



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 13951.000308/2008-13  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **3401-007.297 – 3<sup>a</sup> Seção de Julgamento / 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária**  
**Sessão de** 29 de janeiro de 2020  
**Recorrente** CACAU'S DISTRIBUIDORA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

Período de apuração: 01/04/2003 a 31/05/2003, 01/01/2005 a 28/02/2005, 01/06/2006 a 31/12/2006

PIS. VENDAS FATURADAS E NÃO RECEBIDAS. RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL.

Por falta de previsão legal, não podem ser restituídos valores de PIS incidentes sobre vendas faturadas e não recebidas.

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO RELATIVO A RESTITUIÇÃO INDEFERIDA. NÃO-HOMOLOGAÇÃO.

A compensação de crédito vinculado a uma restituição indeferida com débitos administrados pela Receita Federal, de responsabilidade da contribuinte, não pode ser homologada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes – Presidente Substituta e Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Mara Cristina Sifuentes, Lázaro Antônio Souza Soares, Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Fernanda Vieira Kotzias, João Paulo Neves Filho, Larissa Nunes Girard (suplente convocado).

## Relatório

Por bem descrever os fatos adoto o relatório que consta no Acórdão recorrido:

Trata o processo de pedido de restituição (apresentado por meio de formulário) de Contribuição para o Programa de Integração Social - PIS, no montante de R\$ 7.639,96 (fl. 01), protocolizado em 10/04/2008, relativo aos valores que teriam sido pagos sobre

vendas não recebidas nos períodos de 03/1998 a 05/2003, 01/2005, 02/2005 e 06/2006 a 12/2006 (consoante planilhas de fls. 11/17).

No campo 02 do formulário de fl. 01 (pedido de restituição) a contribuinte discorre sobre o pedido e esclarece que “no caso da empresa entregar a mercadoria sem, contudo, receber por ela, incide no conceito de vendas canceladas, visto que os valores que não foram recebidos não podem caracterizar receita. Assim, a inadimplência do comprador constitui-se de parcelas dedutíveis das bases de cálculo do PIS e da COFINS. Assim sendo, ao tentar tributar valores não recebidos, sob o argumento de que não se trata de vendas canceladas, estar-se-á ofendendo a capacidade contributiva do contribuinte. Logo, é vedado ao legislador tributar parcelas que não exteriorizem em riqueza do contribuinte e que extravasem essa capacidade.”

Instruem o pedido, ainda, os documentos de fls. 02/198 e 201/306 (declaração de que o crédito pleiteado não é objeto de outro pedido, cópia de documentos societários, cópia de Per/Dcomp apresentados em 2006 e 2007, cópias de DARF e cópias de documentos diversos relativos à baixa de títulos por perda de recebimento de créditos).

Às fls. 312/315, juntou-se cópia do Per/Dcomp n.º 07917.57105.150408.1.3.04-3228.

Em 15/05/2008, após análise, o pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maringá/PR (fls. 317/324), parte pela decadência (pagamentos anteriores a 10/04/2003), parte pela impossibilidade de equiparação entre vendas canceladas e inadimplência relacionada a vendas efetuadas. Consequentemente, as compensações (identificadas como tendo utilizado o mesmo crédito) não foram homologadas.

Cientificada (fls. 325/327) em 23/05/2008, a contribuinte ingresso m 18/06/2008, com a manifestação de inconformidade de fls. 328/355, cujo teor será sintetizado a seguir.

Primeiramente, após relato sucinto dos fatos, discorre sobre os pagamentos efetuados até 10/04/2003. Disserta sobre o instituto da decadência e sobre a forma de contagem do prazo respectivo. Conclui que somente após extinto o crédito tributário, com a homologação expressa ou tácita, é que se inicia a contagem do prazo prescricional de 5 anos para pleitear a restituição. Diz que “em nível de judiciário, no que tange ao prazo de 10 anos (5 +5) para se ressarcir tributos pagos indevidamente ou a maior, não há como posicionar-se em sentido contrário às decisões do STJ.” Transcreve jurisprudência administrativa e judicial e pede a reforma do despacho decisório.

Na sequência, tece considerações acerca da não incidência do PIS sobre valores não recebidos. Aduz que o legislador não definiu o conceito de vendas canceladas e que cabe ao intérprete fazê-lo. Discorre sobre os conceitos de venda, compra e venda, cancelamento e diz que “um contrato de compra e venda é transitivo de domínio visto ser o ato causal da transmissão da propriedade, gerador de uma obrigação de entregar a coisa alienado.” Conclui, dizendo que “o não pagamento do avençado importa em cancelamento do contrato” e que “no caso da empresa entregar a mercadoria sem, contudo, receber por ela, incide no conceito de vendas canceladas, uma vez que, na realidade dos fatos, os valores que não foram recebidos não podem caracterizar receita.” Cita doutrina e jurisprudência e afirma que ao tributar valores não recebidos o fisco ofende a capacidade contributiva dos contribuintes.

. Quanto à compensação, a contribuinte insiste em sua homologação já que, no seu entender, o crédito pleiteado é passível de restituição.

Ao final, pede o conhecimento da manifestação de inconformidade e a reforma do despacho decisório questionado para que o direito creditório seja reconhecido e as compensações homologadas.

A manifestação de inconformidade foi julgada pela DRJ Curitiba, acórdão n.º 06-30-041, de 26/01/2011, por unanimidade de votos, indeferindo o pedido de restituição anteriores

a 10/04/2003 por haver ocorrido a decadência e quanto aos demais pedidos pela inexistência do crédito, por consequência não foram homologadas as compensações.

Regularmente científica em 10/02/2011, por aviso postal, apresentou Recurso Voluntário em 03/03/2011, onde alega resumidamente:

- apresentou pedido de restituição do PIS recolhido a maior no período de dez anos, e o julgado ao analisar o pedido indeferiu integralmente em decorrência do decurso de prazo para os recolhimentos anteriores a 10/04/03, e que não procede a alegação de equiparação entre vendas canceladas e inadimplência de vendas não recebidas para fins de exclusão da base de cálculo do PIS;

- que restou homologado o lançamento pelo decurso de prazo de 5 anos após o pagamento e extinto definitivamente o crédito tributário, conforme art. 156 VII do CTN e após inicia-se o prazo prescricional de 5 anos para pleitear a restituição do tributo recolhido indevidamente art. 168 I do CTN;

- não incidência do PIS em valores não recebidos, que as vendas canceladas devem ser deduzidas da base de cálculo e que o legislador não definiu o alcance do conceito de vendas canceladas, e que no caso da empresa entregar as mercadorias, mas não receber por elas, constituiu vendas canceladas.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

A empresa apresentou pedido de restituição do PIS em 10/04/2008 que teria sido recolhido a maior em razão de vendas não recebidas no período de março/98 a maio/03, janeiro/05, fevereiro/05 e julho a dezembro/06.

A recorrente solicita que seja considerada a decadência de 10 anos, tese dos cinco mais cinco, com prazo para restituição dos tributos pagos indevidamente ou a maior, apresenta doutrina e jurisprudência junto às suas argumentações.

Antes de qualquer outra consideração, cumpre lembrar aqui a Súmula Vinculante nº 8 do STF, a qual confirmou, com efeitos *erga omnes*, a inconstitucionalidade do disposto nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 (Lei da seguridade social), reconhecendo definitivamente a reserva de lei complementar para a decadência e prescrição do crédito tributário, e derrubou a tese dos "cinco mais cinco", que foi largamente utilizada em arestos do STJ.

Súmula Vinculante 8

*São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/1977e os artigos 45e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam da prescrição e decadência do crédito tributário.*

As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada a lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art.18, §1º, da CF/1967/1969) quanto sob a Constituição atual (art.146, b, III, da CF/1988). Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. (...) O CTN/1966(Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.[RE 556.664, rel. min. Gilmar Mendes, P, j. 12-6-2008,DJE 216 de 14-11-2008.]

Estou acolhendo parcialmente o pedido de modulação de efeitos, tendo em vista a repercussão e a insegurança jurídica que se pode ter na hipótese; mas estou tentando delimitar esse quadro de modo a afastar a possibilidade de repetição de indébito de valores recolhidos nestas condições, com exceção das ações propostas antes da conclusão do julgamento. Nesse sentido, eu diria que o Fisco está impedido, fora dos prazos de decadência e prescrição previstos no CTN/1966, de exigir as contribuições da seguridade social. No entanto, os valores já recolhidos nestas condições, seja administrativamente, seja por execução fiscal, não devem ser devolvidos ao contribuinte, salvo se ajuizada a ação antes da conclusão do presente julgamento. Em outras palavras, são legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts.45 e 46 e não impugnados antes da conclusão deste julgamento. Portanto, reitero o voto pelo desprovimento do recurso extraordinário, declarando a inconstitucionalidade do parágrafo único do art.5º do DL 1.569/1977e dos arts.45 e 46 da Lei 8.212/1991, porém, com a modulação dos efeitos, ex nunc, apenas em relação às eventuais repetições de indébito ajuizadas após a presente data, a data do julgamento.[RE 556.664, proposta do rel. min. Gilmar Mendes, P, j. 12-6-2008,DJE 216 de 14-11-2008.]

Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11-6-2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos arts.45 e 46 da Lei 8.212/1991.[RE 559.943, rel. min. Cármel Lúcia, P, j. 12-6-2008,DJE 82 de 26-9-2008, Tema 3.] (grifos nossos)

E a posição externada nos arestos do STJ foi revista após o pronunciamento do STF:

**CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (ART. 543-C, DO CPC). LEI INTERPRETATIVA. PRAZO DE PREScriÇÃO PARA A REPETIÇÃO DE INDÉBITO NOS TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. ART. 3º, DA LC 118/2005. POSICIONAMENTO DO STF. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SUPERADO ENTENDIMENTO FIRMADO ANTERIORMENTE TAMBÉM EM SEDE DE RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA.**

1. O acórdão proveniente da Corte Especial na AI nos Eresp nº 644.736/PE, Relator o Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 27.08.2007, e o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009, firmaram o entendimento no sentido de que o art. 3º da LC 118/2005 somente pode ter eficácia prospectiva, incidindo apenas sobre situações que venham a ocorrer a partir da sua vigência.

Sendo assim, a jurisprudência deste STJ passou a considerar que, relativamente aos pagamentos efetuados a partir de 09.06.05, o prazo para a repetição do indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior.

2. No entanto, o mesmo tema recebeu julgamento pelo STF no RE n. 566.621/RS, Plenário, Rel. Min. Ellen Gracie, julgado em 04.08.2011, onde foi fixado marco para a aplicação do regime novo de prazo prescricional levando-se em consideração a data do ajuizamento da ação (e não mais a data do pagamento) em confronto com a data da vigência da lei nova (9.6.2005).

3. Tendo a jurisprudência deste STJ sido construída em interpretação de princípios constitucionais, urge inclinar-se esta Casa ao decidido pela Corte Suprema competente para dar a palavra final em temas de tal jaez, notadamente em havendo julgamento de mérito em repercussão geral (arts. 543-A e 543-B, do CPC). Desse modo, para as ações ajuizadas a partir de 9.6.2005, aplica-se o art. 3º, da Lei Complementar n. 118/2005, contando-se o prazo prescricional dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em cinco anos a partir do pagamento antecipado de que trata o art. 150, §1º, do CTN.

4. Superado o recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.002.932/SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.11.2009.

5. Recurso especial não provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.

(REsp 1269570/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 23/05/2012, DJe 04/06/2012) (grifos nossos)

A partir da data de vigência da LC nº 118/2005, 09.06.2005, o prazo prescricional para repetição de indébito é de cinco anos, contados da data do recolhimento indevido, e para os recolhimentos efetuados anteriormente é de se aplicar a tese dos 5 + 5 anos.

## Do Mérito

A recorrente alega que não é possível a incidência do PIS sobre valores não recebidos. Aduz que a operação deve ser considerada como venda cancelada na hipótese da empresa entregar a mercadoria e não receber por ela, por isso devem ser deduzidas da base de cálculo. Tece considerações sobre o legislador não ter definido o alcance do conceito de vendas canceladas, e que no caso da empresa entregar as mercadorias, mas não receber por elas, constituiu vendas canceladas.

A Lei Complementar nº 7/1970 instituiu a contribuição ao PIS em um percentual a ser cobrado em razão do faturamento da empresa e a Lei nº 9.718/1998 estipula a base de cálculo do PIS como o faturamento correspondente à receita bruta da pessoa jurídica:

Art. 22 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. 32 O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 19 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.

§ 22 Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 29, 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;

Houve muitas discussões doutrinárias e jurisprudenciais a respeito do conceito de faturamento, tema hoje já pacificado. Entretanto desde sua instituição, e pelas várias alterações legislativas, nunca houve previsão para exclusão da base de cálculo de vendas efetivamente faturadas e não recebidas. Há previsão legislativa para exclusão das vendas canceladas. As vendas não recebidas não se confundem com as vendas canceladas. Vendas canceladas correspondem às devoluções de vendas.

No Manual de Contabilidade das Sociedades por Ações FICECAF/USP buscamos a definição do conceito de vendas canceladas:

#### 24.2.1 Vendas Canceladas

A conta de Vendas Canceladas é a conta devedora que deve incluir todas as devoluções de vendas. Nesse sentido, tais devoluções não devem ser deduzidas diretamente da conta de Vendas, mas registradas nessa conta devedora específica.

Em 1978 a RFB já havia se posicionado sobre o conceito das vendas canceladas com a edição da IN SRF nº 51/1978:

4.1 - Vendas canceladas correspondem a anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços; eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de venda, ou de rescisão contratual, não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas serão computados nos resultados operacionais.

Segundo o Manual de Perguntas e Respostas do Imposto de Renda, disponível no site da RFB na internet vendas canceladas, pergunta 287, “correspondem à anulação de valores registrados como receita bruta de vendas e serviços. Eventuais perdas ou ganhos decorrentes de cancelamento de vendas ou de rescisão contratual não devem afetar a receita líquida de vendas e serviços, mas ser computados nos resultados operacionais”, e na nota está que “as perdas serão consideradas como despesas operacionais e os ganhos como outras receitas operacionais.”

A inadimplência não pode ser confundida com a devolução de vendas e não pode ser considerada venda cancelada. Ou seja, nos casos em que há faturamento e não houve devolução das mercadorias ou serviços o montante constitui base de cálculo da contribuição.

No presente processo estamos diante de inadimplência, que ocorre quando há a venda, mas não há o recebimento do numerário. Existe também na legislação, Lei nº 9.718/98, art. 3º, a determinação para que esses casos sejam computados no resultado operacional da empresa:

#### Art. 3º

....

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 29, excluem-se da receita bruta:

(....)

II - as 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; (Redação dada pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001).

Portanto descabe a pretensão da recorrente de equiparar a inadimplência às vendas canceladas.

Pelo exposto conheço do recurso voluntário e no mérito voto negar provimento.

(documento assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes