



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10280.013060/99-14
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.688 – 3ª Turma
Sessão de 16 de fevereiro de 2017
Matéria FINSOCIAL
Recorrente CENTRAIS ELÉTRICAS DO PARÁ - CELPA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1989, 01/01/1992 a 30/03/1992

APURAÇÃO DE SALDO A RESTITUIR. DESNECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

A verificação dos pressupostos materiais da obrigação tributária com objetivo de apurar o indébito, bem como o indeferimento da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidas as conselheiras Tatiana Midori Migiyama (relatora), Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Demes Brito.

(Assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama - Relatora

(Assinado digitalmente)

Demes Brito - Redator Designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício), Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama (Relatora), Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Charles Mayer de Castro Souza, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Ceconello.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo contra o Acórdão nº **3102-000.817**, da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso voluntário, consignando a seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/09/1989 a 31/12/1989, 01/01/1992 a 30/03/1992

Ementa: Apuração do Saldo A Restituir. Prescindibilidade de Lançamento de Ofício.

A verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente à restituição do indébito. ”

Insatisfeito, o sujeito passivo interpôs Recurso Especial contra o r. acórdão, requerendo o reconhecimento do direito creditório pretendido.

Traz, entre outros, que:

- Trata-se de Pedido de Restituição/Compensação de créditos de FINSOCIAL decorrentes de pagamentos indevidos/a maior efetuados pela Recorrente por força de alíquotas declaradas inconstitucionais pelo STF;
- Em exame do mérito do citado pedido, a DRF Belém/PA emitiu o Parecer SEORT 216/2009, pelo qual foi parcialmente deferido o seu pleito, reduzindo-se o montante do crédito pleiteado sob o fundamento de que teria efetuado recolhimentos a menor de Finsocial

no período respectivo (por força da exclusão do ICMS da base de cálculo respectiva);

- Contra esta r. decisão o sujeito passivo apresentou manifestação inconformidade, a qual foi rejeitada nesta parte;
- Em face deste acórdão o sujeito passivo interpôs recurso voluntário, o qual foi improvido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF;
- O sujeito passivo entende que o acórdão recorrido equivoca-se ao autorizar a redução do montante a ser restituído sob o fundamento de que a Recorrente teria apurado base de cálculo menor do que a devida no período respectivo;
- Segundo o sujeito passivo, tal apuração de base de cálculo a menor, se existente, ensejaria direito ao Fisco de lançar os montantes respectivos (crédito tributário correspondente), mas jamais reduzir o montante de crédito a ser restituído (com base nas informações fiscais homologadas tacitamente). Operou-se, no caso, verdadeira compensação de ofício entre créditos e débitos do contribuinte sem a constituição do correspondente crédito tributário do Fisco;
- O acórdão recorrido autoriza lançamento extemporâneo de tributos pelo Fisco (pela via indireta da redução de crédito), o que não se pode admitir.

Em Despacho às fls. 3751 a 3752, o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo foi admitido.

Contrarrazões foram apresentadas pela Fazenda Nacional, que alegou, entre outros, que:

- A existência de valor a restituir ou a compensar é aferida a partir do contraste entre o valor recolhido e o valor de fato devido em face da legislação tributária, conforme art. 165, *caput* e incisos I e II do CTN;
- O direito creditório assim apurado poderá ser utilizado em compensação, nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei 9.430/96;
- A verificação do direito creditório, por meio de comparação entre o valor pago e o devido, é da essência da análise de pedidos de restituição ou declarações de compensação;

- Para que se determine o valor devido, o Fisco pode analisar todos os aspectos pertinentes à obrigação tributária, inclusive a base de cálculo e a alíquota, sem restrições, já que o CTN, em seus artigos 165 e 170, não impõe qualquer limite a essa análise;
- A compensação e a restituição submetem-se a regramento próprio, dado pelo artigo 74 da Lei 9.430/96, que tem como fundamento os artigos 165 e 170 do CTN, não se aplicando, portanto, o art. 9º do Decreto 70.235/72;
- Com efeito, a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos do Fisco cuja implementação exige lançamento, mencionados no art. 9º do Decreto 70.235/72;
- Esse regramento específico fica claro na leitura dos parágrafos 9º, 10 e 11 do artigo 74 da Lei 9.430/96, que determina a aplicação do rito do Decreto 70.235/72 apenas à manifestação de inconformidade e ao recurso voluntário, ou seja, à fase litigiosa, e não aos procedimentos que antecedem essa fase:

“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 nº 10.637, de 2002) (...)

§ 9º É facultado ao sujeito passivo, no prazo referido no § 7º, apresentar manifestação de inconformidade contra a não homologação da compensação.

§ 10 Da decisão que julgar improcedente a manifestação de inconformidade caberá recurso ao Conselho de Contribuintes.

§ 11. A manifestação de inconformidade e o recurso de que tratam os §§ 9º e 10 obedecerão ao rito processual do Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972, e enquadram-se no disposto no inciso III do art. 151 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, relativamente ao débito objeto da compensação. ”

- A modificação da base de cálculo do tributo, por meio de despacho decisório, não afasta a possibilidade de o contribuinte contestar tal modificação, mediante apresentação de manifestação de inconformidade, preservando, dessa forma, o seu direito de defesa.

Em 9 de outubro de 2013, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao apreciar o Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo decidiu, por unanimidade de votos, em sobrestar o julgamento até a decisão definitiva do STF em matéria de repercussão geral, em face do art. 62-A do RICARF.

Para tanto, considerou-se o voto da nobre ex-conselheira Nanci Gama – o que peço vênia para transcrevê-lo (Grifos meus):

“O recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte é tempestivo e, a meu ver, preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno do CARF, razão pela qual o conheço.

A controvérsia aduzida nos presentes autos se refere, em síntese, à análise acerca da possibilidade de que o crédito do contribuinte, relativo a parcelas de Finsocial pagas com base em alíquota a maior posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, seja reduzido em razão de supostas incorreções, relativas à não inclusão de valores de ICMS na base de cálculo da contribuição, apuradas nos autos do presente pedido de restituição e após o prazo decadencial para consecução de lançamento pela autoridade administrativa competente.

Veja-se que nos presentes autos não se questionam irregularidades material ou legal relativas propriamente aos fundamentos do crédito (embasado em alíquota a maior declarada inconstitucional pelo STF), o qual mostra-se cabível de ser restituído segundo o entendimento da própria fiscalização.

O que pretende a autoridade administrativa é realizar uma espécie de “compensação às avessas” para que parte do “crédito” de Finsocial reconhecido nos presentes autos seja utilizado para compensar “débitos” (relativos à não inclusão do ICMS na base de cálculo da Finsocial na época própria) apurados nos presentes autos após a ocorrência da decadência do direito da fiscalização de lança-los em época própria e por meio de procedimento administrativo próprio.

Sucedede que, como se sabe, esta matéria é objeto de decisão a ser prolatada pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, em âmbito de repercussão geral, pelo que, em observância do artigo 62-A do Regimento Interno do CARF, entendo que o recurso especial do contribuinte deve ser sobrestado.

Em face do exposto, conheço do recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, mas proponho o seu sobrestamento até a decisão final a ser prolatada pelo STF quanto à não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição em causa.”

Tendo em vista a Portaria MF 545/2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, os presentes autos foram devolvidos à conselheira Nanci Gama para prosseguimento. Não obstante, após a renúncia da ilustre ex conselheira, o processo foi sorteado para essa Conselheira.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Tatiana Midori Migiyama - Relatora

Depreendendo-se da análise dos autos do presente processo, é de se recordar o voto da ex-conselheira da 3ª turma da CSRF - quando resolvido pelo Colegiado o sobrestamento do julgamento do recurso especial – conforme segue:

“[...]”

A controvérsia aduzida nos presentes autos se refere, em síntese, à análise acerca da possibilidade de que o crédito do contribuinte, relativo a parcelas de Finsocial pagas com base em alíquota a maior posteriormente declarada inconstitucional pelo STF, seja reduzido em razão de supostas incorreções, relativas à não inclusão de valores de ICMS na base de cálculo da contribuição, apuradas nos autos do presente pedido de restituição e após o prazo decadencial para consecução de lançamento pela autoridade administrativa competente.

Veja-se que nos presentes autos não se questionam irregularidades material ou legal relativas propriamente aos fundamentos do crédito (embasado em alíquota a maior declarada inconstitucional pelo STF), o qual mostra-se cabível de ser restituído segundo o entendimento da própria fiscalização.

O que pretende a autoridade administrativa é realizar uma espécie de “compensação às avessas” para que parte do “crédito” de Finsocial reconhecido nos presentes autos seja utilizado para compensar “débitos” (relativos à não inclusão do ICMS na base de cálculo da Finsocial na época própria) apurados nos presentes autos após a ocorrência da decadência do direito da fiscalização de lançá-los em época própria e por meio de procedimento administrativo próprio.

[...]

Em face do exposto, conheço do recurso especial de divergência interposto pelo contribuinte, mas proponho o seu sobrestamento até a decisão final a ser prolatada pelo STF quanto à não inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição em causa. ”

Considerando que não há mais sobrestamento, desde a Portaria MF 545/2013, que revogou os §§ 1º e 2º do art. 62-A do antigo Regimento Interno do CARF, bem como confirmado pelo novo RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015, é de se enfrentar a matéria posta em Recurso Especial interposto pelo sujeito passivo que, por sua vez, já fora conhecido pelo Colegiado da CSRF quando resolveram sobrestar o julgamento do recurso.

Ainda que o Recurso Especial já tenha sido conhecido por aquele Colegiado, exponho meu entendimento concordando com o direcionamento pelo conhecimento do recurso. Eis que o acórdão recorrido entendeu que o conteúdo das declarações apresentadas pela Recorrente com a apuração do montante devido a título de FINSOCIAL, bem como os respectivos recolhimentos dos períodos que compõem o crédito utilizado no pleito de restituição, poderiam ser revisados e alterados pela Autoridade Julgadora do referido Pedido para fins de redução do valor do crédito a ser restituído, ainda que transcorridos mais de cinco anos dos fatos geradores em voga, sem necessidade de lançamento de ofício.

Enquanto no acórdão indicado como paradigma consta o entendimento pelo reconhecimento da impossibilidade de redução do montante do crédito a ser restituído/compensado pelo contribuinte sob o fundamento de alegado erro na apuração do tributo recolhido época. Ou seja, no aresto paradigma reconheceu-se a decadência do direito de o Fisco revisitar a apuração da obrigação tributária da época, afastando-se, do mesmo modo, qualquer procedimento outro que não o de lançamento tributário para caracterização de eventual discordância com declaração apresentada pelo sujeito passivo por auto lançamento.

Ventiladas tais considerações, em respeito à Resolução emanada pela 3ª Turma da CSRF, importante, *a priori*, recordar que a DRJ considerou, para fins de recálculo do direito creditório do sujeito passivo o ICMS “incidente” sobre o faturamento. O que trouxe à baila a discussão se a autoridade fazendária deveria ou não, para tanto, ter efetuado novo lançamento ao invés de ter “revisado” o saldo a restituir de Finsocial ao sujeito passivo.

Não obstante à discussão trazida em recurso, cabe trazer o andamento da discussão acerca da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins – em respeito à Resolução emanada pela CSRF.

Sabe-se que, relativamente a esse tema, o STJ em 10.8.2016 definiu que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo do PIS e da Cofins ao apreciar o REsp 1144469/PR.

Eis o que traz a ementa daquele julgado (Grifos meus):

“RECURSO ESPECIAL DO PARTICULAR: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. RECEITA OU FATURAMENTO. INCLUSÃO DO ICMS.

1. A Constituição Federal de 1988 somente veda expressamente a inclusão de um imposto na base de cálculo de um outro no art. 155, §2º, XI, ao tratar do ICMS, quanto estabelece que este tributo: "XI - não compreenderá, em sua base de cálculo, o montante do imposto sobre produtos industrializados, quando a operação, realizada entre contribuintes e relativa a produto destinado à industrialização ou à comercialização, configure fato gerador dos dois impostos".

2. A contrário sensu é permitida a incidência de tributo sobre tributo nos casos diversos daquele estabelecido na exceção, já tendo sido reconhecida

jurisprudencialmente, entre outros casos, a incidência: 2.1. Do ICMS sobre o próprio ICMS: repercussão geral no RE n. 582.461 / SP, STF, Tribunal Pleno, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 18.05.2011.

2.2. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre as próprias contribuições ao PIS/PASEP e COFINS: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 976.836 - RS, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 25.8.2010.

2.3. Do IRPJ e da CSLL sobre a própria CSLL: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.113.159 - AM, STJ, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 11.11.2009.

2.4. Do IPI sobre o ICMS: REsp. n. 675.663 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 24.08.2010; REsp. Nº 610.908 - PR, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, julgado em 20.9.2005, AgRg no REsp. Nº 462.262 - SC, STJ, Segunda Turma, Rel. Min. Humberto Martins, julgado em 20.11.2007.

2.5. Das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS sobre o ISSQN: recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015.

3. Desse modo, o ordenamento jurídico pátrio comporta, em regra, a incidência de tributos sobre o valor a ser pago a título de outros tributos ou do mesmo tributo. Ou seja, é legítima a incidência de tributo sobre tributo ou imposto sobre imposto, salvo determinação constitucional ou legal expressa em sentido contrário, não havendo aí qualquer violação, a priori, ao princípio da capacidade contributiva.

4. Consoante o disposto no art. 12 e §1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, o ISSQN e o ICMS devidos pela empresa prestadora de serviços na condição de contribuinte de direito fazem parte de sua receita bruta e, quando dela excluídos, a nova rubrica que se tem é a receita líquida.

5. Situação que não pode ser confundida com aquela outra decorrente da retenção e recolhimento do ISSQN e do ICMS pela empresa a título de substituição tributária (ISSQN-ST e ICMS-ST). Nesse outro caso, a empresa não é a contribuinte, o contribuinte é o próximo na cadeia, o substituído. Quando é assim, a própria legislação tributária prevê que tais valores são meros ingressos na contabilidade da empresa que se torna apenas depositária de tributo que será entregue ao Fisco, consoante o art. 279 do RIR/99.

6. Na tributação sobre as vendas, o fato de haver ou não discriminação na fatura do valor suportado pelo vendedor a título de tributação decorre apenas da necessidade de se informar ou não ao Fisco, ou ao adquirente, o valor do tributo embutido no preço pago.

Essa necessidade somente surgiu quando os diversos ordenamentos jurídicos passaram a adotar o lançamento por homologação (informação ao Fisco) e/ou o princípio da não-cumulatividade (informação ao Fisco e ao adquirente), sob a técnica específica de dedução de imposto sobre imposto (imposto pago sobre imposto devido ou "tax on tax").

7. Tal é o que acontece com o ICMS, onde auto lançamento pelo contribuinte na nota fiscal existe apenas para permitir ao Fisco efetivar a fiscalização a posteriori, dentro da sistemática do lançamento por homologação e permitir ao contribuinte contabilizar o crédito de imposto que irá utilizar para calcular o saldo do tributo devido dentro do princípio da não cumulatividade sob a técnica de dedução de imposto sobre imposto. Não se trata em momento algum de exclusão do valor do tributo do preço da mercadoria ou serviço.

8. Desse modo, firma-se para efeito de recurso repetitivo a tese de que: "O valor do ICMS, destacado na nota, devido e recolhido pela empresa compõe seu faturamento, submetendo-se à tributação pelas contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, sendo integrante também do conceito maior de receita bruta, base de cálculo das referidas exações".

9. Tema que já foi objeto de quatro súmulas produzidas pelo extinto Tribunal Federal de Recursos - TFR e por este Superior Tribunal de Justiça - STJ: Súmula n. 191/TFR: "É compatível a exigência da contribuição para o PIS com o imposto único sobre combustíveis e lubrificantes".

Súmula n. 258/TFR: "Inclui-se na base de cálculo do PIS a parcela relativa ao ICM".

Súmula n. 68/STJ: "A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS".

Súmula n. 94/STJ: "A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL".

10. Tema que já foi objeto também do recurso representativo da controvérsia REsp. n. 1.330.737 - SP (Primeira Seção, Rel. Min. Og Fernandes, julgado em 10.06.2015) que decidiu matéria idêntica para o ISSQN e cujos fundamentos determinantes devem ser respeitados por esta Seção por dever de coerência na prestação jurisdicional previsto no art. 926, do CPC/2015.

11. Ante o exposto, *DIVIRJO* do relator para *NEGAR PROVIMENTO* ao recurso especial do *PARTICULAR* e reconhecer a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS.

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL: TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. PIS/PASEP E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DOS VALORES COMPUTADOS COMO RECEITAS QUE TENHAM SIDO TRANSFERIDOS PARA OUTRAS PESSOAS JURÍDICAS.

ART. 3º, § 2º, III, DA LEI Nº 9.718/98. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. NÃO-APLICABILIDADE.

12. A Corte Especial deste STJ já firmou o entendimento de que a restrição legislativa do artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9.718/98 ao conceito de faturamento (exclusão dos valores computados como receitas que tenham sido transferidos para outras pessoas jurídicas) não teve eficácia no mundo jurídico já que dependia de regulamentação administrativa e, antes da publicação dessa regulamentação, foi revogado pela Medida Provisória n. 2.158-35, de 2001. Precedentes: AgRg nos EREsp. n. 529.034/RS, Corte Especial, Rel. Min. José Delgado, julgado em 07.06.2006; AgRg no Ag 596.818/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28/02/2005; EDcl no AREsp 797544 / SP, Primeira Turma, Rel. Min. Sérgio Kukina, julgado em 14.12.2015, AgRg no Ag 544.104/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJ 28.8.2006; AgRg nos EDcl no Ag 706.635/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.8.2006; AgRg no Ag 727.679/SC, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 8.6.2006; AgRg no Ag 544.118/TO, Rel. Min. Franciulli Netto, Segunda Turma, DJ 2.5.2005; REsp 438.797/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 3.5.2004; e REsp 445.452/RS, Rel. Min. José Delgado, Primeira Turma, DJ 10.3.2003.

13. Tese firmada para efeito de recurso representativo da controvérsia: "O artigo 3º, § 2º, III, da Lei n.º 9718/98 não teve eficácia jurídica, de modo que integram o faturamento e também o conceito maior de receita bruta, base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, os valores que, computados como receita, tenham sido transferidos para outra pessoa jurídica".

14. Ante o exposto, *ACOMPANHO* o relator para *DAR PROVIMENTO* ao recurso especial da *FAZENDA NACIONAL*."

Tal decisão foi tomada por maioria de votos e em sede de recurso repetitivo – não obstante, entendo que, por não ser “definitiva” no âmbito do judiciário, eis que seria o STF o Tribunal que deverá definitivamente sanar a discussão quando da apreciação do RE 574.706 em sede de repercussão geral, essa conselheira não está obrigada a seguir o entendimento proferido pelo STJ.

Ora, o art. 62 do RICARF/2015 – Portaria MF 343/2015 com alterações posteriores - apenas traz a obrigatoriedade de os conselheiros desse órgão seguir o entendimento proferido pelo STJ em sede de repetitivo, quando essa tiver caráter definitivo. O que, por conseguinte, não ocorre nessa discussão, eis que é o STF o Tribunal que “definitivamente” irá “definir” o entendimento se o ICMS comporia ou não a base de cálculo das contribuições.

Nessa linha, ainda que o STF não tenha apreciado o RE 574.706 em sede de repercussão geral, me curvo, em respeito à manutenção da segurança jurídica, ao entendimento que aquele MESMO Tribunal proferiu quando da apreciação do RE 240.785-2/MG.

O STF se posicionou à época que o ICMS deve ser excluída da base de cálculo do PIS e da Cofins – pelo voto de seis ministros.

Tal Decisão considerou que o ICMS não deve ser computado na base de cálculo das contribuições, eis que seria “estranho” ao conceito de faturamento, configurando-se somente como ônus tributário.

E ainda que se queira adotar o conceito de faturamento constante das Leis [10.637/02](#) e [10.833/03](#), que traz ser o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, compreendendo a receita bruta da venda de bens e serviços nas operações em conta própria ou alheia e todas as demais receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil, forçoso seria considerar que seria legítima a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições.

Reflete que o ICMS não se configura como receita do sujeito passivo, mas sim dos Estados. Para o sujeito passivo representa simplesmente ingresso de recurso, mas não

com revestimento de “receita”, eis que para ele não seria. Toda receita seria proveniente de ingresso de recursos, mas nem todo ingresso de recursos seria juridicamente e contabilmente “Receita”, sob pena de confrontarmos o próprio CPC 30.

Dessa forma, em respeito à segurança jurídica que tanto merece as partes – autoridade fazendária e os sujeitos passivos, inobstante o STF ser o Tribunal que definirá definitivamente a questão quando da apreciação do RE 574.706 que se encontra em sede de repercussão geral, não há como se ignorar posicionamento anterior já proferido por aquele mesmo Tribunal sobre a mesma questão.

Recordo que o Princípio da Segurança Jurídica está contemplada expressamente no art. 2º da Lei 9.784/99 – que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal (Grifos meus):

*“Art. 2º. A administração pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, **segurança jurídica**, interesse público e eficiência. ”*

Passadas tais considerações, ainda que, nessa linha, o sujeito passivo tenha razão ao ter excluído da base do Finsocial o ICMS, entendo que devemos enfrentar a discussão trazida em recurso que, por sua vez, não diz respeito à essa questão, mas sim se deve-se reconhecer a decadência do direito de a autoridade fazendária julgadora revisitar a apuração do direito creditório do sujeito passivo objeto de pedido de restituição, incluindo o ICMS na base de cálculo do Finsocial ao invés de se proceder tal cobrança através do lançamento tributário.

Ora, o objeto da lide desse recurso repousa na necessidade ou não de lançamento tributário para alteração de declaração apresentada pelo sujeito passivo, dentro do ínsito prazo decadencial, sendo defeso à autoridade providenciar apuração independente que implique valor diverso do crédito declarado pela estreita via de análise do Pedido de Restituição/Compensação.

Ademais, vê-se que já houve decadência de a autoridade fazendária lançar o recolhimento a menor, trazendo à tona a discussão acerca da incidência do ICMS na base de

cálculo do PIS e da Cofins, considerando o fato gerador. O que, em respeito ao decidido em sede de repetitivo quando da apreciação do REsp 973.733 – já caberia anular o auto de infração.

Sendo assim, nesse ponto, entendo que assiste razão o sujeito passivo, eis que inexistente lançamento tributário hábil a modificar a apuração realizada pelo sujeito passivo em sua declaração – o que incólume e rígido é o crédito apurado para fins de restituição.

Efetivamente torna-se claro que o que pretende a autoridade fazendária é realizar uma espécie de “compensação às avessas” – de forma “forçada” - para que parte do “crédito” de Finsocial reconhecido nos presentes autos seja utilizado para compensar “débitos” (relativos à não inclusão do ICMS na base de cálculo da Finsocial na época própria) apurados nos presentes autos após a ocorrência da decadência do direito da fiscalização de lançá-los em época própria e por meio de procedimento administrativo próprio.

Inviável a revisão de lançamento já tacitamente homologado e, assim, indubitavelmente maculada pela decadência.

Ora, é de se trazer que a autoridade fazendária deverá necessariamente submeter-se ao prazo quinquenal para verificar se o sujeito passivo cumpriu corretamente a sua obrigação tributária e, em caso negativo, exigir eventuais diferenças por meio do instituto do lançamento de ofício, lavrando-se o cabível auto de infração.

O que, inerte e silente ao longo deste prazo quinquenal, opera-se automaticamente a homologação tácita do lançamento com a conseqüente extinção do crédito tributário, em respeito ao art. 156, VII e ao art. 142 do CTN.

À época em que ainda não decaído o direito do Fisco de constituir seu crédito tributário (e antes da referida declaração de inconstitucionalidade), este ver-se-ia obrigado a lançar o tributo, uma vez que a base de cálculo teria sido calculada a menor pelo sujeito passivo, implicando, por óbvio, em contribuição a pagar.

Processo nº 10280.013060/99-14
Acórdão n.º **9303-004.688**

CSRF-T3
Fl. 3.815

Assim, incontestada a necessidade à época de se lavrar auto de infração apontando o recolhimento a menor de Finsocial considerando a exclusão do ICMS da base de cálculo dessa contribuição. O que cabe recordar que *DORMIENTIBUS NON SUCURRIT* – *O direito não socorre aos que dormem*, independentemente das partes (autoridade fazendária ou sujeito passivo).

Em vista de todo o exposto, voto por dar provimento ao recurso especial interposto pelo sujeito passivo.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Tatiana Midori Migiyama

Voto Vencedor

Conselheiro Demes Brito- Redator Designado

Com a devida vênia, divirjo da Ilustre Conselheira Relatora Tatiana Midori Migiyama, tocante a necessidade à época dos fatos de proceder o lançamento de ofício (auto de infração) para aferir e apurar o indébito tributário originário de indeferimento de pedido de restituição, considerando que a correção do saldo dos valores a serem restituídos exigiria a formalização do lançamento, procedimento inviável em razão do decurso de prazo transcorrido entre a data do fato gerador e contribuição para qual se pleiteia a restituição.

Com efeito, trata-se de pedido de restituição de créditos de Finsocial, referentes a pagamentos a maior realizados com base em alíquotas consideradas inconstitucionais pelo STF, a serem utilizados na compensação de débitos discriminados conforme se lê à fl.376.

Nada obstante, a Delegada da Receita Federal em Belém, por meio do Despacho Decisório, fl. 421, indeferiu os pedidos de restituição e compensação, com base no parecer Seort, o qual adotou o entendimento de que teria havido decadência do direito de pleitear a restituição, posição essa mantida pela DRJ Belém, fls. 438 a 465, após impugnação da contribuinte.

Por outro lado, o acórdão recorrido negou provimento a recurso voluntário por considerar que: "*a verificação dos aspectos materiais da obrigação tributária no intuito de apurar o indébito, bem assim o indeferimento parcial da restituição em razão da apuração de saldo a restituir inferior ao pleiteado não depende de lançamento de ofício, conseqüentemente, não há que se falar em decadência do direito de promover tais verificações previamente a restituição do indébito*".

Como se observa, em suas razões de decidir a Relatora do Voto vencido, expõe a discussão travada e superada quanto ao sobrestamento do referido processo, o que nada acrescenta para o deslinde da lide.

Ao tratar do mérito do Recurso, a Ilustre Relatora entende que:

"vê-se que já houve decadência de a autoridade fazendária lançar o recolhimento a menor, trazendo à tona a discussão acerca da incidência do ICMS na base de cálculo do PIS e da Cofins, considerando o fato gerador. O que, em respeito ao decidido em sede de repetitivo quando da apreciação do REsp 973.733 – já caberia anular o auto de infração.

Sendo assim, nesse ponto, entendo que assiste razão o sujeito passivo, eis que inexistente lançamento tributário hábil a modificar a apuração realizada pelo sujeito passivo em sua declaração – o que incólume e rígido é o crédito apurado para fins de restituição.

Efetivamente torna-se claro que o que pretende a autoridade fazendária é realizar uma espécie de “compensação às avessas” – de forma “forçada” - para que parte do “crédito” de Finsocial reconhecido nos presentes autos

seja utilizado para compensar “débitos” (relativos à não inclusão do ICMS na base de cálculo da Finsocial na época própria) apurados nos presentes autos após a ocorrência da decadência do direito da fiscalização de lançá-los em época própria e por meio de procedimento administrativo próprio.

Inviável a revisão de lançamento já tacitamente homologado e, assim, indubitavelmente maculada pela decadência”.

Compulsando os autos, verifico que não houve a decadência e tão pouco a homologação tácita, considerando ainda, que a Contribuinte formulou o pedido de restituição após 5 (cinco) das datas dos respectivos pagamentos.

Neste sentido, entendo que não depende de lançamento de ofício para aferir e apurar o indébito tributário originário de indeferimento de pedido de restituição, considerando que a correção do saldo dos valores a serem restituídos exigiria a formalização do lançamento, procedimento inviável em razão do decurso de prazo transcorrido entre a data do fato gerador e contribuição para qual se pleiteia a restituição.

Contudo, a existência de valores a restituir ou a compensar calculada a partir do cotejo entre valor recolhido e o valor de fato devido em face da legislação tributária, deve seguir estritamente o comando do artigo 165, *caput* e incisos I e II do Código Tributário Nacional - CTN. Vejamos:

“Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;”

Deste modo, o direito creditório apurado poderá ser utilizado em compensação, nos termos do artigo 170 do CTN e do artigo 74 da Lei nº 9.430/96. Ademais, a compensação e a restituição submetem-se a rito próprio, conforme dispõe o artigo 74 da Lei nº9.430/96, que tem como fundamento os artigos 165 e 170 do CTN, não se aplicando, portanto, o artigo 9º do Decreto nº 70.235/72.

Nesta mesma linha, corroboro integralmente com o fundamento utilizado na decisão recorrida, a qual entendeu que a apuração do saldo a restituir não faz parte do rol dos atos da Fazenda, cuja implementação exige lançamento, conforme dispõe o art. 9, do Decreto nº70.235/72. Vejamos:

Art. 9- A exigência do crédito tributário, a retificação de prejuízo fiscal e a aplicação de penalidade isolada serão formalizadas em autos de infração ou notificações de lançamento, distintos para cada imposto, contribuição ou penalidade, os quais deverão estar instruídos com todos os termos,

depoimentos, laudos e demais elementos de prova indispensáveis a comprovação do ilícito. (Redação dada pelo art. 1º da Lei nº 8.748/93).

Sem embargo, as alterações da base de cálculo do tributo por meio de despacho decisório, não tolhem o direito da Contribuinte de apresentar recurso competente para contestar tal modificação, preservando, dessa forma, o contraditório e ampla defesa.

Como bem colocado pela Relatora vencida, "*DORMIENTIBUS NON SUCURRIT – O direito não socorre aos que dormem*".

Portanto, desnecessário o lançamento, não há o que se falar em decadência do direito de lançar e tão pouco de homologação tácita.

Em vista de todo o exposto, voto por negar provimento ao Recurso, mantendo-se integralmente a decisão recorrida por seus próprios fundamentos jurídicos.

É como penso é como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Processo nº 10280.013060/99-14
Acórdão n.º **9303-004.688**

CSRF-T3
Fl. 3.819
