

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

<b>Processo nº</b>	10240.000986/2005-61
<b>Recurso nº</b>	262.490 Voluntário
<b>Acórdão nº</b>	<b>3401-00.882 – 4<sup>a</sup> Câmara / 1<sup>a</sup> Turma Ordinária</b>
<b>Sessão de</b>	30 de julho de 2010
<b>Matéria</b>	AUTO DE INFRAÇÃO DE PIS - REGIME CUMULATIVO - INCLUSÃO DE OUTRAS RECEITAS NA BASE DE CÁLCULO - ALARGAMENTO
<b>Recorrente</b>	EXPORTADORA BOM RETIRO LTDA.
<b>Recorrida</b>	FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Período de apuração: 31/01/2000 a 31/08/2005

AUTO DE INFRAÇÃO PIS/PASEP DECADÊNCIA.

Nos termos da Súmula Vinculante 8 do Supremo Tribunal Federal, de 20/06/2008, é inconstitucional o artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991. Assim, a regra que define o termo inicial de contagem do prazo decadencial para a constituição de créditos tributários da Cofins e do PIS/Pasep deve ser buscada, ou no § 4º do artigo 150, ou no inciso I do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, de forma excludente, a depender da existência ou não de pagamento antecipado. No caso, em que houve pagamento antecipado, o prazo de cinco anos se inicia na data da ocorrência do fato gerador, de modo que, tendo a ciência do lançamento se dado em 19/09/2005, foram atingidos pela decadência os períodos de apuração de anteriores a setembro de 2000.

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

Período de apuração: 30/09/2000 a 30/11/2002

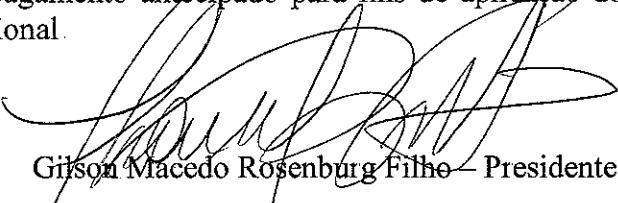
BASE DE CÁLCULO. REGIME DA CUMULATIVIDADE ALARGAMENTO. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. FATURAMENTO.

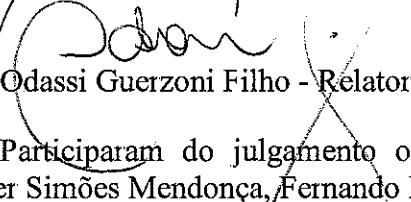
Por conta da declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, que promoveu o alargamento da base de cálculo das contribuições devidas ao PIS e à Cofins, de se incluir na base de cálculo das contribuições apenas o faturamento, este considerado o produto da venda de mercadorias e/ou serviços, e, por conseguinte, excluir quaisquer outras receitas que não aquelas.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos em dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis, que dava provimento apenas para retirar da base de cálculo os valores da Cessão de Créditos de ICMS e do Crédito Presumido de IPI. Os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte e Dalton Cesar Cordeiro de Miranda votaram pelas conclusões com relação ao tema decadência, por entenderem que independe a existência de pagamento antecipado para fins de aplicação do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional.

  
Gilson Macedo Rosenburg Filho - Presidente

  
Odassi Guerzoni Filho - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas de Assis, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenburg Filho.

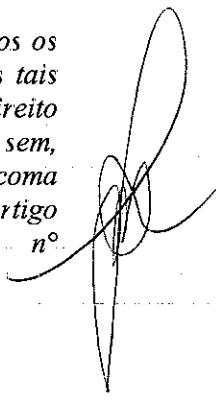
## Relatório

O Recurso Voluntário se insurge contra os termos do Acórdão nº 01-10.006, de 10 de dezembro de 2007, proferido pela Terceira Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte/MG, que manteve integralmente o lançamento consubstanciado pelo Auto de Infração cientificado ao sujeito passivo em 19/09/2005, relativo ao Pis/Pasep, sob o regime da cumulatividade, dos períodos de apuração compreendidos entre janeiro de 2000 e novembro de 2002, cujo crédito tributário, nele incluídos o principal, juros de mora e multa de ofício de 75%, montou a R\$ 195.477,95. Segundo o autor do procedimento fiscal, o lançamento decorreu das diferenças a menor encontradas nos recolhimentos efetuados pela autuada por conta da não inclusão nas correspondentes bases de cálculos dos valores registrados em “Outras Receitas”, quais sejam: *Juros Ativos, Descontos Obtidos, Variação Cambial Ativa, Cessão de Créditos de ICMS, Crédito Presumido de IPI como forma de Ressarcimento do PIS/Pasep e da Cofins*.

A referida decisão da DRJ foi assim ementada:

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL • Ano-calendário 2000, 2001, 2002.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS EFEITOS. São improfícuos os julgados administrativos trazidos pelo sujeito passivo, pois tais decisões não constituem normas complementares do Direito Tributário, já que foram proferidas por órgãos colegiados sem, entretanto, uma lei que lhes atribuísse eficácia normativa, como é exemplo a edição de súmula administrativa, na forma do artigo 26-A do Decreto 70.235/1972 (incluído pela Lei nº 11.196/2005)*

  
20.

*DECISÕES JUDICIAIS EFEITOS. É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais, quando comprovado que o contribuinte não figurou como parte na referida ação judicial.*

*ENTENDIMENTO DOMINANTE DOS TRIBUNAIS SUPERIORES. VINCULAÇÃO DA ADMINISTRATIVA. A autoridade julgadora administrativa não se encontra vinculada ao entendimento dos Tribunais Superiores pois não faz parte da legislação tributária de que fala o artigo 96 do Código Tributário Nacional, desde que não tenha gerado uma súmula vinculante, nos termos da Emenda Constitucional nº 45, DOU de 31/12/2004*

*INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE LEI ATRIBUIÇÃO DA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA AUSÊNCIA.*

*A autoridade administrativa não possui atribuição para apreciar a arguição de inconstitucionalidade/illegalidade de dispositivos legais. As leis regularmente editadas segundo o processo constitucional gozam de presunção de constitucionalidade até decisão em contrário do Poder Judiciário*

*ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP Ano Calendário de 2000, 2001, 2002*

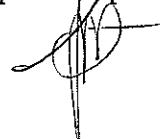
*VARIAÇÃO CAMBIAL ATIVA RECEITAS FINANCEIRAS EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE DISTINÇÃO. A imunidade relativa às receitas decorrentes de exportação não alcança as variações monetárias ativas dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio, que têm natureza de receitas financeiras, devendo, como tal, compor a base de cálculo da contribuição social.*

*CESSÃO DE CRÉDITOS DO ICMS. TRIBUTAÇÃO. Os valores auferidos com a cessão de créditos do ICMS estão sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins*

*CRÉDITO PRESUMIDO DE IPI TRATAMENTO FISCAL RECEITA TRIBUTÁVEL. A receita relativa ao crédito presumido do IPI de que trata a Lei nº 9.363/1996 (ou seu regime alternativo instituído pela Lei nº 10.276/2001) deverá ser apurada em função da ocorrência de exportação ou venda a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, e contabilizada como receita operacional, deverá ser oferecida à tributação do PIS/Pasep e da Cofins.*

*Lançamento Procedente*

No Recurso Voluntário, por sua vez, a Recorrente alegou, primeiramente, que a exação não poderia prosperar em face de que as receitas sobre as quais fez o Fisco incidir e exigir a contribuição ao PIS/Pasep não podem integrar a base de cálculo para sua formação, a teor do posicionamento do STF no julgamento dos Recursos Extraordinários nºs. 346.084, 357.950, 358.273 e 390.840, dentre outros, declarando inconstitucional o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, por entender que a ampliação da base de cálculo do PIS e



3

da COFINS por lei ordinária, violou a redação original do art. 195, I, da Constituição Federal. Assim, somente sobre o “faturamento” é que poderia incidir a referida contribuição.

*Ad argumentandum*, lançou argumentação refutando a inclusão na base de cálculo da contribuição de cada uma das receitas acima listadas, valendo-se de doutrina e de jurisprudência judicial e administrativa. Para as variações cambiais ativas, alegou a imunidade por estarem diretamente relacionadas às exportações; para a Cessão de Créditos do ICMS e pára o Crédito Presumido de IPI, alegou que não podem tais rubricas serem consideradas como receita, e, para os Descontos Obtidos e Juros Ativos, que não se integram o conceito de “faturamento”. Insurgiu-se, por fim, contra a incidência da taxa Selic.

É o Relatório, elaborado que foi a partir de arquivo digitalizado e a mim disponibilizado pela Secretaria da 4<sup>a</sup> Câmara da Terceira Seção do Carf.

## Voto

Conselheiro ODASSI GUERZONI FILHO, Relator

A tempestividade se faz presente pois, científica da decisão da DRJ em 15/02/2008, uma sexta-feira, a interessada apresentou o Recurso Voluntário em 13/03/2008. Preenchendo os demais requisitos de admissibilidade, deve ser conhecido.

### Decadência de ofício

Não obstante o tema “decadência” não tenha sido suscitado pela Recorrente, o faço de ofício por se tratar de matéria de ordem pública.

É que, tendo a ciência do lançamento ocorrida no dia 19/09/2005 e referir-se a diferenças a menor no recolhimento das contribuições do PIS/Pasep relativas a períodos de apuração, cujo intervalo de tempo entre a sua ocorrência e a da lavratura do auto de infração superou a cinco anos, entendo restar caracterizada a decadência para uma parte do auto de infração.

É que, em face da edição da Súmula Vinculante 08 do STF, que considerou inconstitucional o disposto no artigo 45 da Lei nº 8.212, de 1991, os tributos e contribuições sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do PIS, tem como marco inicial para a contagem dos cinco anos de que dispõe a Fazenda Pública para constituir esse tipo de crédito tributário, ou a data da ocorrência do fato gerador ou o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a contribuição poderia ter sido lançada, a teor dos enunciados constantes, respectivamente, do § 4º do artigo 150, e do inciso I do artigo 173, ambos do Código Tributário Nacional, sendo que a escolha, excludente entre as alternativas, dependerá da existência ou não de pagamento antecipado. Assim, se houver pagamento antecipado, a regra é a do § 4º do artigo 150; caso contrário, a regra é a do inciso do art. 173.

Esse meu entendimento, todavia, não é o que vem prevalecendo neste Colegiado, porém, com a devida venia, penso ser o que se coaduna com a legislação.

Na doutrina, invoco, inicialmente, Luciano Amaro, que, *in Direito Tributário Brasileiro*, Ed. Saraiva, 2005, 11<sup>a</sup> ed., p. 409, ensina que, *verbis*, “(...), quando não se efetua o pagamento ‘antecipado’ exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por

*homologação, pois simplesmente não há o que homologar; a homologação não pode operar no vazio. Tendo em vista que o artigo 150 não regulou a hipótese, e o art. 149 diz apenas que cabe lançamento de ofício (item V), enquanto, obviamente, não extinto o direito do Fisco, o prazo a ser aplicado para a hipótese deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que (à vista da omissão do sujeito passivo) o lançamento de ofício poderia ser feito".*

Sacha Calmon, *in* Curso de Direito Tributário Brasileiro, Ed. Forense, 1999, p. 721, afirma que, *verbis*: "Nos impostos sujeitos a 'lançamento por homologação', contudo – desde que haja pagamento – ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código Tributário Nacional considera esta inércia como homologação tácita, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). (...)" (grifei)

Nessa mesma linha se posiciona Carlos Mário da Silva Velloso, *in* Decadência e prescrição do crédito tributário..., Revista de Direito Tributário, n. 9/10, p. 184-5, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1979, ao afirmar que a homologação não tem lugar quando inexiste pagamento antecipado, pois o artigo 150, § 4º, só trata da hipótese de ter havido pagamento.

A jurisprudência do STJ é farta nesse mesmo sentido, a exemplo do julgado no REsp 678454/SC, Recurso Especial 2004/0088634-5, Relatora Ministra Denise Arruda, DJ 17/09/2007, p. 211, assim ementado:

***RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. RECURSO DESPROVIDO.***

1. *O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira. (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art 150, § 4º, do CTN.* 2. *Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN.* 3. *No caso dos autos, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, motivo pelo qual a Fazenda Pública estadual lavrou Notificação Fiscal em 25 de janeiro de 1988, pugnando por débitos de ICMS referentes ao período de janeiro de 1982. Assim, o prazo que o Fisco estadual possuía para efetuar o lançamento era até 1º de janeiro de 1988, tendo em vista que, na hipótese, o prazo decadencial de que dispõe a Fazenda Pública para constituir o crédito tributário é de cinco anos a contar "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"*

(art. 173, I, do CTN). Portanto, efetivamente se implementou a decadência, não havendo o que ser reformado no acórdão recorrido 4. Recurso especial desprovido

Acórdão. Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça. A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora. Os Srs. Ministros José Delgado, Francisco Falcão, Luiz Fux e Teori Albino Zavascki votaram com a Sra. Ministra Relatora. (grifos meus)

E, no presente caso, em que houve o pagamento antecipado, a regra de contagem do prazo decadencial deve ser buscada no § 4º do artigo 150 do CTN, razão pela qual, em face da ciência do lançamento ter se dado em 19/09/2005, deve ser dado provimento ao recurso de modo a serem considerados atingidos pela decadência todos os fatos geradores anteriores a setembro de 2000.

### **Inclusão de outras receitas na base de cálculo (alargamento)**

O entendimento do Supremo Tribunal Federal quanto à questão do alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep e da Cofins envolvendo as empresas que tem como principal fonte de receitas o faturamento é cristalino e, salvo remotíssima possibilidade, não será modificado, até porque, ressalte-se, a própria Administração Tributária julgou por bem que o dispositivo fustigado fosse retirado de nosso ordenamento jurídico, a teor do disposto no artigo 79, inciso XII da Lei nº 11.941, de 27/05/2009<sup>1</sup>, não havendo, porém, que se falar em aplicação retroativa de tal dispositivo; não se trata disso.

É que, conforme dito acima, restou pacificado para aquela Corte que, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, o PIS/Pasep e a Cofins só podem se fazer incidir sobre o faturamento, assim considerado apenas o produto da venda de mercadorias de bens e/ou serviços; nada além disso.

Por outro lado, a esperada edição de uma súmula vinculante e/ou de uma resolução senatorial tem, ao que parece, esbarrado nas dificuldades que aquela Corte encontra para estender tal entendimento às empresas de atividades operacionais diferenciadas, ou especiais, tais como as instituições financeiras e as seguradoras.

E esse fato, ou essa indefinição vinha servindo de mote para que eu me mantivesse firme na convicção ou no entendimento de que o PIS/Pasep e a Cofins incidiriam também sobre quaisquer outras receitas que não apenas o faturamento, na linha do enunciado no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 27/11/1998, fulminado, como visto acima, pela eiva de inconstitucionalidade.

Todavia, diante do quadro ou do posicionamento, como disse, para mim, irreversível do STF, e, ressalvo, ao menos, por enquanto, para as empresas comerciais e industriais que tem como receita principal apenas a venda de bens e/ou de serviços, portanto, o faturamento, me sinto obrigado a acatar tal entendimento e, doravante, passar a proferir meus votos na linha do julgado da Corte Suprema no Recurso Extraordinário 346.084 – Paraná, Relatoria Ministro Ilmar Galvão, conforme abaixo:

<sup>1</sup> Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII - o § 1º do art. 3º da Lei 9.718, de 27/11/1998.

*CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – Pis – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO §1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98/98. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões *receita bruta* e *faturamento* como sinônimas, jungindo-se à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº Lei nº 9.718/98/98, no que ampliou o conceito de *receita bruta* para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada*

Assim, na vigência da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, a base de cálculo das contribuições ao PIS/Pasep e à Cofins para as empresas que possuem como fonte de receita apenas o produto da venda de mercadorias e/ou de serviços deve ser buscada apenas no faturamento, nela não se podendo incluir, portanto, outras receitas que não essas.

Em face de todo o exposto, voto pelo cancelamento de todo o auto de infração, visto que a exigência está fundada na incidência da contribuição sobre os valores constantes de "Outras Receitas", nela incluídos os valores relativos aos juros ativos, aos descontos obtidos, às variações cambiais ativas, à cessão de crédito de ICMS a terceiros e ao ressarcimento de crédito presumido de IPI, os quais, à evidência, não podem ser considerados como integrantes do *faturamento*, restando prejudicada a análise da alegada imunidade das receitas de variações cambiais ativas, da cessão de créditos do ICMS e do ressarcimento do crédito presumido, bem como da incidência da taxa Selic.

### **Conclusão**

De ofício, considero decaídos os lançamentos correspondentes aos períodos de apuração anteriores a setembro de 2000, e, voto pela retirada da base de cálculo dos valores das "Outras Receitas", entendimentos esses que implicam no cancelamento total da exigência.

  
ODASSI GUERZONI FILHO

