



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 13951.000310/2008-92
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3002-001.663 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 10 de dezembro de 2020
Recorrente CASTANHEIRA DISTRIBUIDORA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1998 a 28/02/2003

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. PRAZO REPETIÇÃO DE INDÉBITO. ANTES DA VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/05. 10 ANOS. APLICAÇÃO DO RE 566.621/RS E DA SÚMULA CARF Nº 91.

O prazo para o sujeito passivo pedir a repetição de indébito antes da vigência da Lei Complementar nº 118/05 é de 10 anos. A partir de 09 de junho de 2005, o direito se extingui em 5 anos. Aplicação do decidido pelo STF no RE 566.621/RS, sob a sistemática do art. 543-B da Lei nº 5.869/73, e do disposto na Súmula CARF nº 91.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 01/04/2004 a 31/12/2006

COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DAS VENDAS INADIMPLIDAS. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme o *caput* do art. 1º da Lei nº 10.833 de 2003, a COFINS não cumulativa incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Assim, o fato gerador da contribuição é o auferimento de receitas pela empresa, o qual ocorre no momento de sua realização, ou seja, quando os produtos vendidos são transferidos para o comprador em troca de pagamento ou compromisso de pagamento do valor pactuado. A realização do efetivo pagamento torna-se irrelevante para a determinação da base de cálculo da contribuição.

Portanto, as vendas inadimplidas não podem ser excluídas da base de cálculo da COFINS por falta de previsão legal.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves – Relator e Presidente.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Sabrina Coutinho Barbosa, Mariel Orsi Gameiro e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduzo relatório do Acórdão recorrido:

“Trata o processo de Pedido de Restituição da Cofins (fl. 01), protocolizado a em 10/04/2008, em relação a pagamentos relativos aos períodos de apuração março/1998 a fevereiro/2003 e abril/2004 a dezembro/2006, conforme expressamente apontado no campo 3 (“Demonstrativo do cálculo da restituição”) do formulário de fl. 01, no montante de R\$ 51.820,08, constando do campo 2 (“Motivo do Pedido”) o seguinte: “Trata-se o presente de pedido de restituição dos valores pagos a título de COFINS sobre valores não recebidos. As contribuições sociais para o PIS e para a COFINS, de acordo com a Lei n.º9.718/98, têm por base de cálculo o faturamento ou a receita das empresas, sendo estes considerados como a receita bruta decorrente da totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica. Todavia excluem-se da receita bruta as vendas canceladas. Porém, em momento algum o legislador definiu o conceito e o alcance de vendas canceladas. Assim, cabe ao intérprete e aplicador da lei fazê-lo, visto tratar-se de um conceito vago e indeterminado. Como é cediço a expressão vendas canceladas significa o desfazimento, anulação ou baixa do contrato de compra e venda, podendo ser tanto por acordo entre as partes, ou por falta de entrega ou de devolução da mercadoria, ou ainda, por inadimplência do comprador. Isto posto, verifica-se 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. (.)".

A interessada instruiu seu pedido com os documentos de fls. 02/276, dos quais se destacam as planilhas de apuração de créditos de fls. 10/16, que indica os valores de Cofins que pretende ver restituídos, relativamente a períodos de apuração dos anos-calendário de 1998 a 2006.

Constam dos autos, ainda, as seguintes declarações de compensação (nas quais indica como crédito o valor aqui pleiteado): (a) n.º 07228.62185.1.70408.1.3.04-4081, a fim de extinguir débitos de Cofins e de PIS do período de apuração março/2008, nos montantes, respectivamente, de R\$ 5.015,39 e R\$ 3.305,00 (fls. 281/284); e (b) n.º 27938.92356.200508.1.3.04-7630, a fim de extinguir débitos de Cofins e de PIS do período de apuração abril/2008, nos montantes, respectivamente, de R\$ 10.523,00 e R\$ 2.285,00 (fls. 285/288).

Em 21 de maio de 2008, o pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal em Maringá/PR, conforme Despacho Decisório de fls. 290/297, cuja parte decisória foi assim redigida: "DECISÃO. Em vista dos motivos acima expostos, DENEGO o presente pedido de restituição de valores pagos indevidamente, a título de COFINS, em razão: - do decurso de prazo para os recolhimentos anteriores a 1010412003, nos termos do inciso I, do art. 168, do CTN; - da falha de previsão legal, para as hipóteses de pagamentos indevidos apontadas pelo interessado, traduzidos na equiparação entre a inadimplência de vendas não recebidas e vendas canceladas. Em decorrência da inexistência do crédito DECIDO não homologar as compensações, aqui tratadas, e determinar o prosseguimento da cobrança dos débitos indevidamente compensados, nos termos do § 6º do art. 74, da Lei 11.943/09, de 1996, introduzido pelo art. 17 da Lei n.º 10.833, de 2003."

Cientificada em 05/06/2008 (AR à fl. 300), a interessada interpôs, em 18/06/2008, a manifestação de inconformidade de fls. 301/325, instruída com os documentos de fls. 326/340, a seguir resumida.

Sob o título "Dos créditos relativos ao período de março/1998 a abril/2003" (fls. 302/313), com menções à jurisprudência, sustenta a inocorrência da decadência de seu direito a apresentar o pedido de restituição de fl. 01, dizendo que, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, somente após a homologação (tácita ou expressa) do lançamento é que começaria a correr o prazo de 5 (cinco) anos para apresentar o referido pedido.

Na sequência, no item "Mérito — não incidência da Cofins em valores não recebidos" (fls. 313/324), relativamente à alegada dedução das bases de cálculo da Cofins, a título de 'vendas canceladas', de valores decorrentes da inadimplência do comprador, tece uma série de considerações, com apoio na doutrina e na jurisprudência, que convergem para as seguintes conclusões: "(a) a expressão vendas canceladas quer significar o desfazimento, anulação ou baixa do contato de compra e venda, seja por resilição unilateral ou bilateral, por falta de entrega ou de devolução da mercadoria, ou ainda por inadimplência do comprador; (b) por tratar de um contrato de compra e venda e esse ser translativo de domínio e oneroso, o inadimplemento de um dos contratantes implica em cancelamento do contrato; e (c) a inadimplência do comprador constitui-se de parcelas dedutíveis das bases de cálculo do PIS e da

Cofins, haja vista que se não houver acréscimo patrimonial não há o gire se tributar."

Por sua vez, no item "Da compensação" (fl. 324), alega que por ter demonstrado ser detentor de crédito, o mesmo deve ser utilizado para homologar a compensação declarada.

Por fim, pede a revisão do despacho decisório, para que se defira o indébito pleiteado à fl. 01, acrescidos de juros remuneratórios com base na taxa Selic, desde o pagamento até a data da compensação ou restituição em espécie."

Analisando as argumentações da contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba (DRJ/CTA) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/03/1998 a 28/02/2003

PREJUDICIAL. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte 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.

Período apuração: 01/04/2004 a 28/02/2005, 01/05/2005 a 31/05/2005, 01/07/2005 a 31/08/2005, 01/01/2006 a 31/12/2006

VENDAS. INADIMPLÊNCIA. DEDUÇÃO DAS BASES DE CÁLCULO. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Inexiste previsão legal de dedução da base de cálculo da Cofins de valores advindos do mero inadimplemento relativamente às vendas efetuadas.

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

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

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Em sequência, após ser cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (358/381), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido e a homologação das compensações, repisando e reforçando argumentos jurídicos já manifestados.

É o relatório, em síntese.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3002-001.663 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária
Processo n.º 13951.000310/2008-92

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

No presente processo, a questão inicialmente a ser decidida consiste em determinar se o direito a postular a repetição de indébitos de PIS e COFINS são fulminados pelo prazo decadencial de 5 ou de 10 anos, ou dito de outra forma, quando supostos créditos dessas contribuições a favor do sujeito passivo são alcançados pela prescrição. Esse é um dos cerne da controvérsia, tendo em vista que foi uma das motivações para o indeferimento do pedido da recorrente, conforme resta evidenciado no seguinte excerto do Despacho Decisório (295/297):

"Preliminarmente há que se reconhecer a decadência de eventuais pagamentos indevidos ou a maior ocorridos no período compreendido entre março/98 a abril/03.

(...)

*O direito de pleitear a restituição, conforme definido no inciso I do art. 168 do CTN, extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário. Combinando-se o dispositivo retro mencionado com o disposto nos §§ 1º 2º e 42 do art. 150 do CTN, **resulta que a contagem do prazo decadencial para o pedido de restituição da COFINS, em relação aos pagamentos anteriores a 10/04/2003, já se expirou, posto que o pedido de restituição foi formalizado em 10/04/2008.**"*

(grifo nosso)

Da mesma maneira, a instância *a quo* também lastreou, em parte, sua decisão nesse sentido. Reproduz-se trecho do voto condutor do Acórdão recorrido:

"Assim, inobstante as razões trazidas pela interessada, na data da protocolização do pedido, em 10/04/2008, em face do transcurso do prazo de cinco anos da data da extinção do crédito fiscal correspondente, encontrava-se extinto o direito de pleitear o indébito relativo a quaisquer recolhimentos efetuados antes de 10/04/2003."

(grifo no original)

Sobre o assunto, o Supremo Tribunal Federal já se pronunciou, em repercussão geral, RE 556.621/RS, Relatora Ministra Ellen Gracie, no sentido de reconhecer que o prazo decadencial de cinco anos para o exercício do direito a reaver indébitos tributários, imposto pela Lei Complementar n.º 118/05, deve ser aplicável às ações ajuizadas após o decurso da *vacatio legis* de 120 dias, ou seja, para ações ajuizadas a partir de 09/06/2005:

DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005. Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN. A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido. Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova. Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação. A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça. Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal. O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos. Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/05, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário. Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005. Aplicação do art. 543B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados. Recurso extraordinário desprovido.

A determinação do STF expressa no julgamento citado é de aplicação vinculante, de acordo o § 2º do art. 62, Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF:

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF. (Redação dada pela Portaria MF nº 152, de 2016)

Ademais, o entendimento manifestado pela suprema corte também foi reproduzido na Súmula CARF n.º 91:

Súmula CARF n.º 91: Ao pedido de restituição pleiteado administrativamente antes de 9 de junho de 2005, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, aplica-se o prazo prescricional de 10 (dez) anos, contado do fato gerador.

No presente caso, o pedido de restituição foi efetuado através de formulário em papel (fl. 02), protocolado em 10 de abril de 2008, logo, após a vigência da Lei Complementar 118/05. Assim, indubitavelmente, o prazo decadencial a ser considerado deve ser o de 05 anos a partir do pagamento indevido ou a maior. Portanto, em relação aos pagamentos efetuados em data anterior a 10 de abril de 2003, o direito da contribuinte pedir sua restituição encontra-se extinto.

Desse modo, decidida a prejudicial, devemos analisar o mérito em relação aos pagamentos efetuados no período de 04/2004 a 12/2006.

Em seu Voluntário, a contribuinte alegou, basicamente, que faz jus ao crédito, tendo em vista que deixou de excluir da base de cálculo da COFINS as vendas inadimplidas e os cheques devolvidos. Segundo ela, deve ser dado a esses valores tratamento igual ao das vendas canceladas, pois tais valores não se converteram em faturamento de fato.

Conforme o *caput* do art. 1º da Lei n.º 10.833 de 2003, a COFINS não cumulativa incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Assim, o fato gerador da contribuição é o auferimento de receitas pela empresa, o qual ocorre no momento de sua realização, ou seja, quando os produtos vendidos são transferidos para o comprador em troca de pagamento ou compromisso de pagamento do valor pactuado.

Dessa maneira, percebe-se que a realização do efetivo pagamento torna-se irrelevante para a determinação da base de cálculo da contribuição. Não se pode olvidar que, enquanto não baixados, os títulos inadimplidos permanecem no ativo da pessoa jurídica. Por outro lado, corrobora esse entendimento o disposto na Lei 10.833/03, quando excepciona as receitas que não se incluem na base de cálculo da COFINS:

Art. 1º A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, com a incidência não cumulativa, incide sobre o total das receitas auferidas no mês pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

§ 1º omissis

.....
§ 3º Não integram a base de cálculo a que se refere este artigo as receitas:

I – omissis

.....
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 participações societárias, que tenham sido computados como receita;

.....
(grifo nosso)

Como bem pontuado pelo Despacho Decisório, do dispositivo acima transcrito, extrai-se a conclusão de que devem ser excluídas da base de cálculo da contribuição as recuperações de créditos baixados como perda, por exemplo, as vendas inadimplidas, pois não se pode tributar fato gerador anteriormente já tributado. Dessa forma, resta claro que não existe previsão legal para a exclusão pretendida pela recorrente.

De fato, diferentemente do alegado pela contribuinte, vendas canceladas, devolução de vendas e vendas inadimplidas tem natureza jurídica diferente e, portanto, não se confundem. No primeiro caso, a nota fiscal de venda é cancelada, caso tenha sido emitida, e a mercadoria não chega a ser transferida ao comprador. No segundo, devolução de vendas, a nota fiscal emitida permanece inalterada, sendo necessária a emissão de nova nota fiscal de devolução, e a mercadoria outrora transferida ao comprador é devolvida ao fornecedor. Já no caso das vendas inadimplidas, a nota fiscal permanece inalterada e a mercadoria repassada ao comprador não retorna à empresa vendedora.

Assim, por serem institutos diferentes, foram tratados de forma diversa pela legislação de regência. Portanto, não cabe a equiparação alegada pela contribuinte.

Dessa maneira, há que se reconhecer que tanto o Despacho Decisório como o Acórdão recorrido acertaram ao não reconhecer o direito creditório da recorrente, pois a exclusão das vendas inadimplidas da base de cálculo da contribuição é vedada por falta de previsão legal.

Logo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves