contribuinte.

A Contribuinte apresentou manifestação de inconformidade contestando somente as glosas relativas às recuperações de despesas. Não obstante, a DRJ em Porto Alegre/RS manteve as glosas contestadas.

A Contribuinte foi intimada do acórdão da DRJ em 04/05/2011 (fl.405) e interpôs recurso voluntário em 20/05/2011 (fls.406/419).

O recurso foi apreciado pela primeira vez por esta Turma Julgadora, sob a relatoria do Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, ocasião na qual o julgamento foi convertido em diligência (fls. 424/427) com a seguinte fundamentação:

*(...) não se encontra em condições de ser julgado por demandar esclarecimento quanto às despesas recuperadas pela contribuinte, e por isso consideradas pela fiscalização como receitas tributadas.*

*Observo, primeiro, que nem a planilha que acompanha o despacho decisório nem aquela elaborada posteriormente pela DRFB, após o ingresso da contribuinte no parcelamento, discrimina as receitas tributadas (ou despesas recuperadas). Segundo, que a ora Recorrente, desde a manifestação de inconformidade, alega inexistência de comprovação quanto à glosa que continua no litígio e corresponde ao item II.2.1 do despacho decisório, afirmando não ter compreendido quais as receitas recuperadas. E por último, que este Colegiado tem divergências sobre o tema e poderá decidir o litígio considerando quais, exatamente, são as despesas recuperadas.*

*Destarte, carece seja identificada a origem (ou origens) das receitas recuperadas cujos valores constam das colunas “Créd. Export.” e “Créd. Merc. Int. Comp.”, na planilha “VALORES IMPUGNADOS REFERENTES À RECUPERAÇÃO DE DESPESAS” (fl. 126).*

*Pelo exposto, voto por converter o julgamento em diligência para a DRFB informe, além da classificação contábil, a origem dos valores discriminados na planilha “VALORES IMPUGNADOS REFERENTES À RECUPERAÇÃO DE DESPESAS”, descrevendo, se necessário ou julgar conveniente, as operações que resultaram em tais valores.*

*Do resultado da diligência deve ser dada ciência à Recorrente para, querendo, se pronunciar sobre o feito no prazo de trinta dias.*

O resultado da diligência está presente na fl. 485.

A Contribuinte se manifestou às fls. 487/490.

É o Relatório.

## **Voto Vencido**

Conselheiro Jean Cleuter Simões Mendonça

O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual dele tomo conhecimento.

O cerne da questão consiste em saber do que se tratam as receitas denominadas como “recuperação de despesas” e saber se elas estão ou não incluídas na base de cálculo da COFINS.

Com o resultado da diligência verificou-se o seguinte:

*“(…) o valor de R\$ 21.781.352,51, relativo a outubro de 2005, se refere a redução de multas e de juros aplicados em auto de infração da Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, tendo como contrapartida dos lançamentos a conta de ‘Recuperação de Despesas’, que o valor de R\$ 7.245.879,22. Relativo a maio de 2005, se refere a créditos de PIS e COFINS dos quais a interessada seria credora, que foram transferidos para a conta de “Recuperação de Despesas” e tendo como contrapartida a conta de “Resultado de Exercícios Futuros”. O contribuinte não apresentou a documentação comprobatória e também não informou a classificação contábil, a origem e as operações em relação aos demais valores das contas de*

*“Recuperação de Despesas das contas do balancete: 442.20 e 771.20)”*

Nas fls. 487/490 a Recorrente se manifestou reforçando as informações dadas pela autoridade quantos aos valores de R\$ 21.781.352,51, referente a outubro de 2005, e de R\$ 7.245.879,22, referente maio 2005, mas alegando que não conseguiu identificar os valores dos demais períodos, razão pela qual não pôde juntar os documentos comprobatórios.

Em suma, a diligência demonstrou que o valor de R\$ 21.781.352,51 são, de fato, descontos em juros e multa dados pela Secretaria de Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul, em razão de parcelamento de valor lançado e que o valor de R\$ 7.245.879,22, muito embora tenha sido lançado como recuperação de despesas trata-se de crédito do PIS e COFINS.

Nos dois casos, não existe incidência da Contribuição, vez que os descontos de multa e juros não compreendem, de fato, uma receita auferida.

O debate consiste na interpretação do termo “receita”, disposto pelo art. 1º da Lei nº 10.637/02, que assim estabelecem:

*“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”.*

Deve-se destacar que por determinação do art. 110 do CTN, “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado”. Diante disso, cabe esclarecer que o termo “receita” pode-se dividir em receita operacional e em receita não-operacional. A receita operacional é aquela auferida com a atividade principal da empresa (venda ou prestação de serviço), enquanto a receita não-operacional consiste no valor adquirido esporadicamente com atividade diversa ao objeto social da pessoa jurídica.

No presente caso, os descontos quanto aos juros e multa do ICMS, lançados como saída e, posteriormente, lançados na conta de recuperação de despesas não se classifica em nenhum tipo de receita, nem operacional, nem não operacional, vez que não trouxe nenhum incremento real ao caixa da empresa, de modo que não compõe a base de cálculo do PIS não-cumulativo.

Também não incide PIS sobre os créditos do PIS e da COFINS, vez que esses créditos não representam entrada de valores nos caixas da empresa, de forma que também não configura nem receita operacional nem receita não operacional.

Quanto aos demais valores listados na fl. 425, como a Recorrente não comprovou a origem, deve-se calcular o crédito sem excluí-los da base de cálculo da contribuição.

*Ex positis*, dou provimento parcial ao recurso voluntário para que o crédito pleiteado pela Contribuinte seja calculado sem a inclusão na base de cálculo dos valores de R\$ 21.781.352,51, referente a recuperação de despesa de outubro de 2005, e de R\$ 7.245.879,22, referente à recuperação de despesa de maio 2005.

É como voto.

Jean Cleuter Simões Mendonça - Relator

### **Voto Vencedor**

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS Redator designado

Ousei divergi do muito bem fundamentado, como de praxe, voto do i. relator por entender que as parcelas em discussão integram sim a base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, desde que apuradas na sistemática não cumulativa, como é o caso.

Isso porque as leis instituidoras dessa sistemática - no caso da COFINS, a Lei 10.833 - estabelecem:

*Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, com a incidência não-cumulativa, 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 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 - isentas ou não alcançadas pela incidência da contribuição ou sujeitas à alíquota 0 (zero);*

*II - não-operacionais, decorrentes da venda de ativo permanente;*

*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 dos produtos de que tratam as Leis nºs 9.990, de 21 de julho de 2000, 10.147, de 21 de dezembro de 2000, 10.485, de 3 de julho de 2002, e 10.560, de 13 de novembro de 2002, ou*

*quaisquer outras submetidas à incidência monofásica da contribuição;*

*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.*

Tampouco divirjo do dr. Jean - aliás, nem poderia - quando ele reafirma, citando o CTN, que a lei tributária não pode inovar conceitos do direito privado. Divirjo, todavia, da conclusão de que a Lei 10833 assim tenha feito.

E isso porque, não comungo a interpretação acatada pelo relator que traz como condição para o reconhecimento de receita a ocorrência de um aumento **no caixa**, ou, como dizem outros, de um ingresso no caixa.

Contabilmente, receita é a contrapartida **contábil** de um evento que tenha como consequência um aumento **no Patrimônio Líquido**. Esse aumento se dá sempre que algum elemento do Ativo (caixa ou qualquer outro) aumente sem que haja, concomitantemente, um aumento de mesma magnitude no Passivo, a via mais comum. Mas também se processa o mesmo quando um elemento do Passivo se reduz sem concomitante e equivalente redução no Ativo, como ocorreu aqui com as duas rubricas adicionadas.

Ainda que se possa advogar a existência de conceitos outros que não o contábil para o fenômeno receita (tese com a qual também não concordo), entendo que é ele, sim, que o legislador teve em mente quando de sua edição. A não ser assim, sem qualquer sentido a exclusão prevista na alínea "b" do inciso V acima, dado que tais valores decorrem exclusivamente de obrigações contábeis.

Destarte, a totalidade das receitas, no sentido contábil do termo, apuradas pela pessoa jurídica é que constitui a base de cálculo da COFINS não-cumulativa. E o que é essa totalidade? Também quanto a isso não divirjo do n. relator: a soma das receitas operacionais e das não operacionais, descartadas, dentre essas, apenas as expressamente previstas na lei como exclusões.

As receitas operacionais compõem o que a Lei 4.506/64 chama de receita bruta operacional. Assim diz o art. 44 daquele vetusto ato legal:

*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.*

É claro que todos esses conceitos contábeis foram construídos sempre tendo em conta a **apuração do resultado** da entidade: receitas menos custos e despesas. Nela, a Contabilidade, não se tomam as receitas sem considerar-se no mesmo feito as despesas ou custos a elas correspondentes.

Esse reconhecimento, no entanto, apenas nos leva a considerar, no mínimo, uma impropriedade técnica tributação que apenas leve em conta uma "perna" do resultado. Mas isso não muda o fato de que o legislador assim o fez e, especialmente, não nos autoriza a buscar conceituações inovadoras para afastar aquilo que o legislador não afastou, por mais que achemos isso justo.

E é por isso que, pensando-se no resultado, nada distingue a "recuperação de custos ou despesas" da receita: ambos indicam que houve aumento do Patrimônio líquido e como tal devem ser tratados.

Em verdade, e a rigor, a expressão "recuperação de despesas" constitui uma contradição em termos. As recuperações (ou reembolsos) são **eventos** cuja natureza define se devem ser lançados a crédito de uma conta de resultado ou patrimonial. Neste último caso se está legitimamente falando de recuperação ou reembolso, mas não de despesas. No primeiro, de despesas, sim, de recuperação, não.

Explico-me.

Quando a entidade efetua um pagamento cuja obrigação legal ou contratual não é sua (ou que contratualmente lhe deve ser reembolsado por quem de direito, normalmente o cliente) não deve registrar o débito em conta de resultado, já que, nesse caso, não é o seu patrimônio líquido que será, de forma definitiva, afetado. Deve fazê-lo em conta patrimonial, que registre um direito seu contra aquele. O evento posterior em que o cliente lhe restitua a importância é, pois, recuperação, mas não de despesa.

Esses lançamentos em contas patrimoniais não são, de ordinário, objeto de verificação fiscal na modalidade aqui executada (as chamadas verificações obrigatórias), devendo-se, por isso, supor que estava-se, na verdade, cuidando de lançamentos em contas credoras de resultado. De registrar que o contribuinte teve várias oportunidades para demonstrar o contrário, a última delas por ocasião da diligência determinada por este colegiado, mas não o fez.

Já quando de efetiva despesa sua se trata, isto é, quando legitimamente o pagamento efetuado deva ter como contrapartida uma conta de despesa da entidade que o efetuou porque se trata de valor essencial ao desempenho da atividade e que deva ser suportado pela própria entidade, ou seja, que reduz o **seu** patrimônio líquido, eventual "reembolso", "ressarcimento", ou "recuperação" que se caracterize por novo ingresso que o compense nada mais é do que receita, ainda que outro nome tenha nos livros contábeis. Afinal, a receita cumpre, sempre, exatamente esse papel de recuperar a despesa e os custos efetuados, preferencialmente excedendo-os.

Por isso é que, como dito antes, se há conta de resultado com saldo credor suportando o lançamento intitulado de recuperação, não importa o seu nome, é ela conta

representativa de receita e, como tal, o seu saldo deve integrar a base de cálculo das contribuições.

É claro que o lançamento pode ter sido aí feito por equívoco. Nesse caso, porém, entendo que cabe sempre ao contribuinte demonstrar que se está no primeiro caso.

Como já dito acima, o contribuinte teve várias oportunidades de fazer essa demonstração, silenciando, porém, em todas elas sobre a natureza das contas que suportaram os lançamentos.

Em verdade, se a diligência foi útil em alguma coisa foi o de demonstrar que nem mesmo de "ressarcimento", "reembolso", ou "recuperação" de fato se tratou: há apenas redução do passivo sem concomitante redução no ativo. Receita, pois, na correta acepção do termo.

Com essas considerações, decidiu o colegiado, por qualidade, negar provimento ao recurso do contribuinte.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS