



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

Processo nº 11007.000119/2004-71
Recurso nº 228.946 Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-001.717 – 3ª Turma
Sessão de 07 de novembro de 2011
Matéria PIS
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
COUROS BOM RETIRO LTDA.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 01/02/1999 a 31/08/2003

COMPENSAÇÃO DE OFÍCIO. A compensação de ofício somente pode ser realizada nos casos previstos na legislação.

Base de Cálculo - Alargamento - Aplicação de Decisão Inequívoca do STF - Possibilidade.

Nos termos regimentais, pode-se afastar aplicação de dispositivo de lei que tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária do Supremo Tribunal Federal.

Afastado o disposto no § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 por sentença proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal, com trânsito em julgado, a base de cálculo da contribuição para o Pis/Pasep, até a vigência da Lei 10.637/2002, voltou a ser o faturamento, assim compreendido a receita bruta da venda de mercadorias, de serviços e de mercadorias e de serviços. A partir da vigência dessa lei, a base de cálculo do PIS/Pasep, é o faturamento, mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. **Recurso especial da Fazenda Nacional provido e Recurso especial do Sujeito Passivo provido em parte.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado: I) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva e Maria Teresa Martínez López, que negavam provimento; e II) pelo voto de qualidade, em dar provimento parcial ao recurso especial do sujeito passivo, nos termos do voto do Redator-Designado. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Rodrigo Cardozo Miranda, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Maria Teresa Martínez López e Gileno

Gurjão Barreto, que davam provimento integral. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rabelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão (Substituto convocado), Maria Teresa Martínez López, Gileno Gurjão Barreto (Substituto convocado) e Otacílio Dantas Cartaxo.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais interpostos pela Fazenda Nacional e pelo contribuinte em face ao acórdão de nº 201-79.463, proferido pela Primeira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes, a qual, por maioria de votos, deu provimento parcial ao recurso voluntário para considerar a compensação dos valores pagos a maior, no período de fevereiro a maio de 2003, no lançamento do período subsequente, e, em contrapartida, negou-lhe provimento para considerar que as receitas financeiras e o crédito presumido de IPI devem integrar a base de cálculo do PIS, ou seja, devem fazer parte da receita bruta, com base no que dispõe os artigos 2º e 3º da Lei 9.718/98, e, também, para considerar que a taxa Selic deve ser aplicada para atualizar os débitos do auto de infração, conforme ementa a seguir:

“PIS. CRÉDITOS APURADOS DE OFÍCIO PELA FISCALIZAÇÃO. UTILIZAÇÃO.

O pagamento a maior ou indevido, feito no período fiscalizado e apurado pela Fiscalização, deve ser compensado, de ofício, com débitos apurados no período fiscalizado, posteriores ao do pagamento.

BASE DE CÁLCULO.

As receitas financeiras e o crédito presumido de IPI não estão relacionados dentre as exclusões previstas na lei, portanto, integram a base de cálculo da contribuição.

INCONSTITUCIONALIDADE/ILEGALIDADE. ARGÜIÇÃO.

A autoridade administrativa é incompetente para apreciar argüição de inconstitucionalidade e/ou ilegalidade de norma vigente.

JUROS DE MORA. TAXA SELIC.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 02/04/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES, Assinado digitalmente em 16/05/2013 por OTACILIO DANTAS CARTAXO, Assinado digitalmente em 25/04/2013 por Nanci Gama, Assinado digitalmente em 02/04/2013 por HENRIQUE PINHEIRO TORRES

Impresso em 18/07/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

É legítima a cobrança dos juros de mora com base na taxa Selic, nos termos da Lei nº 9.430/96, porque o § 1º do art. 161 do CTN ressalvou a possibilidade de lei ordinária dispor de forma diversa.

Recurso provido em parte.

Inconformada com a parte do acórdão que entendeu ser possível haver a compensação de ofício pela fiscalização, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial por contrariedade à lei, alegando, em síntese, que seria inviável que o auditor fiscal ou uma Câmara de Conselho de Contribuintes concedesse compensação de ofício sem que, para tanto, houvesse expressa permissão legal, conforme estaria determinado no artigo 170 do CTN.

Em despacho de fls. 490/492, a ilustre Presidente da Primeira Câmara do extinto Segundo Conselho de Contribuintes deu seguimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Regularmente intimado, o contribuinte apresentou suas contrarrazões às fls. 589/598, aduzindo, em síntese, que o recurso especial da Fazenda Nacional não deveria sequer ser conhecido, pelo fato de não ter sido realizada a necessária demonstração fundamentada da contrariedade à lei ou à evidência da prova que exige o artigo 15, § 1º, c/c o art. 7º, inciso I, do antigo Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ainda em suas contrarrazões, o contribuinte requereu que caso o recurso especial da Fazenda Nacional fosse conhecido, que lhe fosse negado total provimento para que fosse mantido o acórdão recorrido no que se refere à esse ponto.

Além das suas contrarrazões, o contribuinte também apresentou recurso especial de divergência aduzindo, em síntese, que jamais os valores referentes ao crédito presumido de IPI poderiam integrar a base de cálculo do PIS eis que os mesmos, segundo acórdão paradigma, sequer poderiam ser considerados como receitas, eis que se tratam, em verdade, de “*efetiva recuperação de custos*” e, “*por terem natureza de ressarcimento de contribuições recolhidas sobre insumos utilizados no processo produtivo dos produtos exportados, não se constitui em receita da pessoa jurídica*”.

Aduziu, ainda, que, na remota hipótese de aludidos créditos presumidos de IPI restarem entendidos como receitas, haveria, também, acórdãos utilizados como paradigmas que entenderiam que caberia a aplicação da decisão do Supremo Tribunal Federal que declarou a inconstitucionalidade do artigo 3º, § 1º da Lei nº 9.718/98 para afastar a ampliação do conceito de receita bruta que envolvia todas as receitas auferidas pela pessoa jurídica, inclusive as receitas financeiras.

Em despacho de fls. 600/603, o ilustre Presidente da Segunda Turma Ordinária da Primeira Câmara da Segunda Seção do CARF admitiu o recurso especial do contribuinte.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões às fls. 606/619 requerendo fosse negado provimento ao recurso especial do contribuinte para que fosse mantido o acórdão *a quo* no que se refere à integração dos valores relativos ao crédito presumido de IPI na base de cálculo do PIS.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Primeiramente, entendo que o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno, razão pela qual dele conheço.

A controvérsia trazida a esta sede especial de julgamento pela Fazenda Nacional cinge-se, basicamente, em definir se é possível haver “compensação de ofício” de valores que o contribuinte recolheu a maior nos meses de fevereiro a maio de 2003, para com débitos recolhidos a menor nos meses subsequentes, de junho e agosto de 2003.

O auditor fiscal da Receita Federal, conforme se observa das fls. 20/24, apurou a situação fiscal do contribuinte nos períodos compreendidos entre 31/01/1999 e 31/12/2003, e, no que se refere aos períodos específicos de fevereiro, março, abril, maio, julho e setembro de 2003, o próprio auditor apurou que o contribuinte teria declarado e recolhido valores maiores que os devidos, os quais, no entanto, não foram deduzidos dos débitos que o contribuinte supostamente devia em outros períodos subsequentes, também apurados no auto de infração.

Observando essa discrepância, o contribuinte aduziu, em sua impugnação e recurso voluntário, que os saldos a maior, referentes aos períodos compreendidos entre fevereiro e maio de 2003, deveriam ter sido considerados para quitar os valores que supostamente teriam sido recolhidos a menor nos períodos de junho e agosto desse mesmo ano de 2003, razão essa que foi provida pela Câmara *a quo* que, por sua vez, cancelou aludidos períodos de junho e agosto de 2003 do lançamento.

No entanto, a Fazenda Nacional, entendendo que essa compensação de ofício não detém qualquer respaldo legal, interpôs o recurso especial supra mencionado à essa Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Ocorre que, em que pesem as razões suscitadas pela d. Procuradoria da Fazenda Nacional, entendo que as mesmas não mereçam prosperar.

Isso porque, a própria autoridade fiscal, ao apurar pagamentos a maior realizados pelo contribuinte, reconheceu, de ofício, créditos do mesmo. E, pelo princípio da coerência, a mesma deveria ter considerado aludidos créditos para deduzi-los de eventuais débitos, referentes a pagamentos a menor que porventura vieram a ser apurados em outros períodos objeto do mesmo demonstrativo de situação fiscal apurada.

Não há que se falar em “ausência de previsão legal”, mas sim de uma competência que, indubitavelmente, é atribuída aos auditores fiscais de apurar os débitos e créditos que o contribuinte detém, de forma a ser real fiscal de que a lei instituidora dos tributos está sendo corretamente cumprida, seja esse cumprimento favorável aos cofres da Fazenda Pública ou não.

Com efeito, conforme aduzido no próprio acórdão recorrido, “o auditor fiscal detém como a principal função a de verificar o correto cumprimento das obrigações

tributárias pelo fiscalizado, de forma a efetuar as retificações necessárias, quer sejam elas contra ou a favor do fiscalizado”.

Portanto, entendo que a fiscalização, ao apurar que o contribuinte recolheu valores de PIS de forma incorreta, tanto por ter recolhido a maior quanto por ter recolhido a menor, deveria sim ter efetuado a imputação dos valores dos pagamentos feitos a maior aos valores dos pagamentos recolhidos a menor.

Dessa forma, conheço do recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe integral provimento, no sentido de manter o cancelamento, determinado pelo acórdão *a quo*, dos débitos referentes aos períodos de junho e agosto de 2003, tendo em vista que a própria fiscalização reconheceu que o contribuinte detinha créditos em outros meses referentes a esse mesmo ano de 2003.

Feitas essas considerações acerca do recurso especial da Fazenda Nacional, passo à apreciação do recurso especial interposto pelo contribuinte.

Anteriormente à análise do mérito do recurso especial interposto pelo contribuinte, cabe mencionar que, a meu ver, o mesmo é tempestivo e preenche os requisitos de admissibilidade previstos no Regimento Interno, razão pela qual o conheço.

Vale considerar que o presente recurso tem como objeto a integralidade do lançamento, ou seja, os fatos geradores de 28/02/1999 a 30/06/2002, 31/08/2002, 30/11/2002 e, inclusive, os anteriormente ratificados como cancelados, por ocasião do julgamento do recurso especial da Fazenda Nacional, quais sejam, os períodos de 30/06/2003 e 31/08/2003, para caso essa Relatora reste vencida no julgamento da peça recursal fazendária.

Cumprе salientar, ainda, que, em nenhum momento do seu recurso especial, o contribuinte requereu fossem revistos os valores referentes à totalidade das receitas financeiras, mas, muito claramente, apenas mencionou razões referentes ao crédito presumido de IPI, razão pela qual entendo ter sido feita coisa julgada quanto às demais receitas financeiras não questionadas em seu recurso especial.

Conforme se depreende de seu recurso especial, o contribuinte apenas apresentou razões para que os valores dos créditos presumidos de IPI não fossem incluídos na base de cálculo do PIS.

É notório, portanto, ao longo do seu recurso especial, que o contribuinte foi bastante específico ao mencionar os valores referentes ao “*crédito presumido de IPI*”, inclusive no título do tópico em que poderia apresentar razões acerca da não inclusão da totalidade das receitas financeiras, qual seja, o tópico 3.3 de seu recurso especial, o qual, *ipsis litteris*, transcreve-se da seguinte forma: “*demonstração da divergência acerca da não inclusão na base de cálculo do PIS dos valores recebidos a título de crédito presumido de IPI, tendo por base a inconstitucionalidade do art. 3º da Lei n. 9.718/98*”.

Dessa forma, feitas essas considerações acerca da delimitação da controvérsia trazida à esta sede superior de julgamento, entendo que a mesma cinja-se, basicamente, em definir se é possível excluir, da base de cálculo do PIS, os valores referentes aos créditos presumidos de IPI, seja pelo fato de aludidos créditos não poderem ser considerados como

receitas, seja pelo fato de o § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98¹ ter sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

A meu ver, assiste razão à recorrente quanto ao fato de ser impossível que os valores dos créditos presumidos de IPI sejam considerados como receitas.

Isso porque, a própria Lei 9.363/96, em seu artigo 1º² prevê que o crédito presumido detém a natureza jurídica de ressarcimento das contribuições (PIS e COFINS) recolhidas sobre os insumos utilizados no processo produtivo dos produtos exportados, e não a natureza de receita financeira, como, a meu ver, equivocadamente entendeu o acórdão *a quo* que, apesar de ter mencionado, em sua ementa, de forma distinta e separada, sobre “*as receitas financeiras e o crédito presumido de IPI (...)*”, acabou por equivocadamente equipara-los quando decidiu que os mesmos integram a base de cálculo do PIS.

E, como é cediço, o ressarcimento aqui esposado se trata, em verdade, de uma recuperação de custos, de uma “devolução” de valores que foram anteriormente pagos, para que os mesmos sejam considerados no momento da exportação, não representando, em hipótese alguma, uma receita financeira.

Dessa forma, entendo que assiste razão à Recorrente, não sendo possível que os valores dos créditos presumidos de IPI sejam considerados como receitas para compor a base de cálculo do PIS.

Além dessas razões, entendo que, ainda que o crédito presumido fosse considerado como receita financeira, o mesmo não poderia compor a base de cálculo do PIS, eis que a receita bruta não pode ser alongada a abranger as receitas financeiras.

O § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98, que previa a ampliação do conceito de receita bruta para abranger as receitas financeiras, exatamente por ser completamente irrisório e inconstitucional por aumentar, por meio de lei ordinária, a carga tributária do PIS, foi declarado inconstitucional pelo STF quando do julgamento do Recurso Extraordinário de n.º 390.840, conforme ementa a seguir:

“CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO - INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade,

¹ “Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.” (Revogado pela Lei n.º 11.941/09)

² “Art. 1º A empresa produtora e exportadora de mercadorias nacionais **fará jus a crédito presumido do Imposto sobre Produtos Industrializados, como ressarcimento das contribuições** de que tratam as Leis Complementares nºs 7, de 7 de setembro de 1970, 8, de 3 de dezembro de 1970, e 70, de 30 de dezembro de 1991, incidentes sobre as respectivas aquisições, no mercado interno, de matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, para utilização no processo produtivo.” (g.n.)

considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, 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-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, 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.” (RE 390840, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215)

Além do STF já ter se pronunciado sobre a inconstitucionalidade de aludido dispositivo, o mesmo já foi, inclusive, revogado pela Lei nº 11.941/09, não havendo o que se falar na aplicação do mesmo, inclusive porque o próprio Regimento Interno do CARF, qual seja, o aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, em seu artigo 62-A³, prevê que os Conselheiros devem aplicar integralmente as decisões proferidas pelo STF em sessão plenária, como foi o caso do recurso extraordinário supra mencionado.

Face ao exposto, voto no sentido de conhecer o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional para, no mérito, negar-lhe provimento, no sentido de reiterar a possibilidade de se realizar a compensação de ofício e, também, voto no sentido de conhecer o recurso especial interposto pelo contribuinte para, no mérito, dar-lhe integral provimento para alterar o acórdão recorrido no sentido de determinar que os valores referentes ao crédito presumido de IPI não devem ser incluídos na base de cálculo do PIS.

Nanci Gama

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

³ “Art. 62-A. As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.”

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, deles conhecido.

Do Recurso da Fazenda Nacional

No tocante à controvérsia sobre o dever de a Fiscalização, antes de efetuar o lançamento fiscal, proceder compensação de ofício dos débitos com eventuais créditos de pagamentos efetuados a maior pelo sujeito passivo, entendo assistir razão à Fazenda Nacional quando alega que tal compensação não era possível ser realizada pelos agentes do Fisco.

Como é de sabença geral, o instituto da compensação, no direito privado, é assegurada ao devedor, sempre que demandado, opor eventuais créditos líquidos, certos e exigíveis, que possua contra o credor demandante. No Direito Tributário, esse instituto está inserido no art. 170 e 170-A do CTN, que exige lei autorizativa para que o devedor possa opor seus créditos contra a Fazenda Pública. Atualmente, a compensação encontra seu disciplinamento na Lei nº 9.430/1996, que dá o rito a ser observado no encontro de contas entre os débitos e os créditos que o Sujeito Passivo possua em relação à Fazenda Nacional.

A compensação, quando permitida, é facultativa, não sendo o sujeito passivo compelido a realizá-la. Tampouco pode o Fisco procedê-la de ofício, salvo no caso de restituição ou de ressarcimento de crédito, em que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tiver débito vencido relativo a qualquer tributo administrado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Nesse caso, a legislação tributária determina que se faça, antes de restituir o indébito ou de ressarcir o crédito, a compensação tributária. Ainda assim, o sujeito passivo é intimado a se manifestar sobre a compensação realizada de ofício, se discordar, não haverá compensação, restando a restituição ou o ressarcimento até que o débito seja liquidado. Esse procedimento encontra-se previsto no art. 6º do Decreto nº 2.138/1997, que se transcreve a seguir:

Art. 6º A compensação poderá ser efetuada de ofício, nos termos do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, sempre que a Secretaria da Receita Federal verificar que o titular do direito à restituição ou ao ressarcimento tem débito vencido relativo a qualquer tributo ou contribuição sob sua administração.

§ 1º A compensação de ofício será precedida de notificação ao sujeito passivo para que se manifeste sobre o procedimento, no prazo de quinze dias, sendo o seu silêncio considerado como aquiescência.

§ 2º Havendo concordância do sujeito passivo, expressa ou tácita, a Unidade da Secretaria da Receita Federal efetuará a compensação, com observância do procedimento estabelecido no art. 5º.

§ 3º No caso de discordância do sujeito passivo, a Unidade da Secretaria da Receita Federal reterá o valor da restituição ou do ressarcimento até que o débito seja liquidado.

De outro lado, o sujeito passivo que que apurar crédito relativo a tributo ou contribuição administrado pela SRF passível de restituição ou de ressarcimento, poderá

utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a quaisquer tributos ou contribuições sob administração da SRF. Para tanto, basta encaminhar à SRFB declaração de compensação onde indique o crédito que possui e quais débitos deseja compensar.

Desta feita, dúvida não há de que, existindo crédito relativo a recolhimento a maior de tributo administrado pela SRFB, o sujeito passivo tem o direito de utilizá-lo, esponte própria, na compensação de débitos seus, inclusive, aos decorrentes de lançamento de ofício. Todavia, essa faculdade é conferida ao sujeito passivo, que, para se beneficiar dos efeitos da compensação, necessariamente, deve procedê-la, antes de qualquer procedimento de ofício, não o fazendo, não há como dela se beneficiar.

Dos autos não consta indicação de que o sujeito passivo tenha efetuado a compensação de forma espontânea antes de iniciada a fiscalização. Então, na realidade, há que se considerar que o sujeito passivo está pretendendo solicitar, por meio da impugnação, que seja efetuada a compensação com o valor do principal da contribuição, a fim de não submeter-se à penalização com a multa de ofício. Todavia, como a espontaneidade para efetuar a compensação de iniciativa própria, cabe considerar na compensação o débito como um todo, ou seja, qualquer crédito por ventura existente poderia ser compensado apenas com o montante do lançamento —principal, multa de ofício e juros de mora .

Assim, como bem a notou a decisão de primeira instância, *o procedimento adotado pela autoridade lançadora foi correto, uma vez que não cabia a compensação de ofício, autorizada apenas em caso de verificação de débitos quando da análise de pedido de restituição ou ressarcimento.*

Registre-se, por oportuno, que ao sujeito passivo persiste o direito a compensar seus créditos, bastando apenas cumprir os procedimentos previstos na IN SRF nº 460, de 2004, que, atualmente, regula o procedimento de compensação. O montante de créditos porventura existentes poderá ser compensado com a totalidade do débito lançado de ofício, incluídos a multa de ofício e os juros de mora.

Diante do exposto, deve-se dar provimento ao recurso da Fazenda Nacional para restabelecer a exigência fiscal.

Do Recurso do Sujeito Passivo

No tocante à inclusão, na base de cálculo do PIS/PASEP, dos valores recebidos pelo sujeito passivo a título de crédito presumido de IPI, com a devida licença da nobre relatora, ousou dela divergir pelas razões seguintes.

Primeiramente, faz-se necessário definir a natureza desses ingressos. Se configuram ou não receita.

Receita, do latim "recepta", é o vocábulo que designa recebimento, valores recebidos. Assim, em sentido amplo, é o vocábulo que designa o conjunto ou a soma de valores que ingressam no patrimônio de determinada pessoa.

O mestre Geraldo Ataliba⁴, em trabalho publicado sobre o ISS, conceituou a atividade de meros ingressos, nos termos seguintes

“O conceito de receita refere-se a uma espécie de entrada. Entrada é todo dinheiro que ingressa nos cofres de determinada entidade. Nem toda entrada é receita. Receita é entrada que passa a pertencer à entidade. Assim, só se considera receita o ingresso de dinheiro que venha integrar o patrimônio da entidade que a recebe. As receitas devem ser escrituradas separadamente das meras entradas. É que estas não pertencem à entidade que as recebe. Têm caráter eminentemente transitório. Ingressam a título provisório, para saírem, com destinação certa, em breve lapso de tempo.”

Das palavras do mestre, podemos concluir que todos os ingressos que sejam incorporados ao patrimônio de determinada pessoa, jurídica ou física, são considerados como receita, já os valores que são recebidos, a título transitório, que não pertencem ao recebedor, e, em breve lapso tempo, devem sair, com destinação certa, não são receitas, mas meros ingressos.

ALIOMAR BALEEIRO, ao analisar o que deve-se entender por receitas, assim concluiu:

Receita pública é a entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo.

Adaptando o conceito dado pelo mestre baiano, ao Direito Tributário, tem-se que receita não é, *a priori*, todo e qualquer ingresso, mas tão-somente aquele que, efetivamente, se incorpora ao patrimônio do sujeito passivo, sem contrapartida, reserva, condições ou correspondência no passivo da pessoa.

Nessa linha de raciocínio, vê-se que o crédito presumido de IPI representa um ingresso que se incorpora ao patrimônio do exportador, sem implicar em contrapartida, reserva, ou condições ou correspondência em seu passivo. Assim, pode-se afirmar que, os valores recebidos a título de crédito presumido constitui receita da pessoa jurídica, mais precisamente, receita **não operacional**, posto não ser fruto direto da alienação de um bem ou serviço relacionado à atividade fim da sociedade empresária, mas de um incentivo fiscal, vinculado à exportação.

Veja-se que créditos dessa natureza são, legalmente, considerados receita, a teor do exposto no inciso VII⁵ do § 3º do art. 1º da Lei 10.637/2002, com a redação dada pelo art. 16 da Lei 11.945, de 4 de junho de 2009, que determinou a exclusão da base de cálculo do PIS/Pasep das receitas decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação. No caso das receitas de créditos de ICMS a lei mandou

⁴ ATALIBA, Geraldo. ISS – Base Imponível. Estudos e pareceres de Direito Tributário, v. 1. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1978. p. 88.

5 VII. decorrentes de transferência onerosa a outros contribuintes do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS de créditos de ICMS originados de operações de exportação, conforme o disposto no inciso II do § 1º do art. 25 da Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996.” (NR) (ante em 16/05/2017)

excluir da base de cálculo a partir de 2009, o que significa dizer, que, anteriormente, era tributado. No caso do crédito presumido de IPI, não houve autorização legal para se proceder à exclusão, portanto, deve-se tributar normalmente. De qualquer sorte, o que se torna relevante ao caso em discussão é que o legislador tratou expressamente créditos de ICMS que tem a mesma natureza dos presumidos de IPI como receita, o que, de per si, para efeitos de incidência dessa contribuição, afasta entendimento contrário de que tal ingressos não seriam considerados como receita da pessoa jurídica.

Resta então determinar se tal receita pode ser alcançada pela incidência do PIS/Pasep. Vejamos: Até o advento da Lei 9.718/1998, a base de cálculo dessa contribuição era a receita bruta decorrente da venda de bens, de serviços ou de bens e serviços (conceito de faturamento). Todavia, o § 6º 1º do art. 3º dessa Lei alterou o campo de incidência do PIS/Pasep e da Cofins, alargando-o, de modo a alcançar toda e qualquer receita auferida pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil das receitas. Desta forma, sob a égide desse dispositivo legal, dúvida não havia de que as receitas oriundas do ressarcimento de crédito presumido de IPI, comporiam a base de cálculo dessa contribuição. Correto, portanto, o lançamento fiscal. Acontece porém, que o STF, em controle difuso, julgou inconstitucional esse dispositivo legal. Cabe então verificar os efeitos dessa decisão pretoriana sobre a tributação ora em exame.

Entendo que o controle concreto de constitucionalidade tem efeito interpartes, não beneficiando nem prejudicando terceiros alheios à lide. Para que produza efeitos *erga omnis*, é preciso que o Senado Federal edite resolução suspendendo a execução do dispositivo de lei declarado inconstitucional pelo STF. Não desconheço que o Ministro Gilmar Mendes, há muito vem defendendo a desnecessidade do ato senatorial para dar efeitos geral às decisões da Corte Maior, mas essa posição ainda não foi positivada no ordenamento jurídico brasileiro, muito embora alguns passos importantes já foram dados, como é o caso da súmula vinculante. De qualquer sorte, a resolução senatorial ainda se faz necessária, para estender efeitos de decisões interpartes a terceiros alheios à demanda.

De outro lado, o regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais trouxe a possibilidade de se estender as decisões do STF, em controle difuso, aos julgados administrativos, conforme preceitua a Portaria nº 256/2009, Anexo II, art. 69. Este dispositivo reproduz a mesma redação prevista no regimento anterior (art. 49, na redação dada pela Portaria nº 147/2007): *É vedado afastar a aplicação de lei, exceto ... “I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal.*

Note-se que tal dispositivo cria uma exceção à regra que veda este Colegiado afastar a aplicação de dispositivo legal, mas exige que a inconstitucionalidade desse dispositivo já tenha sido declarada por decisão definitiva do plenário do STF. Não basta qualquer decisão da Corte Maior, tem de ser de seu plenário, e, deve-se entender como definitiva a decisão que passa a nortear a jurisprudência desse tribunal nessa matéria. Em outras palavras, decisão definitiva, na acepção do art. 69 do RICARF é aquela reiterada, assentada na Corte.

⁶ Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

O caso dos autos, a meu sentir, amolda-se, perfeitamente, à norma inserta no artigo 69 suso transcrito, posto que a questão da inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei 9.718/1998 encontra-se apascentada no Supremo Tribunal Federal, inclusive, fez parte de minuta de súmula vinculante, que não foi adiante por causa de uma outra decisão desse Tribunal, referindo-se à base de cálculo das contribuições devidas pelas seguradoras. Neste caso, houve certa confusão sobre o conceito de faturamento e de receita, o que levou o STF a não sumular a matéria sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições, mas, de qualquer sorte, continua valendo a decisão no tocante à base de cálculo das contribuições incidentes sobre sociedades não financeiras ou seguradoras.

Em outro giro, tem-se notícia de que a própria PGFN já emitiu parecer no sentido de autorizar seus procuradores a não mais recorrerem das decisões judiciais que reconheçam a inconstitucionalidade do denominado alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, fato esse que corrobora o entendimento de se aplicar ao caso em exame a decisão plenária do SRF sobre o indigitado alargamento da base de cálculo do PIS/Pasep.

A jurisprudência do CARF caminha no sentido de estender a decisão do STF sobre o alargamento da base de cálculo das contribuições aos julgamentos administrativos.

Aplicando-se, pois ao caso ora em exame, a decisão do STF que julgou inconstitucional o alargamento da base de cálculo das contribuições sociais, até a vigência da Lei 10.637/2002, a base de cálculo do PIS/Pasep voltou a ser a receita bruta correspondente a faturamento, assim entendido como o produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica.

Todavia, a partir de 1º de dezembro de 2002, por força do disposto no inciso II, do art. 68 da Lei 10.637/2002, passou a vigor os artigos 1º a 6º e 8º a 11 dessa lei, sendo que, justamente, o artigo primeiro desse diploma legal restabelece a base alargada do PIS/Pasep, nos termos seguintes:

Art. 1º *A contribuição para o PIS/Pasep tem como fato gerador o faturamento mensal, assim entendido o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.*

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo, o total das receitas compreende 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.

*§ 2º A base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep é o valor do faturamento, conforme definido no **caput**.*

De todo o exposto, pode-se concluir que, anteriormente a 1º de dezembro de 2002, data de vigência dos arts. 1º a 6 e 8º a 11 da Lei nº 10.637/2002, a base de cálculo do PIS/Pasep era o faturamento, assim entendido a receita bruta correspondente ao produto da venda de bens, serviços ou de bens e de serviços relacionados à atividade operacional da pessoa jurídica. Neste período as receitas oriundas de crédito presumido de IPI não eram alcançadas pela incidência dessa contribuição. A partir dessa data, por força do art. 1º desse diploma legal, as sociedades empresárias sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/Pasep estavam sujeitas ao pagamento da contribuição em comento sobre o total das receitas auferidas (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. **As incluídas as oriundas do crédito presumido de IPI.**

Processo nº 11007.000119/2004-71
Acórdão n.º 9303-001.717

CSRF-T3
Fl. 628

Com essas considerações, voto no sentido de dar provimento integral ao recurso da Fazenda Nacional, e parcial ao recurso apresentado pelo sujeito passivo, apenas para excluir da base de Cálculo do PIS/PASEP as receitas relativas a crédito presumido de IPI referentes a períodos de apuração anteriores a dezembro de 2002.

Henrique Pinheiro Torres