



**MINISTÉRIO DA ECONOMIA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 16349.720004/2011-78  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-008.731 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 24 de junho de 2021  
**Recorrente** FACTO 1 ADMINISTRAÇÃO LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/11/2000 a 31/12/2002

RESTITUIÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO DA CAUSA ORIGINAL. NOVO  
DESPACHO DECISÓRIO.

Com a desconstituição da causa original do despacho decisório, cabe à autoridade fiscal de origem apurar, por meio de novo despacho devidamente fundamentado, a liquidez e certeza do crédito pleiteado pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para anular o despacho decisório considerando a inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98, determinando que a autoridade fiscal de origem analise a liquidez e certeza do crédito pleiteado. Vencido o conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares (relator), que rejeitou a preliminar de nulidade e deu provimento parcial ao Recurso Voluntário. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares – Relator

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne – Redatora designada

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lázaro Antônio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Sílvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Jorge Luís Cabral, Ariene D'Arc Diniz e Amaral (suplente convocada), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo (Presidente). Ausente a conselheira Renata da Silveira Bilhim, substituída pela conselheira Ariene D'Arc Diniz e Amaral.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.731 - 3ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo n.º 16349.720004/2011-78

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto parcialmente o Relatório da DRJ – Ribeirão Preto (DRJ-RPO):

**Trata-se de manifestação de inconformidade** apresentada pela empresa acima identificada, **contra o Despacho Decisório de fls. 223 a 228, que indeferiu os Pedidos de Restituição** relacionados nas fls. 223 e 224, referente a créditos oriundos de supostos pagamentos efetuados a maior a título de PIS e de Cofins, em face da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998.

**Em síntese, a autoridade fiscal indeferiu o pedido da contribuinte sob a fundamentação de que não possui competência para a apreciação da inconstitucionalidade das leis**, "uma vez que as decisões existentes favoráveis aos contribuintes emanadas pelo STF, quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos precitados somente ocorreram por via indireta, ou seja, sob o controle difuso, sem o efeito erga omnes – e **não tendo a interessada trazido aos autos a prova de haver ingressado judicialmente com esse tipo de ação, não sendo beneficiada, portanto, por qualquer sentença judicial nesse sentido, a norma inquinada de inconstitucional na sua impugnação, continua válida**, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-la e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda".

A ciência do indeferimento dos pedidos de restituição foi dada à contribuinte em 09/09/2011 (fl. 479) e, dentro do prazo regulamentar — 03/10/2011 (fl. 231), esta apresentou sua defesa. Após fazer um breve relato dos fatos, **defendeu que é inconstitucional e ilegal a ampliação da base de cálculo da COFINS e do PIS veiculada pelo § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998**, de modo que a exação deveria ter sido recolhida pelo art. 2º daquele diploma legal combinado com a LC nº 70/91, **como alias reconheceu o Supremo Tribunal Federal nos RE nºs 346.084 e 585.235, este na sistemática da repercussão geral**. Na sequência, apresentou um extenso arrazoado acerca: II – Da Competência das Autoridades e dos Tribunais Administrativos para Apreciar Normas Constitucionais; III - Do Indébito Tributário Relativo ao Cofins/PIS; IV - Do Conteúdo e Alcance da Expressão Faturamento; e V- Da Emenda Constitucional 20/98.

No pedido, requereu que: seja dado integral provimento a manifestação interposta, reformando-se a r. decisão recorrida para o fim de reconhecer o direito à restituição.

É o relatório.

**A 4ª Turma da DRJ-RPO**, em sessão datada de 22/02/2018, por unanimidade de votos, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade. Foi exarado o Acórdão nº 14-76.257, às fls. 482/487, com a seguinte Ementa:

BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º DA LEI Nº 9.718, DE 1998.

A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo RE 585.235, não afasta o dever de recolhimento da contribuição ao PIS e da Cofins sobre receitas operacionais da pessoa jurídica. Consideram-se receitas operacionais as oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras.

O contribuinte, **tendo tomado ciência do Acórdão da DRJ em 09/05/2018** (conforme AVISO DE RECEBIMENTO - AR, à fl. 491), **apresentou Recurso Voluntário em**

**07/06/2018**, às fls. 494/510, basicamente reiterando os mesmos argumentos da Manifestação de Inconformidade, e acrescentando uma preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator.

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

### **I – DA PRELIMINAR DE NULIDADE DO ACÓRDÃO DA DRJ**

Sustenta o Recorrente que o acórdão recorrido é nulo, eis que “*inova quanto à fundamentação do indeferimento dos PER em tela, asseverando que os PER fariam referência a PIS e COFINS incidentes sobre receitas oriundas de serviços financeiros típicos de instituições financeiras e empresas equiparadas, as quais seriam receitas operacionais da Recorrente*”.

Afirma ainda que “*o despacho decisório denegatório de restituição não pode ser simplesmente emendado, complementado, tampouco retificado, posteriormente à sua emissão, para convalidar ou apenas reforçar os motivos de indeferimento delineados originariamente*”. Em seu entender, “*a competência do Órgão Julgador está circunscrita aos fundamentos do ato administrativo efetuado pela autoridade fiscal, não lhe competindo aperfeiçoá-lo ou inová-lo de qualquer forma*”.

O Despacho Decisório ora combatido (fls. 223/228) restou fundamentado da seguinte forma:

#### RELATÓRIO

(...)

O contribuinte alega que os valores refletidos nos PERs foram considerados indevidamente recolhidos por força da ampliação do conceito de faturamento trazida pelo parágrafo 1º do artigo 3º, da Lei 9.718/98, que é considerada ilegal e inconstitucional pela doutrina e jurisprudência pátria vigentes.

É o relatório, pelo que passamos à análise fundamentada.

#### FUNDAMENTAÇÃO

##### DA INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 9.718, DE 1998

O contribuinte alega a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei nº 9.718, de 1998.

**De fato, já foi reconhecida pelo STF a inconstitucionalidade da Lei nº 9.718, de 1998**, no julgamento dos RE nº 357950, 390840, 359273 e 346084, realizado no dia 09/11/2005.

A respeito do julgamento acima, os arts. 77, da Lei nº 9.430, de 1996 e o Decreto nº 2.346, de 1997, tratam de procedimentos a serem adotados pela administração tributária

federal, no caso de lei declarada inconstitucional pelo STF. Para melhor deslinde da questão cabe trazer à colação os seguintes dispositivos legais transcritos:

(...)

Da leitura dos dois dispositivos acima transcritos, depreende-se que no primeiro, há uma autorização concedida ao Poder Executivo para disciplinar os procedimentos a serem adotados pela administração tributária federal, no caso de lei declarada inconstitucional pelo STF, tendo o Presidente da República, em obediência ao referido dispositivo, emitido **o Decreto n.º 2.346, de 1997**, o qual, **em seu art.1º, § 1º, estabelece** em primeiro lugar a necessidade de a declaração de inconstitucionalidade da lei aplicada ser proferida em ação direta de inconstitucionalidade e em segundo lugar – no caso da administração tributária federal – **que haja autorização do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil**, por meio de ato específico que determine os procedimentos enumerados nos incisos I e II supratranscritos, **não existindo, até a presente data, qualquer ato do Sr. Secretário da Receita Federal do Brasil nesse sentido.**

**Dessa forma, as apreciações sobre alegações de inconstitucionalidade da Lei n.º 9.718, de 1998, fogem à alçada das autoridades administrativas**, as quais não dispõem de competência para examinar a validade de normas regularmente inseridas no ordenamento jurídico, competência esta atribuída em caráter privativo ao Poder Judiciário.

Verifica-se que a Autoridade Tributária manifestou-se tão somente sobre o *an debeatur*, sobre o direito alegado pelo contribuinte a obter a restituição de valores pagos a maior em decorrência da declaração de inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/98, sem se pronunciar a respeito do *quantum debeatur*, sobre o valor eventualmente pago a maior e que deverá ser efetivamente restituído.

Não há nenhum reparo a ser feito na decisão da Unidade Preparadora pois, conforme pacífica jurisprudência, “*o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão*”. Assim, se o Auditor-Fiscal concluiu pela inexistência do fundamento para o alegado pagamento a maior, não se faz necessário julgar as provas apresentadas para quantificar o indébito.

Nesse sentido, Fredie Didie Jr. e Leonardo Carneiro da Cunha em sua obra CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL, Vol. 3, 13ª ed., 2016, pág. 144:

(...) Ora, para julgar, o órgão a quo não está obrigado a resolver todas as questões atinentes aos fundamentos do pedido e da defesa; **se acolher um dos fundamentos do autor, não terá de examinar os demais**; se acolher um dos fundamentos da defesa do réu, idem. Na decisão poderá apreciar todas elas, ou se omitir quanto a algumas delas: “basta que decida aquelas suficientes à fundamentação da conclusão a que chega no dispositivo da sentença”.

Da mesma forma, Fredie Didie Jr. em sua obra CURSO DE DIREITO PROCESSUAL CIVIL, Vol. 1, 19ª ed., 2017, pág. 500/501:

c) Preliminares de mérito: “...as questões já situadas no âmbito do *meritum causal*, mas suscetíveis, se resolvidas em certo sentido, de dispensar o órgão julgador de prosseguir em sua atividade cognitiva (v. g., a questão da prescrição)”.

(...)

Considera-se questão prejudicial aquela de cuja solução dependerá não a possibilidade nem a forma do pronunciamento sobre a outra questão, mas o teor mesmo desse pronunciamento. **A segunda questão depende da primeira não no seu ser, mas no seu modo de ser.** A questão prejudicial funciona como uma espécie de placa de trânsito, que determina para onde o motorista (juiz) deve seguir: Costuma-se dizer que as questões prejudiciais podem ser objeto de um processo autônomo. **São exemplos de questões prejudiciais:** a) a validade do contrato, na demanda em que se pretende a sua execução; b) a filiação, na demanda por alimentos; **c) a inconstitucionalidade da lei, na demanda em que se pretenda a repetição do indébito tributário** etc.

A Unidade Julgadora, ao analisar a Manifestação de Inconformidade apresentada pelo contribuinte contra o Despacho Decisório, **acolheu parcialmente seus argumentos,** decidindo pela existência do direito pleiteado, nos seguintes termos:

Da análise do Despacho Decisório e da Manifestação de Inconformidade apresentada pela contribuinte, verifico que a controvérsia se restringe em verificar se a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo plenário do STF, no recurso extraordinário n.º 585.235, com repercussão geral reconhecida, pode, ou não, ser aplicada pela Receita Federal do Brasil - RFB no pedido de restituição formulado pela contribuinte.

No âmbito do processo administrativo fiscal, é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, **salvo nos casos de declaração de inconstitucionalidade por decisão definitiva plenária do STF, e de edição de atos específicos do Procurador-Geral da Fazenda Nacional e da Advocacia-Geral da União,** conforme preceitua o §6º do art. 26-A do Decreto n.º 70.235, de 1972:

(...)

**A decisão preferida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 585.235 — com repercussão geral reconhecida,** no qual se discutiu a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n.º 9.718/1998 — foi desfavorável à Fazenda Nacional e **estabeleceu que o PIS e Cofins somente incidem sobre as receitas operacionais da pessoa jurídica, e não sobre a totalidade das receitas auferidas por ela.**

Destaco ainda que, após o julgamento do RE n.º 585.235, o STF já se manifestou diversas vezes no sentido de que a base de cálculo das contribuições equivale à “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. Nesse sentido:

(...)

**Já o Anexo Único da Nota PGFN/CRJ n.º 1.114, de 30/08/2012, que delimita as matérias decididas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral e/ou em Recursos Especiais Repetitivos** e de aplicação obrigatória para a RFB, estabelece que:

*I – Julgamentos submetidos à sistemática do art. 543-B (repercussão geral) do Código de Processo Civil desfavoráveis à Fazenda Nacional*

*1- RE n. 585.235*

(...).

*Data de julgamento: 10/09/2008*

*Resumo: É inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS, promovido pelo art. 3º, §1º da Lei n. 9.718/98, eis que tais exações devem incidir, apenas, sobre as receitas decorrentes da venda de mercadorias e da prestação de serviços (conceito restritivo de receita bruta), e não sobre a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica (conceito ampliativo de receita bruta).*

*OBSERVAÇÃO: Como visto, o STF entendeu que a COFINS/PIS somente pode incidir sobre receitas operacionais das empresas (ligadas às suas atividades principais), sendo inconstitucional a sua incidência sobre as receitas não operacionais (p.ex. aluguel de imóvel).*

Contudo, prosseguiu na análise dos diversos Pedidos de Restituição apresentados pelo contribuinte, **quantificando-o**, tendo em vista que o valor total pleiteado era de R\$110.403,05:

Diante do alcance da decisão do STF, importa, neste momento, identificar o objeto social informado pela contribuinte no contrato social. Veja:

(...)

Visto que o objeto da contribuinte está direta e indiretamente relacionado com atividades de instituições financeiras, importa também analisar a base de cálculo dos débitos da interessada.

Da análise da memória de cálculo apresentada pela contribuinte e abaixo parcialmente reproduzida, verifico que o pedido de restituição da contribuinte refere-se à restituição de PIS e Cofins que incidiram sobre receitas operacionais, mas que a contribuinte entende que eram inconstitucionais:

(...)

Feita essa análise, **concluo que o pedido da contribuinte não merece ser atendido, pois as receitas que a contribuinte alega não incidir PIS e Cofins**, em face da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º Lei nº 9.718/1998, **não são alcançadas pela decisão proferida no RE nº 585.235**, uma vez que se tratam de receitas oriundas de serviços financeiros prestados (rendas de títulos e valores mobiliários, outras receitas operacionais), ou seja, referem-se às receitas operacionais.

Por todo o exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA da Manifestação de Inconformidade.

Não verifico qualquer equívoco no procedimento estabelecido pela instância de piso. Com efeito, ao superar uma questão preliminar de mérito, deve o órgão colegiado, **caso não necessite realizar instrução probatória**, avançar para analisar as questões de fundo, mesmo aquelas que ainda não tenham sido decididas, por conta do efeito translativo dos recursos. É a regra do art. 1.013, § 1º, do CPC:

Art. 1.013. A apelação devolverá ao tribunal o conhecimento da matéria impugnada.

§ 1º Serão, porém, objeto de apreciação e julgamento pelo tribunal todas as questões suscitadas e discutidas no processo, **ainda que não tenham sido solucionadas**, desde que relativas ao capítulo impugnado.

Confira-se a lição de Nelson Nery Jr. e Rosa Maria de Andrade Nery em sua obra Código de Processo Civil Comentado, 17ª ed., 2018, págs. 2195/2197:

• § 1.º: 5. Questões suscitadas e discutidas. **Mesmo que a sentença não tenha apreciado todas as questões suscitadas e discutidas pelas partes**, interessados e MP no processo, **o recurso de apelação transfere o exame destas questões ao tribunal**. Não por força do efeito devolutivo, que exige comportamento ativo do recorrente (princípio dispositivo), mas em virtude do efeito translativo do recurso (v. coments. preliminares ao CPC 994, verbete “efeito translativo”). **Quando o juiz acolhe a preliminar de prescrição, arguida pelo réu na contestação, deixa de examinar as demais questões discutidas pelas partes. Havendo apelação, o exame destas outras**

**questões não decididas pelo juiz fica transferido para o tribunal, que sobre elas pode pronunciar-se.** O CPC/1973 516, na redação dada pela L 8950/94, repetia o conteúdo do CPC/1973 515 § 1.º – ao qual corresponde este dispositivo –, sendo totalmente inócuo, pois a devolução das questões anteriores à sentença (CPC/1973 516) já está prevista na norma ora comentada. O CPC/1973 516 não tem correspondente no atual Código, estando assim sanada a redundância anteriormente existente.

• 6. Questões suscitadas e discutidas (2). Porém, **a questão não solucionada, não julgada por inteiro, deve ter relação com o capítulo da sentença que tenha sido impugnado.** A regra do CPC 1013 tem, portanto, inegável restrição em comparação com a do CPC/1973 515, pois, se o recurso de apelação impugnar apenas parte da sentença, as questões suscitadas e discutidas não relacionadas à parte impugnada não poderão ser retomadas pelo tribunal. Há a possibilidade de que os efeitos do recurso de apelação também tenham a sua aplicabilidade condicionada a cada capítulo – no caso, o efeito translativo.

(...)

• §§ 3.º e 4.º: **8. Condições de julgamento imediato.** Embora do CPC/1973 515 § 3.º constasse a aditiva “e”, indicando que **o tribunal só poderia julgar o mérito se se tratasse de matéria exclusivamente de direito e a causa estivesse em condições de julgamento imediato,** já era possível o julgamento de mérito pelo tribunal, quando a causa estivesse madura para tanto, como, por exemplo, quando era feita toda a instrução, mas o juiz extinguiu o processo por ilegitimidade de parte (CPC/1973 267 VI). O tribunal, entendendo que as partes eram legítimas, poderia dar provimento à apelação, afastando a carência e julgando o mérito, pois essa matéria já teria sido amplamente debatida e discutida no processo. O CPC 1013 § 3.º optou por incluir as diversas hipóteses nas quais seria possível o julgamento imediato, **desde que presentes as condições para tanto.** Uma outra diferença marcante está no fato de que ao tribunal não é mais facultado proceder ao julgamento imediato, como constava do CPC/1973 515 § 3.º, evidenciado pelo uso da forma verbal “pode”; o CPC 1013 § 3.º se utiliza da forma verbal deve, o que torna obrigatório o julgamento imediato nas situações descritas nesse dispositivo. A regra é aplicável ao processo trabalhista (1.º FNPT 59, cujo texto integral se encontra na casuística abaixo, verbete “Processo do trabalho”). No mesmo sentido: TST-IN 39/16 3.º XXVIII.

(...)

• § 4.º: 15. Prescrição e decadência. Caso na sentença tenha o juiz pronunciado a prescrição ou decadência, houve resolução do mérito, por força de disposição expressa do CPC 487 II. **Evidentemente, com o decreto da prescrição ou decadência, as demais partes do mérito restaram prejudicadas, sem o exame explícito do juiz.** Como o efeito devolutivo da apelação faz com que todas as questões suscitadas e discutidas no processo, **ainda que o juiz não as tenha julgado por inteiro, como no caso do julgamento parcial do mérito com a pronúncia da decadência ou prescrição,** sejam devolvidas ao conhecimento do tribunal, **é imperioso concluir que o mérito como um todo pode ser decidido pelo tribunal quando do julgamento da apelação, caso dê provimento ao recurso para afastar a prescrição ou decadência.** Como, às vezes, o tribunal não tem elementos para apreciar o todo do mérito, porque, por exemplo, não foi feita instrução probatória, ao afastar a prescrição ou decadência, pode o tribunal determinar o prosseguimento do processo no primeiro grau para que outra sentença seja proferida. O importante é salientar que ao tribunal é lícito julgar todo o mérito, não estando impedido de fazê-lo.

No mesmo sentido, Humberto Theodoro Júnior, em sua obra Curso de Direito Processual Civil, 59ª ed., 2018, págs. 1098/1099:

A sentença, enfim, é *citra petita* quando não examina todas as questões propostas pelas partes. O réu, por exemplo, se defendeu do pedido reivindicatório alegando nulidade do título dominial do autor e prescrição aquisitiva em seu favor. Se o juiz acolher o pedido do autor, mediante reconhecimento apenas da eficácia do seu título, sem cogitar do usucapião invocado pelo réu, terá proferido sentença nula, porque *citra petita*, já que apenas foi solucionada uma das duas questões propostas.

No entanto, **o exame imperfeito ou incompleto de uma questão não induz, necessariamente, nulidade da sentença, porque o tribunal tem o poder de, no julgamento da apelação, completar tal exame**, em face do efeito devolutivo assegurado pelo art. 1.013, § 1º. Assim, se a parte pediu juros da mora a partir de determinado momento e o juiz os deferiu sem especificar o *dies a quo*, pode o tribunal completar o julgamento, determinando o marco inicial da fluência dos juros. O mesmo ocorre quando o pedido é líquido e a condenação apenas genérica, graças à insuficiente apreciação da prova. Aqui, também, **o Tribunal pode completar o julgamento da lide, fixando o quantum debeatur, sem necessidade de anular a sentença recorrida**.

Tendo em vista que a DRJ dispunha do Demonstrativo da base de cálculo das contribuições, apresentado pelo próprio contribuinte, nada mais fez que valorar, juridicamente, as receitas que a compunham, ou seja, verificar sua natureza jurídica (se eram receitas operacionais ou não, passíveis de compor a referida base de cálculo), atividade exclusivamente de direito, pois o processo já se encontrava em condições de julgamento imediato.

Contudo, caso se entenda que a DRJ deveria ter determinado o retorno dos autos à Unidade Preparadora para emissão de Despacho Decisório Complementar, ou mesmo a realização de diligência para quantificação do crédito, a hipótese seria de nulidade do acórdão recorrido, conforme pedido expresso do Recorrente. **O que não poderia ocorrer, de forma alguma, é a declaração de nulidade do Despacho Decisório**.

É essa a orientação contida no Manual do Presidente de Turma, aprovado pela Portaria CARF n.º 121, de 04/10/2016, com versão de 30/11/2018, em decorrência das alterações promovidas pela Portaria MF n.º 153, de 17/04/2018:

Ainda no que diz respeito às preliminares, convém destacar que, **se o colegiado ad quem superar, por decidir de forma diversa, uma preliminar acolhida pelo colegiado a quo, essa decisão ad quem não implica nulidade da decisão a quo, mas simplesmente a sua reforma** e, conforme a natureza da preliminar, o processo poderá retornar à autoridade julgadora *a quo*, para que esta prossiga na apreciação antes interrompida com o acolhimento da preliminar.

**No caso de o processo retornar à autoridade julgadora de primeira instância para que esta prossiga na apreciação antes interrompida com o acolhimento de preliminar**, o Presidente de Turma deve orientar o Sepoj/Cosup no sentido da necessidade de cientificar a parte prejudicada.

Na apreciação de litígios envolvendo direito creditório (restituição, compensação ou ressarcimento), o pedido do contribuinte é examinado primeiramente pela Delegacia da Receita Federal do Brasil (DRF), com direito a Manifestação de Inconformidade à Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), inclusive no caso de despacho denegatório da DRF por aplicação de preliminar. Mantida a preliminar pela DRJ, cabe Recurso Voluntário ao CARF. **Nesse caso, se a preliminar for superada pelo colegiado do CARF, o processo deverá ser devolvido à DRF, para prosseguimento da análise do pleito do interessado**. Reitera-se que a parte prejudicada deve ser cientificada, já que tem direito a recorrer, se for o caso.

Nesse sentido, os seguintes precedentes desde CARF:

**a) Acórdão n.º 3401-009.098, Sessão de 26 de maio de 2021:**

NULIDADE. DEVOLUÇÃO DOS AUTOS. DIFERENÇAS.

O artigo 489, § 1º, inciso IV do Código de Processo Civil eiva de nulidade, por não fundamentada, a decisão que “não enfrentar todos os argumentos deduzidos no processo capazes de, em tese, infirmar a conclusão adotada pelo julgador”. Invertendo o raciocínio, o julgador, ante as provas e os argumentos jurídicos trazidos pelas partes chega à uma conclusão; se houver argumento capaz de infirmar a conclusão - ainda que em tese, isto é, ainda que o juízo revisor discorde da tese - a decisão é nula. Agora bem, se o julgador de piso apresenta uma conclusão a que o argumento, em tese, não é capaz de infirmar - porquanto, por exemplo, prejudicado - não há nulidade, devendo os autos, em superado o obstáculo erguido, retornar ao órgão julgador de piso para que complemente o julgado, em respeito ao devido processo legal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso para determinar o retorno dos autos à Unidade Preparadora, para que esta, tendo sido superadas as teses discutidas neste voto, analise e quantifique os créditos da Recorrente, vencida a conselheira Fernanda Vieira Kotzias, que votou por converter o julgamento em diligência à Unidade Preparadora.

**b) Acórdão n.º 3402-008.082, Sessão de 28 de janeiro de 2021:**

PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. NOVO DESPACHO DECISÓRIO PROFERIDO EM SEDE DE DILIGÊNCIA.

Em sede de diligência, a fiscalização refez o trabalho fiscal quanto a análise da validade do crédito pleiteado, afastando os fundamentos do despacho decisório eletrônico original para reconhecer em parte o crédito pleiteado.

NOVA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE APRESENTADA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. DUPLO GRAU. NOVO JULGAMENTO PELA DRJ.

Havendo nova análise do crédito por parte autoridade fiscal de origem, com novas razões para o deferimento parcial do pleito que gerou o devido direito à nova manifestação de inconformidade pelo sujeito passivo, cumpre devolver os autos para julgamento da Delegacia da Receita Federal competente, evitando a supressão de instância no processo administrativo (artigo 60 do Decreto 70.235/72).

**c) Acórdão n.º 9303-010.826 – CSRF, Sessão de 15 de outubro de 2020:**

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Afastada a preliminar de decadência do pedido de restituição/compensação de tributo pago indevidamente ou a maior, devem os autos retornar à primeira instância para apreciação do mérito do litígio.

Recurso Especial Provido Parcialmente

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento parcial, para reformar a decisão recorrida, afastando a decadência, e determinar o retorno dos autos à DRJ de origem (1ª instância de julgamento), a fim de que o mérito seja analisado, vencidos os conselheiros Andrada Márcio Canuto Natal e Jorge Olmiro Lock Freire, que lhe negaram provimento.

## VOTO

Conselheiro Valcir Gassen, Relator.

(...)

Verifica-se que no acórdão recorrido afastou-se a preliminar de decadência admitida na instância a quo, e, já em seguida, proferiu-se a decisão de mérito, após resolução que baixou os autos em diligência. Nos acórdãos indicados como paradigmas entendeu-se que afastada a decadência pela instância superior os autos devem retornar para a instância de origem para a análise do mérito, sob pena, de supressão de instância.

Assim, constatada a divergência jurisprudencial, vota-se pelo conhecimento.

No que se refere ao mérito, o Recurso Especial do Contribuinte visa a reforma do Acórdão ora analisado, uma vez que compreende que houve supressão de instância no presente feito.

Verifica-se nos autos, que de acordo com o Acórdão n.º 16-24.297, de 11 de fevereiro de 2010, proferido pela 7ª Turma da DRJ/SP1, o objeto da lide ficou restrita à decadência do direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior. No entendimento da DRJ, de 5 anos, no entendimento do Contribuinte em sua Manifestação de Inconformidade, da tese dos 5 + 5 anos.

(...)

Diante dessa decisão o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário para que fosse afastada a decadência do seu direito de pleitear a restituição de tributo pago indevidamente ou a maior com base na tese dos 5 + 5 anos.

Observa-se que na primeira análise do Recurso Voluntário, de forma silente ou indireta, afastou-se a questão do prazo decadencial para pleitear a restituição. Cita-se na integra o voto proferido na Resolução n.º 1402-00.042 (e-fls. 1 a 4), de 25 de fevereiro de 2011, que decidiu, por unanimidade, em converter o julgamento em diligência:

(...)

Com o retorno da diligência assim ficou consignado no relatório do acórdão ora recorrido (e-fls. 208):

(...)

Nesse sentido, cita-se trecho do Recurso Especial do Contribuinte para fins de deixar claro seu argumento de que com as decisões acima houve a supressão de instância (e-fl. 232):

(...)

Fica claro que houve a supressão de instância quando por intermédio da Resolução n.º 1402-00.042 afastou-se “preliminarmente” a questão objeto da lide (decadência de pleitear a restituição/compensação) e avançou-se para a discussão de mérito no Acórdão n.º 1401-001.084, ou seja, da comprovação do crédito alegado com o fito de restituição.

Diante do exposto, vota-se por conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial, para reformar a decisão recorrida, afastando a decadência, e determinar o retorno dos autos à DRJ de origem (1ª instância de julgamento), a fim de que o mérito seja analisado.

**d) Acórdão n.º 3201-007.147, Sessão de 26 de agosto de 2020:**

COMPENSAÇÃO. CRÉDITO DECORRENTE DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718/1998. MATÉRIA NÃO CONHECIDA NA INSTÂNCIA A QUO. PRELIMINAR QUE IMPEDIU O JULGAMENTO DO MÉRITO. AFASTAMENTO. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA EXAME DA MATÉRIA.

Afastada a questão preliminar que prejudicou apreciação de mérito pela instância a quo, a esta devem retornar os autos para exame da matéria de mérito, sob pena de supressão de instância.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao Recurso voluntário, determinando o retorno dos autos a instância a quo (DRJ), para apreciação do mérito, uma vez superado o fundamento da decisão recorrida.

(...)

Tendo em vista que a DRJ, ao se pronunciar incompetente para afastar a legislação, não apreciou o mérito da existência do direito de crédito, em especial, não apreciou a efetiva inclusão das receitas financeiras na base de cálculo da contribuição no período alegado, bem como, restou prejudicada a apreciação da prova, os autos devem retornar para delegacia da RFB, com vistas a decidir sobre a liquidez e certeza do crédito pleiteado, sob pena de supressão de instância.

Nesse mesmo sentido já foi decidido no Acórdão n.º 3802001.857, de relatoria do Conselheiro Solon Sehn:

(...)

Logo, afastada a prejudicial de apreciação do mérito, cabe a devolução dos autos a DRJ para apuração do crédito e análise do mérito do pedido de compensação à luz dos documentos acostados.

Pelo exposto, voto por dar provimento parcial ao recurso voluntário, determinando o retorno dos autos instância a quo (DRJ), para apreciação do mérito, uma vez superado o fundamento da decisão recorrida.

**e) Acórdão n.º 1201-003.924, Sessão de 11 de agosto de 2020:**

MATERIALIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE.

Como a existência e quantificação do crédito não foram objetos de análise, cabe a unidade local proceder tal verificação com a prolação de novo despacho decisório. Dessa forma, não há supressão do rito processual habitual e o direito de defesa da contribuinte permanece preservado.

Somente diante da efetiva análise documental, das diligências necessárias à busca da verdade material, bem como mediante decisão fundamentada por parte das autoridades fiscais, apta a demonstrar que a documentação suporte apresentada pelo contribuinte é insuficiente para comprovar a origem do crédito e/ou não esclarece de forma assertiva e sem contradições a composição dos valores discutidos, que o direito creditório não merece ser reconhecido.

**f) Acórdão n.º 2003-002.416, Sessão de 25 de junho de 2020:**

IRPF. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. IRRF. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. EXPURGO DOS RENDIMENTOS TRIBUTÁVEIS. EXAURIMENTO. IN RFB Nº 1.343/2013. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO.

Dos rendimentos tributáveis, poderão ser expurgados os valores recebidos a título de complementação de aposentadoria correspondente às contribuições pagas às entidades de previdência complementar no período de 01/01/1989 a 31/12/1995, na forma da IN RFB nº 1.343, de 05/04/2013. Os rendimentos sujeitos à tabela regressiva, podem ser expurgados dos rendimentos tributáveis recebidos a título de complementação de aposentadoria até seu exaurimento, via pedido de restituição.

Deve-se instruir os autos com elementos de prova que fundamentem os argumentos de defesa de maneira a não deixar dúvida sobre o que se pretende demonstrar.

Restando afastada a ocorrência do decurso do prazo para realização do ato, cabe à autoridade administrativa competente promover a análise do mérito do pedido de restituição formulado, sob pena de supressão de instância.

**g) Acórdão nº 3002-001.174, Sessão de 16 de março de 2020:**

PRELIMINAR. NULIDADE DESPACHO DECISÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Não há nulidade no despacho decisório por “não buscar a verdade material”. Atendidos os pressupostos legais previstos na legislação de regência o ato é pleno e válido.

PRELIMINAR. NULIDADE DA DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. OCORRÊNCIA.

A apresentação de DCTF retificadora antes da transmissão do pedido de restituição de PIS/Cofins não é condição para a apreciação da existência do direito creditório, que surge pelo pagamento indevido ou a maior, não pela declaração.

DILIGÊNCIA. INDEFERIDA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

Em situação que se constata nulidade da decisão de piso, o processo deve retornar para novo julgamento. Determinar a conversão do julgamento em diligência para apurar a certeza e liquidez do crédito, matéria não apreciada pela DRJ, implicaria supressão de instância.

**h) Acórdão nº 1003-000.985, Sessão de 11 de setembro de 2019:**

ANÁLISE DE NOVAS PROVAS. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. REFAZIMENTO DO DESPACHO DECISÓRIO.

Considerando os documentos acostados aos autos em sede de recurso voluntário (e eventuais provas complementares), a DCTF retificadora, bem como as informações constantes nos sistemas da Receita Federal, para evitar a supressão de instância, o despacho decisório deve ser refeito.

**i) Acórdão nº 3003-000.458, Sessão de 15 de agosto de 2019:**

DCTF. ERRO. PROVAS. FALTA DE ANÁLISE PELA DECISÃO RECORRIDA.

Afasta-se a decisão recorrida quando o colegiado a quo não aprecia as provas reunidas pelo sujeito passivo para demonstrar seu direito creditório. Neste caso, deve o colegiado de primeira instância proceder a novo julgamento, considerando, dessa vez, os documentos então apresentados pela manifestante, exaurindo, assim, sua competência originária e evitando supressão de instância.

**j) Acórdão nº 3302-006.925, Sessão de 21 de maio de 2019:**

CONCOMITÂNCIA DE PROCESSOS JUDICIAL E ADMINISTRATIVO. INEXISTÊNCIA. DEVOLUÇÃO DA QUESTÃO DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA PARA PRIMEIRA INSTÂNCIA.

Comprovado em diligência não existir concomitância de processos judicial e administrativo, uma vez que os efeitos da decisão judicial apontada não foram estendidos à recorrente, cumpre afastar a concomitância e devolver os autos para primeira instância analisar a questão da denúncia espontânea, sob pena de supressão de instância.

**D) Acórdão nº 1301-003.389, Sessão de 20 de setembro de 2018:**

DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO. DIREITO CREDITÓRIO. SUPERAÇÃO DE ÓBICES EM QUE SE FUNDAMENTARAM AS DECISÕES ANTERIORES. IMPOSSIBILIDADE DE DECISÃO DE MÉRITO EM INSTÂNCIA ÚNICA. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA.

No julgamento de recurso voluntário em que as decisões anteriores não enfrentaram matéria de fato atinente a fato constitutivo do direito creditório alegado em face de óbices superados, impõe-se o retorno dos autos à unidade de origem da RFB para julgamento do mérito.

Equívocos das decisões anteriores nos autos, que deixaram de apreciar os fatos, impõe o saneamento do processo (instrução processual probatória complementar) para afastar prejuízos à defesa e ainda que fosse possível sanear o processo nesta instância recursal ordinária mediante conversão do julgamento em diligência fiscal, o fato é que a produção de prova na última instância ordinária recursal poderia implicar, em tese, cerceamento do direito de defesa do contribuinte em razão da impossibilidade de recurso em matéria probatória. Assim, torna-se mister a devolução dos autos do processo à unidade de origem da RFB para analisar os fatos, a formação, liquidez e certeza do direito creditório pleiteado pelo contribuinte.

Pelo exposto, e considerando que (i) o contribuinte teve oportunidade de se manifestar em relação à quantificação do crédito, como efetivamente o fez, e (ii) a matéria não foi julgada em instância única, **voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ.**

**II – DA ALEGAÇÃO DE IMPROCEDÊNCIA DO “NOVO” ARGUMENTO DA DRJ/RPO EM FUNÇÃO DA REAL NATUREZA JURÍDICA DA RECORRENTE**

Sustenta o Recorrente que, ainda que se admitisse o novo fundamento da DRJ/RPO ao indeferimento do crédito, mereceria ser reformado o v. Acórdão Recorrido, em função da real natureza jurídica da Recorrente, *in verbis*:

27. Conforme adiantado no tópico Das Razões de Fato à Reforma do r. DD e do v. Acórdão Recorrido, a Recorrente tem como atividade principal a de factoring, conforme se depreende do seu objeto social: “*prestação cumulativa e contínua de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditícios resultantes de vendas mercantis a prato ou de prestação de serviços, bem como, ainda, a administração de bens móveis e imóveis próprios ou de terceiros e a participação em outras sociedades, na qualidade de sócia ou qualquer outra modalidade, em empreendimentos de terceiros*”.

28. Como sabido, empresas de factoring não possuem a natureza jurídica de instituição financeira, sendo sua atividade decorrente de um contrato comercial atípico de cessão de crédito, como se depreende das lições de Arnaldo Rizzardo:

(...)

30. Assim, incontestado que tendo como atividade principal a operação de factoring, a Recorrente não deve e não pode ser caracterizada ou equiparada a uma instituição financeira.

31. Pois bem, a D. DRJ/RPO manteve o indeferimento dos PER em tela, embasando-se no argumento de que o objeto social da Recorrente estaria direta e indiretamente relacionado com atividades de instituições financeiras e que os pedidos de restituição fariam referência a PIS e COFINS incidentes sobre receitas operacionais oriundas de serviços financeiros.

Vejamos em que termos foi proferida a decisão da DRJ, neste particular:

A decisão preferida pelo STF no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235 — com repercussão geral reconhecida, no qual se discutiu a constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/1998 — foi desfavorável à Fazenda Nacional e estabeleceu que o PIS e Cofins somente incidem sobre as receitas operacionais da pessoa jurídica, e não sobre a totalidade das receitas auferidas por ela.

Destaco ainda que, após o julgamento do RE nº 585.235, o STF já se manifestou diversas vezes no sentido de que a base de cálculo das contribuições equivale à “soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais”. Nesse sentido:

(...)

Já o Anexo Único da Nota PGFN/CRJ nº 1.114, de 30/08/2012, que delimita as matérias decididas em Recursos Extraordinários com Repercussão Geral e/ou em Recursos Especiais Repetitivos e de aplicação obrigatória para a RFB, estabelece que:

(...)

Ao delimitar a matéria, a PGFN entendeu que a COFINS e PIS incidem sobre as receitas oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras (serviços remunerados por tarifas e atividades de intermediação financeira), eis que as mesmas possuem natureza de receitas operacionais.

Diante do alcance da decisão do STF, importa, neste momento, identificar o objeto social informado pela contribuinte no contrato social. Veja:

(...)

Visto que o objeto da contribuinte está direta e indiretamente relacionado com atividades de instituições financeiras, importa também analisar a base de cálculo dos débitos da interessada.

Da análise da memória de cálculo apresentada pela contribuinte e abaixo parcialmente reproduzida, verifico que o pedido de restituição da contribuinte refere-se à restituição de PIS e Cofins que incidiram sobre receitas operacionais, mas que a contribuinte entende que eram inconstitucionais:

FACTO I ADMINISTRAÇÃO LTDA					
CNPJ: 72.954.811/0001-32					
Demonstração da Base de Cálculo do PIS		nov/00	dez/00	jan/01	fev/01
CONTA CONTÁBIL	NOME				
7.0.0.00.00.000000.2	Contas de Resultado Credoras	101.667,75	58.437,88	151.464,11	110.747,37
7.1.0.00.00.000000.8	Receitas operacionais	101.667,75	58.437,88	151.464,11	110.747,37
7.1.1.00.00.000000.4	Rendas de Operações de Crédito			16.721,09	15.212,66
7.1.5.00.00.000000.0	Rendas de Títulos e Val. Mob.	99.859,34	56.658,89	132.482,13	93.704,47
7.1.7.00.00.000000.2	Receitas prestação de serviços				
7.1.8.00.00.000000.9	Rendas de Participações	-	-	-	-
7.1.9.00.00.000000.5	Outras Receitas Operacionais	1.808,41	1.778,99	2.260,89	1.830,24
7.1.9.90.00.000000.1	Reversão de Provisões Operacionais	-	-	-	-
7.1.9.99.00.000046.2	Outras Rendas Operacionais (Juros sobre Trib. a comp.)	1.808,41	1.778,99	2.260,89	1.830,24
7.3.0.00.00.000000.9	Receitas não operacionais	-	-	-	-
7.3.1.00.00.000000.5	Lucros em Transaç. Com Val. E Bens	-	-	-	-
<b>EXCLUSÕES</b>					
7.1.9.99.00.000007.1	Dividendos	-	-	-	-
7.1.8.00.00.000000.9	Rendas de participações	-	-	-	-
7.1.9.20.00.000000.0	Recuperação de cred. baixados como prejuízo	-	-	-	-
7.1.9.90.00.000000.1	Reversão de provisões operacionais	-	-	-	-
7.3.1.00.00.000000.5	Lucros em Transações com Val. E Bens do Ativo Permanente	-	-	-	-
Base de Cálculo		101.667,75	58.437,88	151.464,11	110.747,37
Pis Devido (0,65%)		660,84	379,85	984,52	719,86

Feita essa análise, **concluo que o pedido da contribuinte não merece ser atendido, pois as receitas que a contribuinte alega não incidir PIS e Cofins**, em face da inconstitucionalidade do §1º do art. 3º Lei nº 9.718/1998, não são alcançadas pela decisão proferida no RE nº 585.235, uma vez que se tratam de receitas oriundas de serviços financeiros prestados (rendas de títulos e valores mobiliários, outras receitas operacionais), ou seja, **referem-se às receitas operacionais**.

A despeito das alegações do Recorrente, sua irrisignação não merece prosperar. Com efeito, **apesar deste tema ser objeto do RE 400.479-AgR-ED/RJ**, que em 20/10/2016 saiu de pauta com vista ao Ministro Ricardo Lewandowski (a 2ª Turma do STF, em 25/09/2007, decidiu afetar ao Plenário este julgamento, no qual será discutida a incidência das contribuições para o PIS e COFINS sobre as receitas oriundas dos contratos de seguro e o conceito de “faturamento”), **e do RE 609.096-RG/RS** (concluso ao Relator em 30/03/2021, no qual será discutida a “exigibilidade do PIS e da COFINS sobre as receitas financeiras das instituições financeiras”, Tema 372) **já existem inúmeras decisões no sentido de que a definição precisa de faturamento consiste na receita obtida em razão do desenvolvimento das atividades que constituem o objeto social da empresa**, como pode ser constatado nos seguintes precedentes:

**a) Recurso Extraordinário nº 776.474-RS, Relator Min. Dias Toffoli, Publicação em 02/05/2017:**

Trata-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Tribunal Regional da Quarta Região, assim ementado:

**TRIBUTÁRIO. EMPRESAS DE FACTORING. SUJEIÇÃO AO RECOLHIMENTO DE PIS E DA COFINS. BASE DE CÁLCULO. VALOR DO FATURAMENTO MENSAL.**

**A base de cálculo do PIS e da COFINS, devida pelas empresas de fomento comercial (factoring), é o valor do faturamento mensal, compreendida, entre outras, a receita bruta advinda da prestação cumulativa e contínua de “serviços” de aquisição de direitos creditórios resultantes das vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, computando-se a receita como o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito creditório.**

No extraordinário, suscita-se violação aos arts. 195, I e 239 da Constituição Federal. Sustenta que a atividade caracterizada como prestação de serviços é distinta daquela relativa à compra de direitos creditórios. Para a recorrente, “*a renda decorrente do deságio na aquisição de direitos creditórios com vencimentos futuros não se coaduna ao conceito de receita oriunda de prestação de serviço, montante que integra o conceito de faturamento da pessoa jurídica, base de cálculo da contribuição para o PIS e a COFINS.*”

Decido.

O recurso não merece prosperar.

Sobre o conceito de faturamento, tradicionalmente, o STF não se debruçava sobre ele no que se refere às receitas que devem ou não integrá-lo. A partir do julgamento que declarou a inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo do PIS e da COFINS pela Lei n.º 9.718/98, diversos questionamentos surgiram, notadamente em face das receitas auferidas por instituições financeiras e equiparadas.

Daí que, **em diversos precedentes, o STF passou a esclarecer o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE n.º 150.755, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de serviços, querendo significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas**, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas resultantes do exercício de atividades empresariais típicas.

**O Ministro Cezar Peluso, em seu voto nos RE n.ºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em nenhum momento defende uma acepção restrita do conceito de faturamento.** Sua excelência sempre defendeu a acomodação prática do conceito legal do termo faturamento, estampado na Constituição, às exigências históricas da evolução da atividade empresarial .

Nesse sentido é que, na jurisprudência do Supremo Tribunal, os salários e encargos sociais e trabalhistas reembolsados às empresas de trabalho temporário ou às prestadoras de serviços terceirizados integram a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS) (RE n.º 683.334, AgR, Segunda Turma, Rel. Min. Ricardo Lewandowski , DJe de 13/8/12; AI n.º 857.624/PR, Segunda Turma, Rel. Min. Cármen Lúcia , DJe de 8/2/13; AI n.º 860.933/PR-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux , DJe de 9/12/15; ARE n.º 956.862/SP, Rel. Min. Celso de Mello , DJe de 31/5/16).

No mesmo sentido, ambas as Turmas têm decidido, quanto à taxa de administração de cartão de crédito, ser essa um custo operacional que o estabelecimento comercial paga à administradora, a qual não estaria inclusa nas exceções legais que permitem subtrair verbas da base de cálculo da COFINS e do PIS. (RE n.º 959.162/SC, Segunda Turma, Rel. Min. Celso de Mello , DJe de 25/10/16; ARE n.º 813.397/PE-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux , DJe de 12/11/16; RE n.º 813.061/RS-AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Rosa Weber , DJe de 19/2/15).

Cito, ainda, a seguinte decisão monocrática: RE n.º 610.505/RS, Rel. Min. Edson Fachin, DJe de 13/12/16.

Diante do exposto, nos termos do art. 21, § 1º do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, nego seguimento ao recurso.

**b) Recurso Extraordinário com Agravo n.º 1.076.659-SP, Relator Min. Roberto Barroso, Publicação em 27/10/2017:**

Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

*“AGRAVO INOMINADO. ART. 557 DO CPC. APLICABILIDADE. MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. OPERAÇÕES DE FACTORING. DESÁGIO NA AQUISIÇÃO DE CRÉDITOS. PIS E COFINS. EXIGIBILIDADE. APELAÇÃO NÃO PROVIDA. (...)”*

O recurso busca fundamento no art. 102, III, a, da Constituição Federal. A parte recorrente alega violação ao art. 195, I, b, da Carta. **Sustenta, em síntese, que o deságio na aquisição de créditos de terceiros não pode ser tomado como base de cálculo para incidência de PIS e de COFINS, porque não se inclui no conceito de faturamento.** Defende que se trata de receitas que compõem o lucro operacional da pessoa jurídica, mas não de receita bruta (faturamento).

**A pretensão recursal não merece prosperar, tendo em vista que o acórdão está alinhado com o entendimento desta Corte no sentido de que a base de cálculo do PIS e da COFINS consiste na totalidade das receitas auferidas com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, assim entendida como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais típicas.**

Confira-se:

(...)

Diante do exposto, com base no art. 932, IV, c/c art. 1.042, § 5º, do CPC/2015, e no art. 21, § 1º, do RI/STF, **nego provimento ao recurso.** Inaplicável o art. 85, § 11, do CPC/2015, uma vez que não é cabível, na hipótese, condenação em honorários advocatícios (art. 25 da Lei nº 12.016/2009 e Súmula 512/STF).

**c) Emb. Decl. no Recurso Extraordinário com Agravo nº 1.218.326/SP, Relator Min. Luiz Fux, Publicação em 05/11/2019:**

(...)

É o relatório. DECIDO.

**Não merecem acolhida as pretensões da parte embargante.**

(...)

*In casu*, a decisão hostilizada assentou que **a conclusão do acórdão recorrido não divergiu da jurisprudência desta Corte**, consoante tese firmada no julgamento do RE 585.235-QO-RG, no sentido da “*inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98*”, uma vez que **o acórdão recorrido “afastou a incidência do PIS/COFINS sobre receitas que não aquelas caracterizadas como receita bruta operacional – nulificando parte da cobrança administrativa”.**

(...)

Demais disso, partindo das premissas assentadas pelo Tribunal a quo, verifica-se que **o acórdão recorrido não divergiu da orientação firmada por esta Corte, de que “receita bruta” e “faturamento” são termos considerados equivalentes para fins tributários e expressam a totalidade das receitas percebidas pelo contribuinte com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, ou seja, consistem na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.**

(...)

Nesse contexto, não se verifica nenhuma das hipóteses ensejadoras dos embargos de declaração, eis que **a decisão embargada, não tendo partido de premissas equivocadas, apreciou as questões suscitadas** no recurso extraordinário de maneira clara e coerente, em consonância com a jurisprudência pertinente.

(...)

Ex positis, DESPROVEJO os embargos.

**d) Recurso Extraordinário n.º 853.463/PE, Relator Min. Roberto Barroso, Publicação em 28/05/2015:**

A pretensão não merece acolhida. Segundo a jurisprudência firmada nesta Corte, **a mera alegação de que os valores em questão são repassados a terceiros não é suficiente para afastar o conceito de faturamento previsto no art. 195, I, da Constituição Federal**. Isso porque o enquadramento de determinada receita como faturamento, para fins de incidência do Pis/Cofins, **não depende de sua destinação, mas do fato de a receita decorrer do exercício das atividades empresariais**.

Nessas circunstâncias, **o Tribunal assentou o entendimento de que a receita bruta e o faturamento**, para fins de definição da base de cálculo para a incidência do Pis e da Cofins, **são termos sinônimos e consistem na totalidade das receitas auferidas** com a venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços, **assim entendido como a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais**. Nessa linha, veja-se ementa do RE 816.363-AgR, julgado sob relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski:

(...)

**No que tange especificamente à taxa de administração de cartão de crédito, o Ministro Celso de Mello, no autos do RE 744.449/RS, consignou que “o valor da taxa de administração cobrado pelas operadoras de cartão de crédito/débito constitui despesa operacional e integra a receita obtida pela pessoa jurídica com a venda do produto/serviço, ainda que tal percentual fique retido pela operadora no repasse do valor da operação.”**

(...)

Diante do exposto, com base no art. 557 do CPC e no art. 21, § 1º, do RI/STF, nego seguimento ao recurso.

**e) Agravo em Recurso Especial n.º 1.326.424-SP, Relator Min. Mauro Campbell Marques, Publicação em 13/08/2018:**

Cuida-se de agravo manejado por BRICKELL FOMENTO MERCANTIL LTDA e outra em face de decisão que negou admissibilidade ao recurso especial em razão da ausência de ofensa ao art. 535 do CPC e porque, no mérito, o acórdão recorrido estaria no mesmo sentido da jurisprudência do STJ.

A agravante insurge-se contra a decisão agravada reiterando a alegada ofensa ao art. 535 do CPC e afirmando, em síntese, que os paradigmas colacionadas não afirmaram que as receitas advindas do deságio de créditos de terceiros não seriam receitas financeiras, de modo que não seria possível aplicar a jurisprudência colacionada na hipótese, merecendo ser o recurso especial apreciado pelo STJ para fins de não incidência de PIS e COFINS sobre tais receitas.

Requer o conhecimento do agravo para que seja analisado o recurso especial.

Contrarrazões às fls. 580-585 e-STJ.

**É o relatório. Passo a decidir.**

(...)

Quanto ao mérito, melhor sorte não assiste à recorrente.

Em que pesem as alegações da recorrente, **a receita** - correspondente à diferença entre o valor de aquisição e o valor de face dos títulos ou direito creditório (factoring) resultante de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços - **decorre da atividade empresarial típica dessas empresas**, de modo que, à exceção dos juros de mora decorrentes do atraso no pagamento, e demais receitas financeiras previstas na legislação do imposto de renda (art. 373 do Decreto nº 3.000/1999), tais receitas não possuem natureza de receita financeira para fins de aplicação da alíquota zero prevista na vigência do Decreto nº 5.442/2005.

Ressalte-se que **não mais se discute a inclusão das receitas da atividade típica das empresas de factoring na base de cálculo de PIS e COFINS, seja porque tal possibilidade já foi assentada pelo STF nos presentes autos (decisão de fls. 626-627 e-STJ, transitada em julgado), seja porque a jurisprudência desta Corte já decidiu em diversos casos que a receita corresponde à diferença entre o valor de aquisição e o valor de face dos títulos ou direito creditório em operações de factoring, por se relacionarem à atividade fim da empresa, se caracterizam como receita bruta, base de cálculo do PIS e da COFINS.**

Nesse sentido:

*TRIBUTÁRIO. COFINS. BASE DE CÁLCULO. FATURAMENTO/RECEITA BRUTA. ATIVIDADE EMPRESARIAL DE FACTORING. "AQUISIÇÃO DE DIREITOS CREDITÓRIOS". ITENS I, ALÍNEA "C", E II, DO ATO DECLARATÓRIO (NORMATIVO) COSIT 31/97. LEGALIDADE.*

*1. A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, ainda que sob a égide da definição de faturamento mensal/receita bruta dada pela Lei Complementar 70/91, incide sobre a soma das receitas oriundas do exercício da atividade empresarial de factoring, o que abrange a receita bruta advinda da prestação cumulativa e contínua de "serviços" de aquisição de direitos creditórios resultantes das vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços.*

*2. In casu, cuida-se de mandado de segurança impetrado, em 11.07.1999, em que se discute a higidez do disposto no Itens I, alínea "c", e II, do Ato Declaratório (Normativo) COSIT 31/97, que determinam que a base de cálculo da COFINS, devida pelas empresas de fomento comercial (factoring), é o valor do faturamento mensal, compreendida, entre outras, a receita bruta advinda da prestação cumulativa e contínua de "serviços" de aquisição de direitos creditórios resultantes das vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços, computando-se como receita o valor da diferença entre o valor de aquisição e o valor de face do título ou direito adquirido.*

*3. A Lei 9.249/95 (que revogou, entre outros, o artigo 28, da Lei 8.981/95), ao tratar da apuração da base de cálculo do imposto de renda das pessoas jurídicas, definiu a atividade de factoring como a prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (artigo 15, § 1º, III, "d").*

4. Deveras, a empresa de fomento mercantil ou de factoring realiza atividade comercial mista atípica, que compreende o oferecimento de uma plêiade de serviços, nos quais se insere a aquisição de direitos creditórios, auferindo vantagens financeiras resultantes das operações realizadas, não se revelando coerente a dissociação das aludidas atividades empresariais para efeito de determinação da receita bruta tributável.

5. Conseqüentemente, os Itens I, alínea "c", e II, do Ato Declaratório (Normativo) COSIT 31/97, coadunam-se com a concepção de faturamento mensal/receita bruta dada pela Lei Complementar 70/91 (o que decorra das vendas de mercadorias ou da prestação de serviços de qualquer natureza, vale dizer a soma das receitas oriundas das atividades empresariais, não se considerando receita bruta de natureza diversa, definição que se perpetuou com a declaração de inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98).

6. Recurso especial a que se nega provimento.

(REsp 776.705/RJ, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/11/2009, DJe 25/11/2009 - destaquei).

(...)

Assim, reconhecida a inclusão das receitas das atividades de factoring no conceito de receita bruta, bem como afastada a natureza financeira de tais receitas, à exceção dos juros de mora decorrente do atraso no pagamento, e demais receitas financeiras previstas na legislação do imposto de renda (art. 373 do Decreto nº 3.000/1999), a pretensão recursal não merece acolhida.

Nesse sentido também:

(...)

Incide na espécie a Súmula 568/STJ, segundo a qual "o relator, monocraticamente e no Superior Tribunal de Justiça, **poderá dar ou negar provimento ao recurso quando houver entendimento dominante acerca do tema**".

Ante o exposto, com fulcro no art. 932, IV, do CPC/2015 c/c o art. 253, parágrafo único, II, b, do RISTJ, conheço do agravo para negar provimento ao recurso especial.

Pelo teor destas decisões, **verifico que está correta a conclusão da DRJ** no sentido de que o pedido da contribuinte não merece ser atendido, **pois as receitas que ele alega não incidir PIS e Cofins são receitas operacionais**, ou seja, **receitas da atividade típica das empresas de factoring**, relacionadas com a atividade fim de empresas desta natureza, e portanto devem compor a base de cálculo das contribuições, sendo completamente irrelevante qualquer análise sobre a possibilidade de equiparação com receitas financeiras.

**Nesse contexto, voto por negar provimento ao pedido.**

### **III – DA NATUREZA DAS RECEITAS INDICADAS NA MEMÓRIA DE CÁLCULO APRESENTADA PELA RECORRENTE**

O Recorrente afirma que a DRJ/RPO não se propôs a analisar a natureza das receitas indicadas na memória de cálculo apresentada. Pela própria descrição das contas e levando-se em consideração o objeto social da Recorrente (factoring), perceberia-se, claramente, que não se tratam de receitas de prestação de serviço, mas de “outras receitas”:

36. Outrossim, a DRJ/RPO também não se propôs a analisar a natureza das receitas indicadas na memória de cálculo apresentada pela Recorrente (fls. 190 do e-processo) referente aos pagamentos de PIS/COFINS objeto dos PER, tendo simplesmente presumido que as receitas ali indicadas seriam receitas operacionais da atividade principal da Recorrente, equivocadamente classificadas como instituição financeira. Contudo, tal presunção é totalmente equivocada!

37. Com efeito, a referida memória de cálculo (fls. 190 do e-processo) indica as receitas que serviram de base de cálculo do PIS e da COFINS objeto dos PER e as respectivas contas de resultado do Razão da Recorrente, quais sejam:

Nº da Conta do Razão	Descrição
7.1.1.00.00.000000.4	"Rendas de Operação de Crédito"
7.1.5.00.00.000000.0	"Rendas de Títulos e Val. Mob"
7.1.9.99.00.000046.2	"Outras Rendas Operacionais - Juros sobre Tributos a Compensar"

38. Ora, pelo próprio descritivo das contas e levando-se em consideração o objeto social da Recorrente (i.e. factoring), percebe-se, claramente, que não se tratam de receitas de prestação de serviço da Recorrente, mas de outras receitas.

39. É importante ressaltar que, embora não seja uma instituição financeira ou sociedade equiparada sujeita à regulação do Banco Central, por conveniência, a Recorrente adotou o plano de contas das instituições do Sistema Financeiro Nacional (COSIF), o que pode ter induzido a DRJ/RPO a erro no que tange à equivocada classificação da Recorrente como financeira.

40. As receitas indicadas na **conta 7.1.9.99.00.000046.2 relativas a "Juros s/ Tributos a Compensar"** (Doc. 04), por exemplo, referem-se à atualização de saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL passíveis de compensação e, assim sendo, não guardam qualquer relação com a atividade empresarial da Recorrente.

41. Já as receitas indicadas na **conta 7.1.1.00.00.000000.4 relativas a "Rendas de Operação de Crédito"** referem-se a mútuos concedidos a sócios e outras pessoas jurídicas e, portanto, também não guardam relação com a atividade operacional da Recorrente. Frise-se: a Recorrente não é Banco!

42. Por sua vez, as receitas contabilizadas na **conta "Rendas de Títulos e Val. Mob."** não se referem à atividade operacional da Recorrente, pois decorrem de aplicações/investimentos feitos com recursos próprios. Frise-se: a recorrente não é Banco ou corretora de títulos e valores mobiliários!

Analisando os documentos fornecidos pelo contribuinte, em especial as planilhas juntadas às fls. 190/191 e 205/206, verifiquei que suas receitas operacionais, no período que abrange os pedidos de restituição, qual seja, de novembro/2000 até novembro/2002, são compostas exclusivamente por duas rubricas contábeis, 7.1.1.00.00.000000.4 (Rendas de Operação de Crédito), e 7.1.5.00.00.000000.0 (Rendas de Títulos e Val. Mob.). Com o acréscimo da conta contábil 7.1.9.00.00.000000.5 (Outras Receitas Operacionais), forma-se a conta contábil 7.0.0.00.00.000000.2, correspondente às Contas de Resultado Credoras, conforme imagem já colacionada alhures (Tópico II).

Acolher os argumentos do contribuinte, expostos nos tópicos 40 a 42 do seu Recurso Voluntário, implicaria admitir que a empresa estivesse funcionando, por 2 anos, sem receitas provenientes de suas atividades típicas, sem receitas operacionais, apesar da própria Recorrente ter apresentado memória de cálculo indicando o contrário.

Se as receitas indicadas nas planilhas são as únicas obtidas pela empresa, e são percebidas mensalmente, não podem ser consideradas resultado de atividades esporádicas, dissociadas da rotina empresarial. A alegação de que tais receitas não guardam relação com a atividade operacional da Recorrente leva ao imediato questionamento sobre onde se encontrariam registradas, então, as receitas resultantes da sua atividade empresarial.

Deve-se ter em mente que é vedado às sociedades empresariais desenvolverem atividades para as quais não tenham feito o registro junto aos órgãos competentes, através da delimitação do seu objeto social. Pela Teoria do Ato *ultra vires societatis*, consignada no art. 1.015 do Código Civil, tal conduta levaria à invalidade de atos praticados pelos administradores com excesso:

Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens imóveis depende do que a maioria dos sócios decidir.

Parágrafo único. **O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses:**

I - se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro próprio da sociedade;

II - provando-se que era conhecida do terceiro;

III - **tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.**

Contudo, a aplicação desta Teoria tem sido mitigada quando é possível identificar alguma relação das atividades praticadas com o objeto social, ou quando a sociedade se beneficia do resultado destas. Nesse sentido, Agravo em Recurso Especial nº 1.838.314-DF, Relator Ministro Marco Buzzi, Publicação em 04/06/2021:

É o relatório.

Decido.

A irresignação não merece prosperar.

(...)

Na hipótese, da leitura do acórdão recorrido, infere-se que as questões relativas à conduta lesiva e ao objeto social da pessoa jurídica foram analisadas e discutidas pelo órgão julgador, de forma ampla e devidamente fundamentada, consoante se extrai dos seguintes trechos do julgado (fls. 558-559, e-STJ):

*“No caso em análise, conforme reconhecido pela r. sentença, os negócios jurídicos de compra e venda eram simulados, representando, em verdade, empréstimo de dinheiro a juros (mútuo feneratício).*

(...)

*No entanto, **a pactuação de mútuo para fins econômicos, com o intuito de prover a atividade econômica da pessoa jurídica, para formação de capital de giro, não é incompatível com o seu objeto social, razão pela qual é inaplicável no caso a teoria dos atos ultra vires societates.***

**Ademais, percebe-se que em todas as oportunidades narradas o dinheiro emprestado pelo Apelado foi depositado em conta corrente de titularidade da própria pessoa jurídica.**”

(...)

2. Quanto à aventada violação aos arts. 932, III, e 1.015, III, do CC/02, o recorrente sustenta a aplicação da teoria *ultra vires societatis* ao caso sub judice, com a consequente responsabilização exclusiva do administrador, afastando-se a responsabilidade da pessoa jurídica.

(...)

Na hipótese, **o Tribunal de origem concluiu que a pactuação de mútuo feneratício era compatível com o objeto social da pessoa jurídica, razão pela qual afastou a aplicação da teoria dos atos *ultra vires societatis* ao caso em análise.**

(...)

3. Do exposto, nego provimento ao agravo em recurso especial.

De qualquer sorte, o STJ já firmou posição no sentido de que a circunstância de se tratar de receita decorrente de operação não prevista no objeto societário da empresa contribuinte não é, só por isso, suficiente para excluí-la da incidência das contribuições, conforme decidido no julgamento do REsp 1.210.655-SC, em 26/04/2011, nos termos do voto-vista do Sr. Ministro Teori Albino Zavascki:

#### **EMENTA**

TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE RECEITA PROVENIENTE DE ALUGUEL. LEGITIMIDADE, INDEPENDENTEMENTE DE SE TRATAR DE RECEITA NÃO DECORRENTE DO OBJETO SOCIETÁRIO.

1. É pacífico na 1ª Seção o entendimento segundo o qual as receitas provenientes da locação de bens de propriedade das pessoas jurídicas integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS. Precedentes. Súmula 423/STJ.

2. **A circunstância de se tratar de receita decorrente de operação não prevista no objeto societário da empresa contribuinte não é, só por isso, suficiente para excluí-la da incidência das contribuições.**

3. Recurso especial provido.

#### **VOTO-VISTA**

O EXMO. SR. MINISTRO TEORI ALBINO ZAVASCKI:

(...)

2. O que agora se questiona é a respeito da incidência ou não da contribuição para o PIS e da COFINS sobre **receita obtida em operações que não compõem o objeto social da empresa**. Mais especificamente, o que aqui busca definir é se integram a base de incidência daquelas contribuições as receitas obtidas com locação de imóveis por empresa cuja finalidade social não é a locatícia.

3. Segundo o acórdão recorrido, agora com a chancela do voto do Ministro relator, as receitas decorrentes de aluguéis de bens próprios somente podem ser consideradas receita ou faturamento, para fins das contribuições em causa, quando auferidas por empresas que tenham como objeto societário a locação dos referidos imóveis próprios.

Bem se percebe que, levado às últimas conseqüências esse entendimento, seriam raras as situações em que tais receitas seriam tributadas. É que, mesmo as empresas dedicadas à locação (as chamadas "imobiliárias"), não auferem aluguéis, a não ser em relação a imóveis de sua propriedade (o que em geral não ocorre). O que elas recebem são comissões pagas pelos proprietários em contraprestação pelos serviços de intermediar a locação ou de administrar imóveis de terceiros. Receita de aluguel auferem os proprietários do bem, não as empresas que intermediam ou administram as locações, que apenas prestam serviços e sua receita, portanto, é a contraprestação por serviço.

**4. Na verdade, a jurisprudência do STJ nunca fez essa distinção, entre operações próprias do objeto societário e operações a ele estranhas, para fins de considerar ou não as correspondentes receitas como "faturamento".** Pelo contrário, em vários dos precedentes que deram origem à Súmula 423 fica evidente que a locação de bens, cuja receita foi considerada pelo STJ como faturamento, era estranha ao objeto da sociedade. (...)

**5. A referida distinção, ademais, não está prevista nos preceitos normativos de regência.** O artigo 195 da CF, matriz constitucional do tributo, estabelecia, na redação original, que a contribuição seria incidente sobre "faturamento" (inciso D), simplesmente. Com a EC 20/98, a incidência passou a ser autorizada sobre "receita ou faturamento" (inciso I, letra b), sem qualquer menção quanto à origem. **A distinção também não constou da LC 07/70 e da LC 70/91**, onde a matéria está assim disciplinada:

(...)

**Também no regime normativo infraconstitucional da Lei 9.718/98, a distinção não se fez presente.** O § 1º do seu art. 3º foi declarado inconstitucional pelo STF, mas o fundamento da inconstitucionalidade não tem nada a ver com a discussão aqui travada. Ser ou não receita decorrente do objeto societário não foi levado em consideração pela Lei, nem para incluir, nem para excluir da tributação (o rol das receitas excluídas está expresso no § 2º do art. 3º da Lei), nem foi essa a razão do decreto de inconstitucionalidade. A decisão do STF se deu em face do conceito amplo de "receita bruta" estabelecido no preceito normativo atacado, o que extrapolava os parâmetros de "faturamento", à época contido na autorização constitucional.

(...)

**6. A conclusão a que se chega, portanto, é que a circunstância de se tratar de receita decorrente de operação não prevista no objeto societário da empresa contribuinte não é determinante ou suficiente para, só por isso, excluí-la da incidência das contribuições para PIS e da COFINS.**

Logo, em conclusão, não é possível ao contribuinte alegar que algumas de suas receitas, pelo simples fato de serem provenientes de atividades não discriminadas no seu objeto social, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições, quando tais receitas são resultantes de atividades praticadas rotineiramente pela sociedade e, mais ainda, se constituem em sua principal (ou única) fonte de receitas.

Ultrapassada a questão de direito, devo avançar para as questões fáticas. Além do quanto já exposto, constato que o contribuinte não traz aos autos qualquer prova de que as receitas indicadas na conta 7.1.1.00.00.000000.4 (Rendas de Operação de Crédito) referem-se a mútuos concedidos a sócios e outras pessoas jurídicas, e nem de que as receitas indicadas na conta 7.1.5.00.00.000000.0 (Rendas de Títulos e Val. Mob.) decorrem de aplicações/investimentos feitos com recursos próprios.

Não foram juntados aos autos cópias destes contratos de mútuos, muito menos extratos bancários e comprovantes de transferência indicando a existência de investimentos feitos com recursos próprios. Nesse contexto, mesmo que superada a questão de direito, entendendo o colegiado que tais atividades não compõem base de cálculo das contribuições, resta insuperável a existência de evidente carência probatória.

Quanto às receitas indicadas na conta 7.1.9.99.00.000046.2, relativas a "Juros s/ Tributos a Compensar", que se alega referentes à atualização de saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL passíveis de compensação, observo que o Recorrente anexou cópia de parte do seu Livro Razão, demonstrando o registro contábil dos "Juros s/ Tributos a Compensar" (fls. 527/533) e fazendo início de prova.

Em relação a este item, no entanto, faz-se necessária nova análise do direito. Isso porque, enquanto as contas 7.1.1.00.00.000000.4 (Rendas de Operação de Crédito) e 7.1.5.00.00.000000.0 (Rendas de Títulos e Val. Mob.) inegavelmente tratam de receitas operacionais, a conta de "Juros s/ Tributos a Compensar" situa-se em "outras receitas operacionais".

O STJ já tem posição firmada sobre a natureza de juros moratórios relativos a restituição de indébito, e também sobre sua inclusão na base de cálculo das contribuições, quando se estiver tratando de **regime não cumulativo**, conforme decidido no julgamento do REsp 1.922.452, Relatora Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data da Publicação 12/03/2021:

Trata-se de Recurso Especial, interposto por TRANSPORTES GRITSCH LTDA, mediante o qual se impugna acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementados:

*"TRIBUTÁRIO. JUROS MORATÓRIOS E CORREÇÃO MONETÁRIA PERCEBIDOS EM RAZÃO DE REPETIÇÃO DO INDÉBITO. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. IMPOSSIBILIDADE.*

*A partir da vigência das Leis nºs 10.637/02 e 10.833/03, os juros moratórios e a correção monetária recebidos compõem a base de cálculo do PIS e da COFINS, razão pela qual o contribuinte não tem o direito de excluir da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS os valores recebidos a título de juros moratórios e correção monetária (taxa SELIC) incidentes na restituição de tributos recolhidos a maior" (fl. 5.824e).*

(...)

Contrarrazões às fls. 5.937/5.939e, o Recurso Especial foi admitido na origem (fls. 5.948/5.950e).

O recurso não merece prosperar.

Sobre as questões de fundo, impende registrar o que se segue.

A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.138.695/SC, submetido ao rito dos feitos repetitivos, reconheceu, genericamente, a **incidência de IRPJ e CSLL sobre juros de mora, por ostentarem a natureza jurídica de lucros cessantes.**

Confira-se a ementa do referido paradigma:

(...)

**3. Quanto aos juros incidentes na repetição do indébito tributário**, inobstante a constatação de se tratarem de juros moratórios, se encontram dentro da base de cálculo do IRPJ e da CSLL, **dada a sua natureza de lucros cessantes**, compondo o lucro operacional da empresa a teor art. 17, do Decreto-lei n. 1.598/77, em cuja redação se espelhou o art. 373, do Decreto n. 3.000/99 - RIR/99, assim como o art. 9º, §2º, do Decreto-Lei nº 1.381/74 e art. 161, IV do RIR/99, estes últimos explícitos quanto à tributação dos juros de mora em relação às empresas individuais.

4. Por ocasião do julgamento do REsp n. 1.089.720 - RS (Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 10.10.2012) **este Superior Tribunal de Justiça definiu, especificamente quanto aos juros de mora pagos em decorrência de sentenças judiciais, que, muito embora se tratem de verbas indenizatórias, possuem a natureza jurídica de lucros cessantes, consubstanciando-se em evidente acréscimo patrimonial** previsto no art. 43, II, do CTN (acrécimo patrimonial a título de proventos de qualquer natureza), razão pela qual é legítima sua tributação pelo Imposto de Renda, salvo a existência de norma isentiva específica ou a constatação de que a verba principal a que se referem os juros é verba isenta ou fora do campo de incidência do IR (tese em que o acessório segue o principal). Precedente: EDcl no REsp nº 1.089.720 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 27.02.2013.

(...)

**Por idêntica razão jurídica, esta Segunda Turma entendeu pela incidência do IRPJ e da CSLL na específica hipótese de juros de mora de natureza contratual.**

Senão, vejamos:

(...)

1. A Primeira Seção, por ocasião do julgamento do Recurso Especial Repetitivo de n. 1.138.695-SC, pacificou o entendimento de que os juros moratórios ostentam a natureza jurídica de lucros cessantes e, portanto, submetem-se, em regra, à tributação pelo IRPJ e pela CSLL. **Do mesmo modo, incide os indigitados tributos sobre os juros contratuais, pois, a toda evidência, ostentam a mesma natureza de lucros cessantes.**

(...)

**Já quanto à legalidade da incidência de PIS e COFINS sobre juros de mora e correção monetária**, em hipótese de restituição de tributos cujo recolhimento foi declarado indevido, são as seguintes ementas ilustrativas:

(...)

**5. A tese de não incidência do PIS e da COFINS sobre as receitas de correção monetária e juros moratórios na repetição de indébitos tributários não comportam conhecimento.** A uma, porque não houve o prequestionamento sobre a questão levantada (Súmula 211/STJ). A duas, porque a recorrente deixou de estabelecer, com a precisão necessária, quais os dispositivos de lei federal que considera violados para sustentar sua irrisignação pela alínea 'a' do permissivo constitucional e que ampara, conseqüentemente, tal tese recursal (Súmula 284/STF). **A três, porque as alegações da recorrente para afastar a incidência do PIS e da COFINS sobre as rubricas de correção monetária e de juros de mora vinculam-se à tese de que são verbas indenizatórias, o que já foi afastado, sendo, com efeito, pertinente citar que, 'tratando-se os juros de mora de lucros cessantes, adentram também a base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS na forma do art. 1º, §1º das Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003, que compreendem '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' (...)' (AgRg no REsp 1.271.056/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 5/9/2013, DJe 11/9/2013).*

*Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.469.995/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 15/10/2014).*

(...)

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, II, do RISTJ, nego provimento ao Recurso Especial.

O caso aqui discutido, por outro lado, trata da incidência das contribuições, **no regime cumulativo (Lei nº 9.718/98)**, sobre os valores recebidos a título de juros moratórios na repetição de indébitos tributários. Logo, nem todas as receitas do contribuinte, mesmo constituindo o ingresso de patrimônio novo, poderão compor a base de cálculo destas contribuições, conforme já decidido pelo STF no julgamento do RE nº 585.235.

Tenho entendimento de que, caso os juros se refiram à indenização pela indisponibilidade de receitas vinculadas à atividade operacional do contribuinte, como no caso dos juros contratuais, essa receita deve integrar a base de cálculo das contribuições cumulativas. Se os juros estão vinculados, ou melhor, são decorrentes, de receitas atípicas, então se encontram fora do campo de incidência destes tributos. Exemplifico.

Os juros recebidos por empresa de administração de imóveis por conta de aluguéis pagos em atraso, ou pelo atraso em parcela da venda de um imóvel, têm natureza jurídica de indenização por lucros cessantes em atividades típicas da sociedade, e são tributáveis. Por outro lado, receitas provenientes de juros moratórios na repetição de indébitos tributários são evidentemente atípicas, e não devem compor a base de cálculo do PIS e da Cofins.

**Pelo exposto, entendo que assiste razão em parte ao contribuinte**, devendo ser excluída da base de cálculo das contribuições tão somente a parcela de suas receitas registrada na conta 7.1.9.99.00.000046.2, "Juros s/ Tributos a Compensar", referente à atualização de saldo negativo de IRPJ e base negativa de CSLL passíveis de compensação. Em consequência, deve ser reapurado o valor devido das contribuições e o saldo a ser restituído ao contribuinte.

**IV - DA DELIMITAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS AO FATURAMENTO DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS E/OU VENDA DE MERCADORIAS COM A DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 30, § 1º, DA LEI Nº 9.718/98**

Afirma o Recorrente que, nos termos do voto proferido pelo Ministro Relator Marco Aurélio Mello nos autos dos RE 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR, as "receitas operacionais" não foram incluídas no conceito de faturamento ou de receita bruta; ao contrário, sustenta que o Ministro Relator deixou evidente que o faturamento compreenderia, exclusivamente, as receitas decorrentes da venda de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Esta questão já foi discutida no tópico II deste voto, restando claro que o entendimento do STF sobre a matéria é de que o conceito de faturamento, construído sobretudo no RE nº 150.755, sob a expressão receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação de

serviços, quer significar que tal conceito está ligado à ideia de produto do exercício de atividades empresariais típicas, ou seja, que nessa expressão se incluem as receitas resultantes do exercício de atividades empresariais típicas.

**Logo, improcedentes as alegações do Recorrente neste item.**

**V - DA ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO AO ART. 110 DO CTN**

Alega o Recorrente que, sendo o conceito de faturamento utilizado pela CF/88 oriundo do direito privado, mormente antes do advento da MP n.º 627/13, não caberia ao aplicador da Lei — tampouco à Autoridade Administrativa — alterá-lo, sob pena de violação do art. 110 do Código Tributário Nacional.

Contudo, conforme demonstram os diversos precedentes trazidos à colação, a decisão do órgão de piso está em consonância com a jurisprudência dominante do STJ e do STF, que são os intérpretes da legislação federal e da Constituição Federal, respectivamente. Assim, não verifico a ocorrência de qualquer violação ao art. 110 do CTN.

Nesse contexto, nego provimento a este pedido.

**VI - DISPOSITIVO**

Pelo exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade do Acórdão da DRJ e, no mérito, dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para que seja restituído ao sujeito passivo o valor proporcional à inclusão indevida das receitas contabilizadas na rubrica contábil 7.1.9.99.00.000046.2 (Juros s/ Tributos a Compensar) na base de cálculo da contribuição para o PIS e da Cofins.

(documento assinado digitalmente)

Lázaro Antônio Souza Soares

**Voto Vencedor**

Conselheira Maysa de Sá Pittondo Deligne, Redatora designada.

Em sessão, ousei em divergir da proposta do relator em torno da nulidade da r. decisão recorrida. Com efeito, no presente caso, uma vez que a Delegacia de Julgamento afastou o fundamento do despacho decisório, caberia a determinação do retorno do processo para a Delegacia da Receita Federal de origem para a análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado e, eventualmente, a lavratura de novo despacho.

Com efeito, como relatado, a negativa ao pedido de crédito do contribuinte no presente caso se respaldou, **exclusivamente**, na impossibilidade da autoridade fiscal analisar a

constitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98. No entender da fiscalização, o dispositivo legal somente poderia ser afastado por meio de uma decisão com efeito *erga omnes*. Nos termos do despacho decisório, transcrito no relatório deste acórdão:

(...) uma vez que as decisões existentes favoráveis aos contribuintes emanadas pelo STF, quanto à inconstitucionalidade dos dispositivos precitados somente ocorreram por via indireta, ou seja, sob o controle difuso, sem o efeito *erga omnes* – e não tendo a interessada trazido aos autos a prova de haver ingressado judicialmente com esse tipo de ação, não sendo beneficiada, portanto, por qualquer sentença judicial nesse sentido, **a norma inquinada de inconstitucional na sua impugnação, continua válida, não sendo lícito à autoridade administrativa abster-se de cumpri-la e nem declarar sua inconstitucionalidade, sob pena de violar o princípio da legalidade, na primeira hipótese, e de invadir seara alheia, na segunda.**

A Delegacia de Julgamento reconheceu a inconstitucionalidade do dispositivo legal que respaldou o pedido do contribuinte (art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98). Contudo, entendeu por refazer o trabalho fiscal, analisando as rubricas que, a seu ver, não se enquadravam no conceito de receita. Sob essa perspectiva, não obstante tenha entendido por alterar o fundamento do despacho decisório, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade:

**BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ART. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.**

**A declaração de inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, pelo RE 585.235**, não afasta o dever de recolhimento da contribuição ao PIS e da Cofins sobre receitas operacionais da pessoa jurídica. Consideram-se receitas operacionais as oriundas dos serviços financeiros prestados pelas instituições financeiras. (grifei)

Ora, uma vez afastados os fundamentos do despacho decisório (necessidade de aplicação do art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98 face a ausência de julgamento com efeito *erga omnes*), caberia à autoridade julgadora determinar o seu cancelamento para que a autoridade fiscal de origem processe com nova análise do crédito e, se assim fosse necessário, emitisse novo despacho. Essa providência busca evitar a supressão de instância, como já me manifestei no Acórdão 3402-004.896, de 01/02/2018, com fulcro em outras manifestações deste Conselho:

Contudo, diante destas circunstâncias, **afastado o único fundamento jurídico apresentado para a negativa à restituição do crédito, necessário que seja realizado um novo trabalho fiscal para a confirmação da validade e liquidez do crédito, e não simplesmente a realização de uma diligência para a verificação de sua validade nesta segunda instância administrativa.**

Com efeito, ao contrário do que foi indicado na resolução, o presente processo não pode ser objeto de análise por este colegiado, mesmo após a realização da diligência, sob pena de supressão de instância, como já entendido em outras oportunidades por este Conselho:

"Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI Período de apuração: 01/07/2000 a 30/09/2000 DENEGAÇÃO DO PEDIDO SOB FUNDAMENTAÇÃO FÁTICA INEXISTENTE. NULIDADE DO PROCESSO A PARTIR DO DESPACHO DECISÓRIO. Deve ser anulado o processo, a partir do Despacho Decisório, inclusive, quando se verifica que o indeferimento do pedido formulado pela contribuinte deu-se sob fundamento fático inexistente, **sendo defeso ao CARF inovar a fundamentação da denegação do pedido, sob pena de supressão de instância.** Recurso Voluntário provido em parte." (Número do Processo 10940.900089/2006-43 Data da Sessão 18/03/2015)

Relatora Irene Souza da Trindade Torres Oliveira Acórdão 3202-001.608 - grifei)

"Processo administrativo fiscal. Nulidade. Supressão de instância. Cerceamento do direito de defesa. As normas que regem o processo administrativo fiscal concedem ao contribuinte o direito de ver apreciada toda a matéria litigiosa em duas instâncias. **Supressão de instância é fato caracterizador do cerceamento do direito de defesa. Nulo é o ato administrativo maculado com vício dessa natureza.** Processo que se declara nulo a partir do despacho decisório viciado, inclusive." (Número do Processo 16327.002874/99-71 Data da Sessão 05/12/2006 Relator Tarásio Campelo Borges Nº Acórdão 303-33.805 - grifei)

(...) Diante do exposto, deve ser dado parcial provimento ao Recurso Voluntário para reformar o despacho decisório e, afastando o fundamento da decadência, seja analisada a liquidez e certeza do crédito pleiteado. (grifei)

No mesmo sentido, vide também o Acórdão n.º 3402-006.108, de relatoria do Conselheiro Waldir Navarro Bezerra, de 31/01/2019.

Entretanto, no presente caso, a autoridade julgadora não tomou essa providência e acabou por reformular o trabalho fiscal, trazendo as razões pelas quais entenderam os julgadores *a quo* que as parcelas pleiteadas pelo sujeito passivo se enquadrariam no conceito de receita fixado pelo Supremo Tribunal Federal. Essa análise da validade das parcelas, contudo, cabe ser feita pela autoridade fiscal de origem e não pela autoridade julgadora. Mostra-se nula, portanto, a r. decisão da DRJ por usurpar da competência da delegacia de origem quanto à análise da liquidez e certeza do crédito pleiteado.

Nos termos do art. 59, §2º, do Decreto n.º 70.235/72, a providência correta a ser tomada no presente caso é o retorno dos autos para a delegacia da receita federal de origem para que proceda com a análise da validade do crédito pleiteado.

Aqui cumpre salientar que para o Despacho Decisório não se aplica a vedação do art. 146, do Código Tributário Nacional - CTN (aplicável aos lançamentos de ofício), sendo pertinente o novo trabalho fiscal a ser realizado. Aplica-se, sim, o art. 18, §3º, do Decreto n.º 70.235/72, passível de ser invocado para os processos de crédito solicitado pelo sujeito passivo (ainda que, na visão dessa relatora, tenha aplicação restrita para os Autos de Infração à luz do já mencionado art. 146, do CTN):

Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§ 3º **Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias, realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexactidões de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será lavrado auto de infração ou emitida notificação de lançamento complementar, devolvendo-se, ao sujeito passivo, prazo para impugnação no concernente à matéria modificada.** (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (grifei)

Diante do exposto, voto no sentido de dar parcial provimento ao Recurso Voluntário neste item para que seja afastada a motivação do despacho decisório para a negativa

do crédito (constitucionalidade e aplicação do art. 3º, §1º, da Lei n.º 9.718/98), como reconhecido pela DRJ, cabendo à fiscalização proceder com a verificação da liquidez e certeza do crédito tomado pelo sujeito passivo.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Maysa de Sá Pittondo Deligne