



**Ministério da Economia**  
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



**Processo n°** 10140.903519/2011-61  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-008.364 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 21 de outubro de 2020  
**Recorrente** BMZ COUROS LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2008 a 30/09/2008

CESSÃO DE CRÉDITOS DE ICMS. PIS. COFINS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO. IMPOSSIBILIDADE.

Conforme tese fixada no julgamento do Recurso Extraordinário nº 606.107-RS, com Repercussão Geral reconhecida, é inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

CRÉDITO PRESUMIDO. AGROINDÚSTRIA. COURO.

O direito a apurar o crédito presumido previsto no art. 8º da Lei nº 10.925/2004 é específico para pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias, de origem animal ou vegetal, destinadas à alimentação humana ou animal.

PEDIDO DE RESSARCIMENTO COM DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO VINCULADA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. SÚMULA CARF Nº 125.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, realizado sob o rito dos recursos repetitivos, é devida a correção monetária no ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo, permitindo, dessa forma, a correção monetária inclusive no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas.

A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Conforme decidido no julgamento do REsp 1.767.945/PR, o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

Sobre os valores compensados pelo contribuinte (compensação voluntária) e pela Receita Federal (compensação de ofício), ou pagos pela Fazenda Nacional durante este prazo, não deve incidir correção monetária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar parcial provimento ao recurso, para: (i) excluir os valores referentes à cessão de créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e apurar o novo saldo credor; e (ii) realizar a correção monetária deste novo saldo credor, excluídos os valores compensados ou pagos até a data de 02/10/2008, com atualização iniciando no dia 03/10/2008 e encerrando na data da compensação ou do pagamento em espécie ao contribuinte, nos termos do REsp n.º 1.767.945/PR.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Presidente em exercício e Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Goncalves de Castro Neto, Luís Felipe de Barros Reche (suplente convocado(a)), Fernanda Vieira Kotzias, Ronaldo Souza Dias, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, João Paulo Mendes Neto, Lázaro Antônio Souza Soares (Presidente em exercício). Ausente(s) o conselheiro(a) Tom Pierre Fernandes da Silva, substituído(a) pelo(a) conselheiro(a) Luís Felipe de Barros Reche.

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Rio de Janeiro (DRJ-RJO):

**Trata o presente processo do PER/DCOMP** com Demonstrativo de Crédito n.º 04981.30604.071008.1.1.08-8496 transmitido em 07/10/2008 pelo interessado acima identificado, **no qual solicita ressarcimento de PIS/Pasep Não-Cumulativo - Exportação** relativo ao 3º trimestre de 2008.

Despacho Decisório eletrônico n.º de Rastreamento: 044444422 (fls. 53), proferido pela DRF/CAMPO GRANDE/MS em 01/03/2013 constatou que analisadas as informações relacionadas ao PER/DCOMP acima identificado, do valor do crédito pedido pelo interessado, **houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro a seguir:**

	Julho	Agosto	Setembro	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	277.268,88	107.008,32	33.204,68	417.481,88
VLR CRÉDITO DEFERIDO	230.676,07	68.810,75	0,00	299.486,82

**Parte do crédito reconhecido foi utilizado em compensações**, razão pela qual haverá pagamento parcial de restituição/ressarcimento para o pedido apresentado no PER/DCOMP 04981.30604.071008.1.1.08-8496.

**Valor da restituição/ressarcimento remanescente: R\$ 9.773,95.**

No RELATÓRIO DE AUDITORIA FISCAL (fls. 13 a 38), parte integrante e complementar do Despacho Decisório, é informado, em síntese, que:

Foram analisadas as entradas através das notas fiscais de aquisições de insumos (matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagens), utilizados no processo produtivo da industrialização de couro, bem como os demais valores que dão direito ao crédito dessas contribuições, tais como, serviços de industrialização realizados por outras pessoas jurídicas, energia elétrica, transportes, manutenção de máquinas, alugueis pagos a pessoa jurídica, etc.

Foram utilizados na análise, os livros fiscais de entrada, saída, apuração do ICMS, bem como a Escrituração Fiscal e Contábil Digital (ECD e EFD) do período em questão.

#### **DAS GLOSAS REALIZADAS**

(...)

#### **DEMAIS INFORMAÇÕES:**

Poderão também ser consultados no processo digital de nº 14112.720145/2012-10, os demonstrativos abaixo, que foram obtidos através da escrituração comercial digital e escrituração fiscal da pessoa jurídica:

Demonstrativo das Entradas e Saídas de Produtos, Mercadorias e Serviços, através do CFOP – Código Fiscal de Operações, Demonstrativo das Operações com Direito a Crédito da Contribuição, Demonstrativo das Operações que Compõem a Base de Cálculo, DACON elaborado com base nos Códigos Fiscais de Operações – CFOP, DACON informado pelo Contribuinte, DACON Comparativo: Contribuinte X Auditoria, Quadro Resumo da Auditoria Realizada, Resumo mensal de cálculos (Cofins - fls. 980/992 e Pis - fls. 1.137/1.149).

#### **DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE:**

Cientificado do Despacho Decisório em 15/03/2013, o interessado, por intermédio de seu representante, apresenta tempestivamente, em 16/04/2013, Manifestação de Inconformidade (fls. 58 a 63), na qual, resumidamente:

**Impugna Despacho Decisório juntamente com seu anexo, Relatório de Auditoria Fiscal com a glosa parcial dos créditos do PIS/Pasep relativo ao 3º trimestre de 2008, com as seguintes alegações:**

(...)

#### **CONCLUSÃO E PEDIDO**

Pede-se o provimento dos valores impugnados. Pede-se também que os valores glosados no tempo (período gerador) tenham o tratamento de postergação garantido pelo art. 6º do Decreto-lei nº 1.598/ 78, reconhecendo-se-lhe a legitimidade do período próprio. Pede-se que a eventual diferença dos valores finalmente apurados seja alocada à Taxa Selic. Sim, o direito à Taxa Selic. Não há cabimento, seja um processo de 2008 vir a ser finalizado em vésperas de sua decadência e não se reconheça o diferencial de perda da moeda. Se assim acontecer, o princípio da não-cumulatividade do PIS e da COFINS terá ido por terra posto que os créditos do contribuinte terão sido corroídos em grande prejuízo.

Em 03/04/2018 o presente processo foi encaminhado à DRJ/Rio de Janeiro/RJ para julgamento.

É o relatório.

**A 16ª Turma da DRJ-RJO**, em sessão datada de 11/09/2018, por unanimidade de votos, **julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade**. Foi exarado o Acórdão n.º 12-101.399, às fls. 92/105, com a seguinte ementa:

**MATÉRIA NÃO CONTESTADA - DEFINITIVIDADE DA DECISÃO**

Considera-se definitivo o despacho decisório relativamente às questões não contestadas pelo sujeito passivo.

**INCONSTITUCIONALIDADE, ILEGALIDADE**

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade, restringindo-se a instância administrativa ao exame da validade jurídica dos atos praticados pelos agentes do fisco.

**CREDITAMENTOS VINCULADOS À RECEITAS DE EXPORTAÇÃO**

Possuir receitas de exportação não interfere na quantidade de créditos apurados sobre suas aquisições, apenas abre a possibilidade de pedir parte desses créditos em ressarcimento na proporção das receitas de exportação sobre o total das receitas.

**INSUMOS**

Somente dão origem a crédito na apuração não cumulativa do PIS e da COFINS os bens e serviços aplicados ou consumidos no processo produtivo, nos termos da legislação específica, a qual, ainda que considerada ilegal pelo STJ em sede de Recurso Repetitivo, só pode ser afastada em sede de DRJ a partir de manifestação do Procurador Geral da Fazenda Nacional.

**AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS**

A apuração de crédito presumido de PIS e de COFINS é condicionada às aquisições de bens utilizados como insumos para a produção das mercadorias destinadas à alimentação humana ou animal, citadas no art. 8º da Lei n.º 10.925/04.

**CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO.**

A receita auferida em decorrência da transferência de créditos de ICMS a terceiros somente pode ser excluída da base de cálculo da COFINS a partir de 01/01/2009, por força da alteração promovida pela Lei 11.945/2009.

**RESSARCIMENTO. CRÉDITO. CORREÇÃO. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.**

Sobre o crédito, objeto de ressarcimento no âmbito das contribuições do PIS e da COFINS, não incide atualização monetária ou juros.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 18/09/2018** (conforme TERMO DE CIÊNCIA POR ABERTURA DE MENSAGEM, à fl. 108), **apresentou Recurso Voluntário em 18/10/2018**, às fls. 111/114, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Impugnação.

É o relatório.

Fl. 5 do Acórdão n.º 3401-008.364 - 3ª Sejul/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10140.903519/2011-61

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

### **I – DAS AQUISIÇÕES DE COOPERATIVAS DE PRODUTORES RURAIS**

O recorrente alega que o art. 8º da Lei nº 10.925/04 prevê o crédito presumido às pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal. Evidente que o couro de boi é produto de origem animal, da indústria alimentícia (carne) e, na condição de produto exportado, há de usufruir o creditamento, sob pena de tornar letra morta o comando constitucional da imunidade.

Entretanto, ao analisar o dispositivo legal, verifico que o referido direito a apurar crédito presumido é específico para pessoas jurídicas que produzam determinadas mercadorias, de origem animal ou vegetal, **destinadas à alimentação humana ou animal**:

Art. 8º **As pessoas jurídicas, inclusive cooperativas, que produzam mercadorias de origem animal ou vegetal, classificadas nos capítulos 2, 3, exceto os produtos vivos desse capítulo, e 4, 8 a 12, 15, 16 e 23, e nos códigos 03.02, 03.03, 03.04, 03.05, 0504.00, 0701.90.00, 0702.00.00, 0706.10.00, 07.08, 0709.90, 07.10, 07.12 a 07.14, exceto os códigos 0713.33.19, 0713.33.29 e 0713.33.99, 1701.11.00, 1701.99.00, 1702.90.00, 18.01, 18.03, 1804.00.00, 1805.00.00, 20.09, 2101.11.10 e 2209.00.00, todos da NCM, destinadas à alimentação humana ou animal, poderão deduzir da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devidas em cada período de apuração, crédito presumido, calculado sobre o valor dos bens referidos no inciso II do caput do art. 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, adquiridos de pessoa física ou recebidos de cooperado pessoa física. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)**

Como bem apontado pela decisão de piso, o couro não é insumo destinado à alimentação humana ou animal. Logo, correta a glosa realizada.

**Pelo exposto, voto por negar provimento a este pedido do Recorrente.**

### **II – DAS AQUISIÇÕES DE LENHA**

O Recorrente afirma que a lenha é um bem utilizado nas caldeiras da empresa, essencial, relevante e necessário ao processo industrial, a se aplicar o decidido no REsp STJ nº 1.221.170.

Ocorre, entretanto, que o contribuinte já havia reconhecido a correção da glosa efetuada sobre lenha em sua Manifestação de Inconformidade, à fl. 60, nos seguintes termos:

V - Aquisições de lenha

8. Não há reparos a este item. Pede-se apenas que o diferencial seja compensado com a taxa Selic não reconhecida no processo.

Logo, verifico que, em relação a esta matéria, já ocorreu a preclusão lógica. **Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido do Recorrente.**

### **III – DA CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS**

O recorrente alega que não usufruiu qualquer receita na conta de ICMS, justo porque apenas permutou o saldo da conta “ICMS a Recuperar” por “Caixa/ Bancos”, e que “*constituiria verdadeira aberração contábil considerar receita a um lançamento permutativo*”.

O Relatório Fiscal que serviu de fundamento para o Despacho Decisório, às fls. 34/35, afirma que a cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451/2008:

#### **BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO DA COFINS NÃO-CUMULATIVA - 3º trimestre de 2008**

21. Verificou-se também no decorrer da análise que o contribuinte deixou de incluir alguns valores na base de cálculo dos débitos das contribuições. Assim, procedemos à recomposição das bases de cálculo dos débitos.

#### **Cessão de créditos de ICMS**

21.1 Conforme o disposto nas Leis 9.718/1998, 10.637, de 30 de dezembro de 2002 (PIS não-cumulativo) e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (incidência não-cumulativa da Cofins), estas contribuições têm como fato gerador o faturamento mensal.

21.2 Constata-se que a opção do legislador foi a generalização do alcance da incidência das contribuições em tela. Já, ao tratar das hipóteses de exclusão da base de cálculo, a norma foi bastante seletiva, restringindo-as a um pequeno rol, *numerus clausus*.

21.3 Ademais, de acordo com o art. 97, inc. VI, do Código Tributário Nacional, para que fossem excluídas as precitadas receitas operacionais (decorrentes de transferências de créditos de ICMS) da base de cálculo das contribuições PIS e Cofins, seria necessário disposição expressa de lei. Assim, as hipóteses de exclusão previstas no § 2º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998, § 3º do art. 1º das Leis nº 10.637/2002 e nº 10.833/2003 não comportam interpretações extensivas. As deduções, por conseguinte, são tão-somente aquelas expressamente contempladas no dispositivo legal, cuja interpretação deve ocorrer nos termos do art. 111 do CTN.

21.4 Além disso, a cessão de créditos do ICMS não é operação de exportação de mercadorias ou serviços, motivo porque não está albergado por qualquer imunidade em favor das exportações, inexistindo qualquer ofensa ao Art. 149 da Constituição Federal.

21.5 Conclui-se, assim, que as receitas decorrentes das transferências de créditos do ICMS não podem ser excluídas da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins, por falta de previsão legal.

21.6 Todavia, cabe observar que os arts 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008, desoneram da incidência do PIS e da Cofins as transferências onerosas de ICMS. Entretanto, o art. 22, inciso I, da mesma Medida Provisória,

estabelece a sua entrada em vigor na data da publicação e a produção de efeitos a partir de 1º de janeiro de 2009, no caso dos artigos acima citados.

21.7 Em resumo, a cessão de direitos de ICMS compõe a receita do contribuinte, sendo base de cálculo para o PIS/PASEP e a COFINS até a vigência dos arts. 7º, 8º e 9º da Medida Provisória 451, de 15 de dezembro de 2008.

A matéria já foi objeto do julgamento do Recurso Extraordinário n.º 606.107-RS em 22/05/2013, transitado em julgado em 05/12/2013, **com Repercussão Geral reconhecida**, tendo como relatora a Min. Rosa Weber, cuja decisão foi pela **impossibilidade de incluir** na base de cálculo do PIS e da COFINS a receita proveniente da cessão a terceiros de créditos do ICMS, nos seguintes termos:

#### EMENTA

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

(...)

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

(...)

VOTO

(...)

Nos termos do art. 155, § 2º, II, “b”, da Carta Constitucional, a não incidência e a isenção nas operações de saída implicam a anulação do crédito relativo às operações anteriores. Mas, para as exportações – o que aqui sobreleva –, o tratamento é distinto. O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF, a um só tempo, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.

A finalidade desse dispositivo não é evitar a incidência cumulativa do ICMS, mas incentivar as exportações, desonerando, por completo, as mercadorias nacionais do seu ônus econômico e permitindo, dessa forma, que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos.

Nessa linha, sujeitar à incidência do PIS e da COFINS os valores auferidos pela transferência dos créditos de ICMS a terceiros significaria vilipendiar a letra e o escopo da imunidade estampada no art. 155, § 2º, X, “a”, da Carta Constitucional. Violar-se-ia a sua letra porque se estaria obstaculizando o integral “aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”, mediante a expropriação parcial dos créditos, na parcela correspondente à carga tributária advinda da incidência das contribuições citadas. (...)

(...)

Inviável, portanto, a incidência da COFINS e do PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição de 1988.

Com a EC 20/1998, que deu nova redação ao art. 195, inciso I, da Lei Maior, passou a ser possível a instituição de contribuição para o financiamento da Seguridade Social alternativamente sobre o faturamento ou a receita (alínea “b”), conceito este mais largo, é verdade, mas nem por isso uma carta em branco nas mãos do legislador ou do exegeta. Trata-se de um conceito constitucional, cujo conteúdo, em que pese abrangente, é delimitado, específico e vinculante, impondo-se ao legislador e à Administração Tributária. Cabe ao intérprete da Constituição Federal defini-lo, à luz dos usos linguísticos correntes, dos postulados e dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais sobressai o princípio da capacidade contributiva (art. 145, § 1º, da CF).

Pois bem, o conceito constitucional de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da CF, não se confunde com o conceito contábil. Isso, aliás, está claramente expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”.

Não há, assim, que buscar equivalência absoluta entre os conceitos contábil e tributário.

Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. Trata-se, apenas, de um ponto de partida. Basta ver os ajustes (adições, deduções e compensações) determinados pela legislação tributária. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário.

Conforme adverte José Antonio Minatel: *“há equívoco nessa tentativa generalizada de tomar o registro contábil como o elemento definidor da natureza dos eventos registrados. O conteúdo dos fatos revela a natureza pela qual espera-se sejam retratados, não o contrário”*.

Quanto ao conteúdo específico do conceito constitucional, a receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições, na esteira da clássica definição que Aliomar Baleeiro cunhou acerca do conceito de receita pública:

(...)

Ricardo Mariz de Oliveira especifica ser a receita *“algo novo, que se incorpora a um determinado patrimônio”*, constituindo um *“dado positivo para a mutação patrimonial”*.

O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera, de modo algum, receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.

(...)

O modo de aproveitamento dos créditos é irrelevante para a sua qualificação como receita tributável. Em qualquer caso, trata-se de mera recuperação do montante pago a título de ICMS nas operações antecedentes, cuja finalidade é simplesmente desonerar a empresa exportadora do seu ônus econômico e, assim, evitar a nociva “exportação de tributos”.

Ainda que os valores do ICMS acumulado e transferido a terceiros fossem enquadrados como receita, não poderiam ser considerados na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS porque o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, aplicável a todas as contribuições sociais, inclusive às de seguridade social, imuniza as receitas decorrentes de exportação, nestes termos:

(...)

Noutras palavras, as receitas advindas da cessão a terceiros, por empresa exportadora, de créditos do ICMS são imunes, por se enquadrarem como “receitas decorrentes de exportação”. Com efeito, adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (...). Como a cessão do crédito só se viabiliza em função da exportação e, além disso, está vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas devem ser qualificadas como decorrentes da exportação para fins de aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

Este, aliás, foi um dos fundamentos da sentença concessiva da segurança prolatada pela Juíza Federal Karine da Silva Cordeiro, que afirmou: ... *“a efetiva alteração patrimonial*

*positiva da empresa se dá no momento da exportação, pois é nesse momento que ela adquire o direito de dispor do crédito de ICMS nas formas preconizadas no art. 25 da LC 87/96. Após, ao transferir o crédito para terceiros, o seu patrimônio permanecerá inalterado, porquanto não haverá ingresso de novos recursos, mas, tão-somente, a realização do crédito. [...] o direito de manter e aproveitar o crédito de ICMS trata-se de exceção conferida às operações de exportação” (fl. 85).*

(...)

Isso posto, conheço do recurso extraordinário da União, mas nego-lhe provimento, assentando a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

Recurso extraordinário conhecido e não provido.

A Tese firmada foi a seguinte:

É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

**Pelo exposto, voto por dar provimento ao pedido do Recorrente.**

#### **IV – DA ATUALIZAÇÃO PELA TAXA SELIC**

Alega o Recorrente que já decorreram cerca de 10 anos do início deste processo, e que, de acordo com a Súmula 411 do STJ, é devida a correção monetária ao creditamento quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco. Sustenta ainda que o servidor deverá executar os atos processuais no prazo de oito dias, conforme o art. 4º do Decreto nº 70.235/72.

Esta matéria foi objeto do REsp nº 1.767.945/PR, julgado em 12/02/2020 pelo STJ sob o rito dos recursos repetitivos, com Acórdão publicado em 06/05/2020 e transitado em Julgado em 28/05/2020, nos seguintes termos:

EMENTA

TRIBUTÁRIO. REPETITIVO. TEMA 1.003/STJ. **CRÉDITO PRESUMIDO DE PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO.** APROVEITAMENTO ALEGADAMENTE OBSTACULIZADO PELO FISCO. SÚMULA 411/STJ. **ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA.** TERMO INICIAL. DIA SEGUINTE AO EXAURIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS A QUE ALUDE O ART. 24 DA LEI N. 11.457/07. RECURSO JULGADO PELO RITO DOS ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015.

1. A Primeira Seção desta Corte Superior, a respeito de créditos escriturais, derivados do princípio da não cumulatividade, firmou as seguintes diretrizes: **(a) "A correção monetária não incide sobre os créditos de IPI decorrentes do princípio constitucional da não-cumulatividade (créditos escriturais), por ausência de previsão legal" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 03/08/2009 - Tema 164/STJ); (b) "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (Súmula 411/STJ); e (c) "Tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei**

11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (REsp 1.138.206/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 01/09/2010 - Temas 269 e 270/STJ).

**2. Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à** "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

3. A atualização monetária, nos pedidos de ressarcimento, não poderá ter por termo inicial data anterior ao término do prazo de 360 dias, lapso legalmente concedido ao Fisco para a apreciação e análise da postulação administrativa do contribuinte. Efetivamente, não se configuraria adequado admitir que a Fazenda, já no dia seguinte à apresentação do pleito, ou seja, sem o mais mínimo traço de mora, devesse arcar com a incidência da correção monetária, sob o argumento de estar opondo "resistência ilegítima" (a que alude a Súmula 411/STJ). Ora, nenhuma oposição ilegítima se poderá identificar na conduta do Fisco em servir-se, na integralidade, do interregno de 360 dias para apreciar a pretensão ressarcitória do contribuinte.

4. Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente tem lugar somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco.

5. Precedentes: (...)

6. TESE FIRMADA: "O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)".

7. Resolução do caso concreto: recurso especial da Fazenda Nacional provido.

## **RELATÓRIO**

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA: Trata-se de recurso especial manejado pela Fazenda Nacional, com fundamento no art. 105, III, a, da CF, **contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado** (fl. 197):

*TRIBUTÁRIO. REQUERIMENTO ADMINISTRATIVO. PRAZO PARA ANÁLISE. MORA. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. DATA DO PROTOCOLO.*

*1. O Superior Tribunal de Justiça estabeleceu a tese 269 indicando ter o Fisco o prazo de trezentos e sessenta dias para que os requerimentos administrativos de ressarcimento de créditos dos contribuintes protocolizados após a vigência da Lei 11.457/2007 sejam analisados, sob pena de se caracterizar mora da administração tributária.*

*2. A atualização monetária nos requerimentos de ressarcimento de créditos de contribuintes não resolvidos em até trezentos e sessenta dias se dá pela taxa SELIC, contada da data do protocolo administrativo. Precedentes.*

Os embargos de declaração opostos foram rejeitados, nos termos do acórdão de fls. 223/225.

Nas razões do especial, o ente público federal aponta violação ao art. 24 da Lei 11.457/2007, sustentando que "a correção monetária deve ter termo inicial apenas após a fluência do prazo de 360 dias, desde o protocolo dos pedidos (isto é, o prazo inicial da mora se dá no 361º dia após o protocolo do pedido administrativo)" (fl. 241).

(...)

### **VOTO**

O SENHOR MINISTRO SÉRGIO KUKINA (RELATOR): Registre-se, de logo, que o nobre apelo preenche os requisitos concernentes ao conhecimento.

(...)

#### **1. Histórico jurisprudencial no STJ**

Inicialmente, antes de ingressar na matéria controvertida propriamente dita, cumpre fazer um breve esboço histórico sobre os anteriores pronunciamentos do STJ em matérias correlatas.

(...)

Adiante, a Primeira Seção deste STJ, ao julgar o REsp 1.138.206/RS (Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 1º/09/2010), em que a controvérsia se relacionava com a questão referente à fixação, pelo Poder Judiciário, de prazo razoável para a conclusão de processo administrativo fiscal, decidiu que "tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos (art. 24 da Lei 11.457/07)" (Temas 269 e 270/STJ).

Naquela ocasião, portanto, o que estava pendente de definição era "o prazo de que dispunha a Fazenda Pública para responder aos requerimentos de restituição ou compensação de tributos".

Assim, considerando que o STJ já havia decidido que: (I) os créditos decorrentes do princípio da não cumulatividade possuem natureza escritural; (II) essa natureza só pode ser desconfigurada acaso seja comprovada a resistência ilegítima do fisco; e (III) o prazo de que dispõe a Fazenda Nacional para analisar os pleitos de compensação/ressarcimento de créditos é 360 dias, começou a aportar ao Judiciário a seguinte questão: qual o marco inicial para eventual incidência de correção monetária nos pleitos de compensação/ressarcimento formulados pelos contribuintes: a data do protocolo do requerimento administrativo do contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007?

(...)

De início, as duas Turmas que compõem a Primeira Seção compreenderam pela necessidade de escoamento dos 360 dias para que fosse caracterizada a mora do fisco (ato de resistência ilegítima) para a contagem da correção monetária, consoante ilustram os seguintes julgados:

(...)

*PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. **CRÉDITO REFERENTE AO RESSARCIMENTO DE PIS/COFINS NÃO CUMULATIVAS. SÚMULA N. 411/STJ. TERMO INICIAL DA MORA E CONSEQÜENTE CORREÇÃO MONETÁRIA. ART. 24 DA LEI N. 11.457/2007.***

**1. Ocorrendo resistência ilegítima do Fisco caracterizada pela mora no ressarcimento de créditos escriturais de PIS e Cofins (em dinheiro ou mediante compensação), é de se reconhecer-lhes a correção monetária.** Incidência, por analogia, do recurso representativo da controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, e do enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

2. *Consoante precedente julgado em sede de Recurso Representativo da Controvérsia (REsp. n. 1.138.206/RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 9.8.2010), o art. 24 da Lei 11.457/2007 se aplica também para os pedidos protocolados antes de sua vigência. Sendo assim, o Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.*

3. *Recurso especial da Fazenda Nacional parcialmente provido.*

*(REsp 1.314.086/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 08/10/2012)*

**AGRAVOS REGIMENTAIS DA FAZENDA NACIONAL E DE NORMÓVEIS INDÚSTRIA COMÉRCIO E PARTICIPAÇÕES LTDA. E OUTRO. RECURSO ESPECIAL DO CONTRIBUINTE PARCIALMENTE PROVIDO. TRIBUTÁRIO. CRÉDITO ESCRITURAL. IPI, PIS E COFINS. RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. DEMORA INJUSTIFICADA NA ANÁLISE DO PEDIDO ADMINISTRATIVO. RESP. 1.035.847/RS, REL. MIN. LUIZ FUX, JULGADO NA FORMA DO ART. 543-C DO CPC E DA RES. 8/STJ. SÚMULA 411/STJ. TERMO INICIAL. NORMA GERAL. LEI DO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DECRETO 70.235/72. ART. 24 DA LEI 11.457/07. PRECEDENTES DA 1A. SEÇÃO. AGRAVOS REGIMENTAIS DESPROVIDOS.**

1. *É pacífico o entendimento da Primeira Seção desta Corte de que eventual possibilidade de aproveitamento dos créditos escriturais não dá ensejo à correção monetária, exceto se tal creditamento for injustamente obstado pela Fazenda, considerando-se a mora na apreciação do requerimento administrativo de ressarcimento feita pelo contribuinte como um óbice injustificado.*

2. *A correção monetária deve se dar a partir do término do prazo que a Administração teria para analisar os pedidos, porque somente após esse lapso temporal se caracterizaria a resistência ilegítima passível de legitimar a incidência da referida atualização; aplica-se o entendimento firmado por ocasião da apreciação do REsp. 1.138.206/RS, relatado pelo ilustre Ministro LUIZ FUX e julgado sob o regime do art. 543-C do CPC e da Res. 8/STJ, DJe 01.09.2010, no qual restou consignado que tanto para os requerimentos efetuados anteriormente à vigência da Lei 11.457/07, quanto aos pedidos protocolados após o advento do referido diploma legislativo, o prazo aplicável é de 360 dias a partir do protocolo dos pedidos.*

3. *O Fisco deve ser considerado em mora (resistência ilegítima) somente a partir do término do prazo de 360 (trezentos e sessenta) dias contado da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, aplicando-se o art. 24 da Lei 11.457/2007, independentemente da data em que efetuados os pedidos. Precedentes da 1a. Seção: REsp. 1.314.086/RS, Rel. Min. MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe 08/10/2012 e EDcl no AgRg no REsp. 1.222.573/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 07.12.2011.*

4. *Agravos Regimentais desprovidos.*

*(AgRg no REsp 1.232.257/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/02/2013)*

No entanto, nos idos de 2013, a Primeira Seção alterou seu entendimento, passando a compreender que a incidência de correção monetária deveria ser inaugurada na data do protocolo do pedido de ressarcimento/compensação, e não mais após o escoamento dos 360 dias. Confira-se o precedente:

**TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. DIFERENÇA ENTRE CRÉDITO ESCRITURAL E PEDIDO DE RESSARCIMENTO EM DINHEIRO OU**

**MEDIANTE COMPENSAÇÃO COM OUTROS TRIBUTOS.** MORA DA FAZENDA PÚBLICA FEDERAL. INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 411/STJ. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. PROTOCOLO DO PEDIDO. TEMA JÁ JULGADO PELO REGIME CRIADO PELO ART. 543-C, CPC, E DA RESOLUÇÃO STJ 08/2008 QUE INSTITUÍRAM OS RECURSOS REPRESENTATIVOS DA CONTROVÉRSIA.

1. É pacífico o entendimento do STJ no sentido de que, em regra, eventual possibilidade de aproveitamento dos créditos escriturais não dá ensejo à correção monetária, exceto se tal creditamento foi injustamente obstado pela Fazenda. Jurisprudência consolidada no enunciado n. 411, da Súmula do STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco".

2. No entanto, os equívocos na aplicação do enunciado surgem quando se está diante de mora da Fazenda Pública para apreciar pedidos administrativos de ressarcimento de créditos em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos.

**3. Para espancar de vez as dúvidas a respeito, é preciso separar duas situações distintas: a situação do crédito escritural** (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração e utilizado para abatimento desse mesmo tributo em outro período de apuração dentro da escrita fiscal) **e a situação do crédito objeto de pedido de ressarcimento** (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração utilizado fora da escrita fiscal mediante pedido de ressarcimento em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos).

**4. Situação do crédito escritural:** Deve-se negar ordinariamente o direito à correção monetária quando se fala de créditos escriturais recebidos em um período de apuração e utilizados em outro (sistemática ordinária de aproveitamento), ou seja, de créditos inseridos na escrita fiscal da empresa em um período de apuração para efeito de dedução dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados em períodos de apuração subsequentes. Na exceção à regra, se o Fisco impede a utilização desses créditos escriturais, seja por entendê-los inexistentes ou por qualquer outro motivo, a hipótese é de incidência de correção monetária quando de sua utilização, se ficar caracterizada a injustiça desse impedimento (Súmula n. 411/STJ). **Por outro lado, se o próprio contribuinte acumula tais créditos para utilizá-los posteriormente em sua escrita fiscal por opção sua ou imposição legal, não há que se falar em correção monetária, pois a postergação do uso foi legítima,** salvo, neste último caso, declaração de inconstitucionalidade da lei que impôs o comportamento.

**5. Situação do crédito objeto de pedido de ressarcimento:** Contudo, no presente caso estamos a falar de ressarcimento de créditos, sistemática diversa (sistemática extraordinária de aproveitamento) onde os créditos outrora escriturais passam a ser objeto de ressarcimento em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos em virtude da impossibilidade de dedução com débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos (normalmente porque isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), ou até mesmo por opção do contribuinte, nas hipóteses permitidas por lei. **Tais créditos deixam de ser escriturais, pois não estão mais acumulados na escrita fiscal para uso exclusivo no abatimento do IPI devido na saída.** São utilizáveis fora da escrita fiscal. **Nestes casos, o ressarcimento em dinheiro ou ressarcimento mediante compensação com outros tributos se dá mediante requerimento feito pelo contribuinte que, muitas vezes, diante das vicissitudes burocráticas do Fisco, demora a ser atendido, gerando uma defasagem no valor do crédito** que não existiria caso fosse reconhecido anteriormente ou caso pudesse ter sido utilizado na escrita fiscal mediante a sistemática ordinária de aproveitamento. Essa foi exatamente a situação caracterizada no Recurso Representativo da Controvérsia REsp.nº 1.035.847 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 24.6.2009, onde foi reconhecida a incidência de correção monetária.

**6. A lógica é simples: se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária,** posto que caracteriza também a chamada "resistência ilegítima" exigida pela Súmula n. 411/STJ. Precedentes: REsp. n. 1.122.800/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 1.3.2011; AgRg no REsp. n. 1082458/RS e AgRg no AgRg no REsp. n. 1088292/RS, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgados em 8.2.2011.

7. O Fisco deve ser considerado em mora somente a partir da data do protocolo dos pedidos de ressarcimento.

8. Embargos de divergência providos.

(EAg 1.220.942/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/04/2013)

Essa virada jurisprudencial, no entanto, não obstou que alguns julgados Turmários ainda adotassem a anterior orientação de que também a correção monetária deveria aguardar o prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder aos pedidos dos contribuintes.

Ilustrativamente, confirmam-se:

(...)

**TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007. HISTÓRICO DA DEMANDA.**

**1. Cinge-se a controvérsia a definir o termo inicial da correção monetária no ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos pagos, no âmbito administrativo, após o transcurso do prazo de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/2007).**

2. No presente caso, a resistência ilegítima imputada ao Fisco diz respeito exclusivamente à mora observada para satisfação do crédito.

3. O acórdão recorrido decidiu que a atualização monetária é devida desde a data do protocolo dos processos administrativos.

**RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA DO FISCO: PRESSUPOSTO PARA A CORREÇÃO MONETÁRIA DE CRÉDITO FISCAL (SÚMULA 411/STJ)**

4. Segundo a jurisprudência assentada pelo STJ, o direito à correção monetária de crédito escritural é condicionado à existência de ato estatal impeditivo de seu aproveitamento no momento oportuno. Em outros termos, é preciso que fique caracterizada a "resistência ilegítima do Fisco", na linha do que preceitua a Súmula 411/STJ: "É devida a correção monetária ao creditamento do IPI quando há oposição ao seu aproveitamento decorrente de resistência ilegítima do Fisco" (REsp 1.035.847/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Seção, DJe 3/8/2009, sob o regime do art. 543-C do CPC).

5. O requisito da "resistência ilegítima do Fisco" também deve ser observado para efeito de atualização monetária de créditos sob a forma de ressarcimento - caso dos autos -, como aliás, ficou definido na fundamentação do acórdão paradigma (EAg 1.220.942/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, DJe 18/4/2013).

**TERMO INICIAL CONDICIONADO À VERIFICAÇÃO DO ILEGÍTIMO ÓBICE ESTATAL, IN CASU, A MORA**

**6. No que concerne à sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos – caso dos autos -, cumpre destacar que a própria legislação impede expressamente a correção monetária dos créditos fiscais quando aproveitados regularmente sob a forma de ressarcimento** (arts. 6º, § 2º, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003).

7. O art. 24 da Lei 11.457/2007 impõe à Administração Tributária o prazo máximo de 360 (trezentos e sessenta) dias para que seja proferida decisão administrativa a contar do protocolo de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte.

8. Nesse contexto, o deferimento dos pedidos de ressarcimento no prazo legal, ou seja, antes de escoados 360 dias do protocolo, não dá ensejo à atualização monetária, justamente pela ausência do requisito referente à "resistência ilegítima".

(...)

10. A lógica dessa orientação decorre da premissa de que, "no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto" (AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/6/2015).

11. Não se está a confundir correção monetária com juros de mora, mas a reconhecer que a mora é a resistência ilegítima que dispara o cômputo da correção monetária.

12. Recurso Especial provido.

(REsp 1.607.697/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/09/2016)

Foi então que essa questão controvertida foi novamente submetida à Primeira Seção deste STJ, pelo **julgamento do EREsp 1.461.607/SC, tendo se sagrado vencedor o entendimento de que "o termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias** para a análise do pedido administrativo pelo Fisco". Referido precedente ficou assim ementado:

(...)

**3. O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo ocorre** somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco. Nesse sentido: AgRg nos EREsp 1.490.081/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Seção, DJe 1º/7/2015; AgInt no REsp 1.581.330/SC, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 21/8/2017; AgInt no REsp 1.585.275/PR, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 14/10/2016.

4. Embargos de divergência a que se nega provimento.

(EREsp 1.461.607/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Sérgio Kukina, Primeira Seção, DJe 01/10/2018)

2. Termo inicial da correção monetária nos pedidos de ressarcimento

Agora passamos à análise da questão de mérito propriamente dita.

Consoante decisão de afetação ao rito dos repetitivos, a presente controvérsia cinge-se à "Definição do termo inicial da incidência de correção monetária no ressarcimento de créditos tributários escriturais: a data do protocolo do requerimento administrativo do

contribuinte ou o dia seguinte ao escoamento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei n. 11.457/2007".

(...)

Em meu sentir, deve prevalecer o entendimento de que para a incidência de correção monetária deve-se observar o prazo estipulado ao Fisco para responder aos requerimentos formulados pelo contribuinte, pois só aí se terá o ato estatal a descaracterizar a natureza escritural dos créditos excedentes decorrentes do princípio da não cumulatividade.

Com efeito, **a regra é que no regime de não cumulatividade os créditos gerados por referidos tributos são escriturais e, dessa forma, não resultam em dívida do fisco com o contribuinte.**

Veja-se o que dispõe o **art. 3º, § 10, da Lei 10.833/2003**, que versa sobre a COFINS: "O valor dos créditos apurados de acordo com este artigo não constitui receita bruta da pessoa jurídica, **servindo somente para dedução do valor devido da contribuição.**"

(...)

**Ratificando essa previsão legal, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF editou o Enunciado sumular n. 125, o qual dispõe que,** "No ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas, não incide correção monetária ou juros, nos termos dos artigos 13 e 15, VI, da Lei nº 10.833, de 2003."

(...)

A leitura do teor desses artigos deixa transparecer, isso sim, a **existência de vedação legal à atualização monetária ou incidência de juros sobre os valores decorrentes do referido aproveitamento de crédito - seja qual for a modalidade escolhida pelo contribuinte: dedução, compensação com outros tributos ou ressarcimento em dinheiro.**

Convém ainda lembrar que a própria Corte Constitucional foi quem definiu que a correção monetária não integra o núcleo constitucional da não cumulatividade dos tributos, sendo eventual possibilidade de atualização de crédito escritural da competência discricionária do legislador infraconstitucional. A propósito:

(...)

Dessa forma, na falta de autorização legal específica, a regra é a impossibilidade de correção monetária do crédito escritural. Nesse sentido:

(...)

**2. Todavia, no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto, o que não ocorre.**

**3. Agravo regimental a que se nega provimento.**

(AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/06/2015)

Além disso, **apenas como exceção, a jurisprudência deste STJ compreende pela desnaturação do crédito escritural e, consequentemente, pela possibilidade de sua atualização monetária, se ficar comprovada a resistência injustificada da Fazenda Pública ao aproveitamento do crédito,** como, por exemplo, se houve necessidade de o

contribuinte ingressar em juízo para ser reconhecido o seu direito ao creditamento (o que acontecia com certa frequência nos casos de IPI); ou o transcurso do prazo de 360 dias de que dispõe o fisco para responder ao contribuinte sem qualquer manifestação fazendária.

Assim, o termo inicial da correção monetária do pleito de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente quando caracterizado o ato fazendário de resistência ilegítima, no caso, o transcurso do prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo sem apreciação pelo Fisco.

Oportuno colacionar a fundamentação de que me vali no voto condutor do EREsp 1.461.607/SC:

*[...] Na hipótese versada no presente recurso de divergência, **tendo o ressarcimento dos créditos escriturais de PIS/PASEP e COFINS da empresa autora sido deferido na via administrativa após transcorrido o mencionado prazo de 360 dias, legítima se revela, mas somente a contar do escoamento desse prazo, a incidência de correção monetária** sobre os valores reconhecidos pela autoridade exatora.*

(...)

Essa mesma linha de raciocínio foi trazida pelo il. Ministro Herman Benjamin em seu voto-vista proferido em mencionados embargos de divergência, cuja ementa por ele formulada assim resumiu seu entendimento, *in verbis*:

**TRIBUTÁRIO. CRÉDITOS DE PIS E COFINS NÃO CUMULATIVOS. CORREÇÃO MONETÁRIA. REQUISITO. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007.**

#### HISTÓRICO DA DEMANDA

**1. Cinge-se a controvérsia a definir o termo inicial da correção monetária no ressarcimento de créditos de PIS e Cofins não cumulativos pagos, no âmbito administrativo, após o transcurso do prazo de 360 dias (art. 24 da Lei 11.457/2007).**

(...)

6. Nas palavras do e. Ministro Mauro Campbell Marques, Relator do acórdão paradigma: "(...) **a lógica é simples: se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária**, posto que caracteriza também a chamada 'resistência ilegítima' exigida pela Súmula n. 411/STJ".

**TERMO INICIAL CONDICIONADO À VERIFICAÇÃO DO ILEGÍTIMO ÓBICE ESTATAL, IN CASU, A MORA**

**7. No que concerne à sistemática do PIS e da Cofins não cumulativos – hipótese em tela –, cumpre destacar que a própria legislação impede expressamente a correção monetária dos créditos fiscais quando aproveitados regularmente sob a forma de ressarcimento (arts. 6º, § 2º, 13 e 15, VI, da Lei 10.833/2003).**

(...)

9. Nesse contexto, o deferimento dos pedidos de ressarcimento no prazo legal, ou seja, antes de escoados 360 dias do protocolo, não dá ensejo à atualização monetária, justamente pela ausência do requisito referente à "resistência ilegítima".

(...)

11. A lógica dessa orientação decorre da premissa de que, "no caso do contribuinte acumular créditos escriturais em um período, para o aproveitamento em períodos subsequentes, não havendo resistência ilegítima do Fisco para a pronta utilização do crédito, afigura-se indevida a incidência de correção monetária, salvo se houver disposição legal específica para tanto" (AgRg no REsp 1.159.732/SP, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, DJe 11/6/2015).

(...)

**Nessa linha de entendimento, confirmam-se os inúmeros julgados deste STJ:**

(...)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. **CRÉDITO DE IPI, COFINS E CONTRIBUIÇÃO AO PIS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL APÓS O TRANSCURSO DO PRAZO PARA A AUTORIDADE ADMINISTRATIVA ANALISAR O PEDIDO. MATÉRIA PACIFICADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. ERESP 1.461.607/SC. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.**

(...)

IV. A Primeira Seção do STJ dirimiu a controvérsia então existente e firmou compreensão segundo a qual o "termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito de PIS/COFINS não-cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco" (STJ, EREsp 1.461.607/SC, Rel. p/ acórdão Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 1º/10/2018).

(...)

(AgRg no REsp 1.282.563/PR, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, DJe 16/11/2018)

(...)

TRIBUTÁRIO. **CRÉDITO PRESUMIDO E/OU ESCRITURAL. PIS E COFINS. CORREÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO DE 360 DIAS, CONTADO A PARTIR DO PROTOCOLO DO PEDIDO DE RESSARCIMENTO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO.**

(...)

(AgInt no REsp 1.697.395/RS, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 27/08/2018)

TRIBUTÁRIO. **IPI. PIS/COFINS. PEDIDO DE RESSARCIMENTO. ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA. TERMO INICIAL.**

(...)

(AgInt no REsp 1.229.108/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Rel. p/ Acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/04/2018)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. **PIS/COFINS. CRÉDITO ESCRITURAL E CRÉDITO PRESUMIDO. CORREÇÃO MONETÁRIA. RESISTÊNCIA ILEGÍTIMA. MORA. TERMO INICIAL. VENCIMENTO DO PRAZO LEGAL PREVISTO NO ART. 24 DA LEI 11.457/2007.**

(...)

(REsp 1.722.500/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 13/11/2018)

Nunca é demais lembrar que, **por se caracterizar efetivamente um benefício fiscal, a sua concessão e também o modo de aproveitamento é de competência do legislador infraconstitucional.**

**Também não concorda com essa nossa proposta o Min. Mauro Campbell Marques,** por compreender existir uma diferença entre crédito escritural e pedido de ressarcimento em dinheiro ou mediante compensação com outros tributos, a autorizar, neste último caso, a incidência da correção monetária desde a data em que protocolado o pedido administrativo. Vejamos os principais argumentos trazidos pelo ilustre colega em seu voto condutor no EA 1.220.942/SP:

(...)

**Para espancar de vez as dúvidas a respeito, é preciso separar duas situações distintas: a situação do crédito escritural** (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração e utilizado para abatimento desse mesmo tributo em outro período de apuração dentro da escrita fiscal) **e a situação do crédito objeto de pedido de ressarcimento** (crédito de um determinado tributo recebido em dado período de apuração utilizado fora da escrita fiscal mediante pedido de ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos).

**Decerto, deve-se negar ordinariamente o direito à correção monetária quando estamos a falar de créditos escriturais recebidos em um período de apuração e utilizados em outro (sistemática ordinária de aproveitamento), ou seja, de créditos inseridos na escrita fiscal da empresa em um período de apuração para efeito de dedução dos débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos tributados em períodos de apuração subsequentes (se forem utilizados em um mesmo período de apuração não há diferença de correção monetária, veja-se o voto-vista vencido do Min. José Delgado no REsp. n. 212.899 - RS, Primeira Turma, Rel. Min. Garcia Vieira, julgado em 5.10.1999). Na exceção à regra, se o Fisco impede a utilização desses créditos escriturais, seja por entendê-los inexistentes ou por qualquer outro motivo, a hipótese é de incidência de correção monetária** quando de sua utilização, se ficar caracterizada a injustiça desse impedimento. **Por outro lado, se o próprio contribuinte acumula tais créditos para utilizá-los posteriormente em sua escrita fiscal por opção sua ou imposição legal, não há que se falar em correção monetária,** pois a postergação do uso foi legítima, salvo, neste último caso, declaração de inconstitucionalidade da lei que impôs o comportamento.

**Contudo, no presente caso estamos a falar de ressarcimento de créditos, sistemática diversa** (sistemática extraordinária de aproveitamento) **onde os créditos outrora escriturais passam a ser objeto de ressarcimento** em dinheiro ou compensação com outros tributos em virtude da impossibilidade de dedução com débitos de IPI decorrentes das saídas de produtos (normalmente porque isentos, não tributados ou sujeitos à alíquota zero), ou **até mesmo por opção do contribuinte, nas hipóteses permitidas por lei.** Tais créditos deixam de ser escriturais, pois não estão mais acumulados na escrita fiscal para uso exclusivo no abatimento do IPI devido na saída. São utilizáveis fora da escrita fiscal.

Nestes casos, **o ressarcimento em dinheiro ou compensação com outros tributos se dá mediante requerimento feito pelo contribuinte que, muitas vezes, diante das vicissitudes burocráticas do Fisco, demora a ser atendido,** gerando uma defasagem no valor do crédito que não existiria caso fosse reconhecido anteriormente ou caso pudesse ter sido utilizado na escrita fiscal (sistemática ordinária de aproveitamento). Essa é a situação em apreço e que configura a mesma situação do paradigma em Recurso Representativo da Controvérsia REsp nº 1.035.847 - RS, como veremos.

(...)

*Desse modo, a lógica é simples: **se há pedido de ressarcimento de créditos de IPI, PIS/COFINS** (em dinheiro ou via compensação com outros tributos) e esses créditos são reconhecidos pela Receita Federal com mora, essa demora no ressarcimento enseja a incidência de correção monetária, posto que caracteriza também a chamada "resistência ilegítima" exigida pela Súmula n. 411/STJ.*

(...)

Com relação aos robustos argumentos trazidos, tenho a dizer que não nos parece que o fato de o crédito a ser buscado extrapolar o limite de compensação/creditação com o próprio tributo (**v.g. PIS/COFINS**), a possibilitar o ressarcimento em dinheiro, desnature a sua natureza escritural. De fato, nos termos antes defendidos, o direito ao aproveitamento do crédito excedente está previsto na lei de regência dos tributos (art. 6º, I, § 2º, da Lei 10.833/2003: "A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: I - exportação de mercadorias para o exterior; [...] § 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." [a qual, como antes mencionado, não prevê correção atuarial]; vide também art. 5º, I, § 2º, da Lei 10.637/2002); porém, a desconfiguração dessa natureza escritural - portanto desprovida de atualização monetária, nos termos da jurisprudência deste STJ e do STF, só pode se dar com a resistência injustificada do fisco, o que não ocorre antes do transcurso do prazo legal de 360 dias previsto no art. 24 da Lei 11.457/2007 para análise do pedido de ressarcimento.

### **3. Tese a ser fixada em repetitivo**

Em suma, para os fins do art. 1.036 do CPC/2015, este relator propõe a fixação da seguinte tese em repetitivo, sem necessidade da modulação de que trata o art. 927, § 3º, do mesmo Codex: "**O termo inicial da correção monetária de ressarcimento de crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo ocorre somente após escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco (art. 24 da Lei n. 11.457/2007)**".

(...)

VOTO-VISTA

A EXCELENTÍSSIMA SENHORA MINISTRA REGINA HELENA COSTA:

(...)

## **II. Delimitação da controvérsia**

Na origem, cuida-se de ação mandamental mediante a qual se busca a concessão de segurança para determinar à autoridade coatora que analise, imediatamente, os pedidos administrativos de **ressarcimento de créditos da contribuição ao PIS e da COFINS**, porquanto esgotados os 360 (trezentos e sessenta) dias previstos na Lei n. 11.457/2007, "[...] e incida, nos valores, a devida correção monetária", "[...] tendo como marco inicial para a incidência [...] a data do protocolo dos pedidos de ressarcimento, pois resta configurada a resistência ilegítima do Fisco" (fls. 05e e 09e)

Pelo exposto na decisão, verifico que é devida a correção monetária nos pedidos de ressarcimento de crédito escritural excedente de **tributo** sujeito ao regime não cumulativo, quando escoado o prazo de 360 dias para a análise do pedido administrativo pelo Fisco, por estar configurada a "resistência ilegítima", nos termos da tese fixada pelo STJ. Observe-se que,

diferentemente do texto da Súmula 411 do STJ, que trata especificamente de crédito de IPI, a tese fixada no repetitivo se refere a “*crédito escritural excedente de tributo sujeito ao regime não cumulativo*”, e assim abrange também as contribuições sociais, como o PIS e a COFINS. Os fundamentos da decisão também deixam claro o alcance da tese fixada.

As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos recursos repetitivos, deverão ser obrigatoriamente reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF, conforme determina o art. 62, § 2º, do Regimento Interno:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

(...)

§ 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)

**Dessa forma, entendo que deve ser dado provimento ao pedido de correção monetária do ressarcimento do PIS.** A Súmula CARF nº 125 deve ser interpretada no sentido de que, no ressarcimento da COFINS e da Contribuição para o PIS não cumulativas não incide correção monetária ou juros apenas enquanto não for configurada uma resistência ilegítima por parte do Fisco, a desnaturar a característica do crédito como meramente escritural.

Confirmado o direito do contribuinte à atualização monetária, contudo, resta deixar claro qual o montante do ressarcimento que teve configurada uma resistência ilegítima pelo Fisco, tendo em vista que o contribuinte, antes mesmo da emissão do Despacho Decisório, apresentou Declarações de Compensação (DCOMPs) associadas ao Pedido de Ressarcimento.

Deve-se ter em mente que compensação, ressarcimento e restituição são institutos de natureza jurídica distintas, cuja possibilidade de atualização monetária do crédito se aplica de forma igualmente distinta. O Pedido de Ressarcimento e o Pedido de Restituição são regidos pelo art. 73 (abaixo a redação original e a atual), e a Declaração de Compensação é regido pelo art. 74, ambos da Lei nº 9.430/96:

**Art. 73.** Para efeito do disposto no art. 7º do Decreto-lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, a utilização dos créditos do contribuinte e a quitação de seus débitos serão efetuadas em procedimentos internos à Secretaria da Receita Federal, observado o seguinte: **(Redação original)**

(...)

**Art. 73. A restituição e o ressarcimento** de tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil ou a restituição de pagamentos efetuados mediante DARF e GPS cuja receita não seja administrada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil será efetuada depois de verificada a ausência de débitos em nome do sujeito passivo credor perante a Fazenda Nacional. **(Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)**

Parágrafo único. Existindo débitos, não parcelados ou parcelados sem garantia, inclusive inscritos em Dívida Ativa da União, os créditos serão utilizados para quitação desses débitos, observado o seguinte: (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

I - o valor bruto da restituição ou do ressarcimento será debitado à conta do tributo a que se referir; (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

II - a parcela utilizada para a quitação de débitos do contribuinte ou responsável será creditada à conta do respectivo tributo. (Incluído pela Lei n.º 12.844, de 2013)

**Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. **(Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)**

§ 1º **A compensação** de que trata o caput **será efetuada mediante a entrega**, pelo sujeito passivo, **de declaração** na qual constarão informações relativas aos créditos utilizados e aos respectivos débitos compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 2º **A compensação declarada à Secretaria da Receita Federal extingue o crédito tributário**, sob condição resolutória de sua ulterior homologação. (Incluído pela Lei n.º 10.637, de 2002)

(...)

§ 4º **Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação**, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. (Redação dada pela Lei n.º 10.637, de 2002)

§ 5º **O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos**, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

§ 6º **A declaração de compensação constitui confissão de dívida** e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados. (Redação dada pela Lei n.º 10.833, de 2003)

A restituição e o ressarcimento (este, apenas quando for solicitado “em dinheiro”), por se consistirem em pedidos efetuados à Administração Tributária, dependem de uma resposta para que o contribuinte possa gozar do seu direito e utilizar o crédito que entende possuir. Não possuem um prazo específico definido em lei para sua apreciação. A restituição é instituto previsto originalmente no art. 165 da Lei n.º 5.172/66 (CTN), aplicável exclusivamente no caso de pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido.

O ressarcimento, por sua vez, ocorre quando, ao final de um período de apuração, o contribuinte não consegue compensar integralmente, na escrita fiscal, os seus créditos com os respectivos débitos, resultando em saldo credor a seu favor, e que poderá ser objeto de: (i) pedido para pagamento em espécie; (ii) declaração de compensação; (iii) compensação de ofício; e (iv) manutenção na escrita fiscal para dedução do tributo em períodos de apuração subsequentes.

A compensação, por sua vez, não se constitui, atualmente, em um pedido, mas em uma declaração. O contribuinte apura seu crédito, apura seu débito, e promove a respectiva

compensação (encontro de contas), resultando na imediata extinção do débito tributário, conforme art. 74, § 2º. O fato dessa extinção estar sob condição resolutória de sua ulterior homologação em nada prejudica o contribuinte, pois nesse instituto o prazo corre contra a Fazenda Nacional, que precisa decidir pela sua homologação ou não em um prazo de 05 anos, conforme art. 74, § 5º, sob pena de homologação tácita da compensação.

Devo destacar que nem sempre foi assim. A redação original deste dispositivo legal deixava claro que a compensação dependia, para sua efetivação, de requerimento a ser efetuado pelo contribuinte. Com isso, não havia a extinção automática do débito, que ficava na dependência de uma resposta do Fisco. Enquanto era essa a regra vigente, havia sentido em se falar em “mora da Fazenda Pública”. A compensação não era efetivada mediante pura e simples declaração, mas sim através de um “pedido”, até que a mudança legislativa incluiu o § 4º na redação do art. 74:

Art. 74. Observado o disposto no artigo anterior, a Secretaria da Receita Federal, **atendendo a requerimento do contribuinte, poderá autorizar** a utilização de créditos a serem a ele restituídos ou ressarcidos para a quitação de quaisquer tributos e contribuições sob sua administração. **(Redação original)**

**Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito**, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, **podrá utilizá-lo na compensação de débitos próprios** relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. **(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)**

(...)

§ 4º **Os pedidos de compensação pendentes de apreciação pela autoridade administrativa serão considerados declaração de compensação**, desde o seu protocolo, para os efeitos previstos neste artigo. **(Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)**

Mostra-se nítida a diferença entre restituição e o ressarcimento, de um lado, e compensação, de outro, pois nos primeiros a satisfação do direito do contribuinte depende de uma ação do Fisco, enquanto no segundo seu direito já é imediatamente satisfeito, sendo-lhe possibilitado até mesmo expedir certidão negativa de débitos, e não estar passível de cobrança de multa e juros pelo débito compensado, mesmo que a homologação somente ocorra anos depois (exceto, obviamente, se for constatado que o crédito era insuficiente para extinguir o débito).

Nesse contexto, mostra-se plenamente consentâneo com a legislação a atualização monetária do crédito do contribuinte no caso de resistência ilegítima da Fazenda Nacional à restituição ou ao ressarcimento **em espécie**.

No presente caso, o Despacho Decisório (fl. 53) foi emitido nos seguintes termos:

Tipo de Crédito: PIS/PASEP NÃO CUMULATIVO - EXPORTAÇÃO

Analisadas as informações relacionadas ao documento acima identificado, houve reconhecimento de direito creditório conforme descrito no quadro abaixo:

	Julho	Agosto	Setembro	TRIMESTRE
VLR CRÉDITO PEDIDO	277.268,88	107.008,32	33.204,68	417.481,88
VLR CRÉDITO DEFERIDO	230.676,07	68.810,75	0,00	299.486,82

Informações complementares da análise do crédito estão disponíveis na página internet da Receita Federal, e integram este despacho.

**Parte do crédito reconhecido foi utilizado em compensações, razão pela qual haverá pagamento parcial de restituição/ressarcimento para o pedido apresentado no PER/DCOMP 04981.30604.071008.1.1.08-8496.**

**Valor da restituição/ressarcimento remanescente: R\$ 9.773,95.**

**Antes de efetivar a restituição ou ressarcimento será verificada a existência de débitos em nome do sujeito passivo. Existindo débitos, haverá comunicação para autorização dos procedimentos de compensação de ofício.**

Para informações complementares sobre a análise de crédito, detalhamento da compensação efetuada e identificação dos PER/DCOMP objeto da análise, consultar o endereço [www.receita.fazenda.gov.br](http://www.receita.fazenda.gov.br), menu "Onde Encontro", opção "PERDCOMP", item "PER/DCOMP- Despacho Decisório".

O PER/DCOMP 04981.30604.071008.1.1.08-8496 foi transmitido pelo contribuinte em 07/10/2008, logo a “resistência ilegítima” estaria configurada somente após 360 dias, ou seja, **após a data de 02/10/2008**. Sobre os valores compensados pelo contribuinte ou pela Receita Federal (esta última, chamada “compensação de ofício”) até esta data, não deve incidir correção monetária. Para valores compensados ou pagos após esta data, incluindo o valor do crédito glosado e revertido neste voto, deverá haver correção monetária, incidindo do dia 03/10/2008 até a data da compensação ou do pagamento em espécie ao contribuinte.

## **V – CONCLUSÃO**

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário, para: (i) excluir os valores referentes à cessão de créditos de ICMS da base de cálculo do PIS e apurar o novo saldo credor; e (ii) realizar a correção monetária deste novo saldo credor, excluídos os valores compensados ou pagos até a data de 02/10/2008, com atualização iniciando no dia 03/10/2008 e encerrando na data da compensação ou do pagamento em espécie ao contribuinte.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Fl. 26 do Acórdão n.º 3401-008.364 - 3ª Seju/4ª Câmara/1ª Turma Ordinária  
Processo n.º 10140.903519/2011-61