



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

**Processo nº** 10480.900125/2012-81  
**Recurso nº** 001 Voluntário  
**Acórdão nº** **3801-003.562 – 1ª Turma Especial**  
**Sessão de** 22 de julho de 2014  
**Matéria** Contribuição para o PIS/Pasep  
**Recorrente** DELTA VEÍCULOS LTDA  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003

**PIS. BASE DE CÁLCULO. ALTERAÇÃO DA LEI Nº 9.718/98. INCONSTITUCIONALIDADE.**

Declarada a inconstitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei nº 9.718/98 pelo plenário do STF, em sede de controle difuso, e tendo sido, posteriormente, reconhecida por aquele Tribunal a repercussão geral da matéria em questão e reafirmada a jurisprudência adotada, deliberando-se, inclusive, pela edição de súmula vinculante, deixa-se de aplicar o referido dispositivo, conforme autorizado pelos Decretos nºs 2.346/97 e 70.235/72 e pelo Regimento Interno do CARF.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Flávio de Castro Pontes - Presidente.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Paulo Sérgio Celani, Sidney Eduardo Stahl, Marcos Antonio Borges, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel, Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira e Flavio de Castro Pondes (Presidente).

## Relatório

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório da DRJ RECIFE/PE, abaixo transcrito:

*Trata-se de Manifestação de Inconformidade, protocolizada aos 09/03/2012 contra Despacho Decisório eletronicamente emitido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Recife DRF/ RECIFE/PE, do qual a contribuinte tomou ciência aos 10/02/2012, por meio do qual foi indeferido o Pedido de Restituição PER aqui tratado, em que é indicado suposto crédito, no valor de R\$ 2.143,62, a título de pagamento indevido ou a maior realizado a título da COFINS em relação ao período de apuração de julho de 2003, no valor de R\$ 11.391,58.*

*2. O indeferimento se deu porque, embora localizado supradito pagamento, ele fora integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para a restituição.*

*3. No recurso, a defendente solicita a reunião dos processos administrativos que relaciona, os quais alega ter o mesmo objeto e causa de pedir (restituição de conjecturados créditos, apurados em diversos meses, decorrentes de pagamentos indevidos da contribuição para o PIS/COFINS, pautados na inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718, de 27/11/1998).*

*4. Invoca, para amparar o pleito de reunião de processos que, na sua visão, impediria o risco de que neles fossem proferidas diferentes decisões, o princípio da economia processual, a otimização dos trabalhos da recorrente e da Administração Tributária, a determinação constitucional de razoável duração do processo (art. 5º, LXXVIII, da CF/88). Ademais, estriba o pedido na disposição contida no art. 103, do Código de Processo Civil – CPC e, ainda, em opiniões doutrinárias e em precedente do então 1º Conselho de Contribuintes. 5. Na seqüência, critica a defendente que, contrariamente ao disposto no art. 65, da Instrução Normativa IN nº 900, expedida aos 30/12/2008 pela RFB1, não fora intimada a esclarecer a higidez de seu crédito e que, tivesse isto ocorrido, o pedido de restituição seria deferido, na medida em que teria logrado comprovar o direito ao reconhecimento do indébito.*

*6. Argumenta que, nos termos do art. 142, do CTN, é dever da Fiscalização aprofundar o exame da situação concreta, de modo que o lançamento e também as demais glosas fiscais se baseiem na correta subsunção dos fatos à lei.*

*7. Fala, ainda, que, como a Fiscalização sequer tomou conhecimento das razões que justificam o pedido de restituição, impor-se-ia a reforma do Despacho Decisório.*

8. *Adiante, tece considerações quanto à inconstitucionalidade do art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98, declarada pela Suprema Corte, após o que aduz que, conquanto a inconstitucionalidade haja sido reconhecida no controle difuso, foi a questão decidida em sessão plenária do STF, razão por que os órgãos da Administração Tributária devem afastar sua aplicação, aos moldes do que determina o art. 26A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, e o art. 59, do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, disposição esta que também estava encartada no art. 49, parágrafo único, I, do Regimento Interno do antigo Conselho de Contribuintes e, atualmente, está embutida no art. 62, §1º, I, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF.*

9. *Destaca que o art. 62A, caput, do RICARF, vincula o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais a adotar as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STF sob o regime previsto no art. 543B, do CPC, tal como ocorreu, na situação aqui tratada no RE nº 585.235 – o que reforçaria que o entendimento do STF quanto à citada inconstitucionalidade deve ser aplicado no caso dos autos.*

10. *Pondera, outrossim, que “um dispositivo de lei declarado inconstitucional é uma norma absolutamente nula, impossibilitada de produzir efeitos jurídicos válidos, em razão de seu desacordo com o texto constitucional, a quem deve irrestrita obediência” e que “seria ilógico que a administração fazendária continuasse a reconhecer a validade de um texto de lei já declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal”, entendimento este que a recorrente escora em diversos precedentes administrativos da Câmara Superior de Recursos Fiscais a que faz remissão.*

11. *Conclui a questão dizendo ser indubitável que o entendimento do STF nos recursos extraordinários por ela referidos deve ser empregado pelas autoridades administrativas em suas decisões.*

12. *Avante, diz a recorrente que na base de cálculo da contribuição aqui tratada “somente deveriam ter sido incluídos pela requerente os valores correspondentes ao seu faturamento, ou seja, os ingressos que correspondem às suas receitas das vendas de mercadorias e da prestação de serviços” e que, no caso concreto, tem direito ao crédito requerido no PER, correspondente ao valor desta contribuição que teria sido calculado sobre o montante não integrante de seu faturamento.*

13. *Sustenta que, para que não parem dúvidas, anexa documentos hábeis a comprovar a higidez do crédito pleiteado.*

14. *No final da Manifestação de Inconformidade, a recorrente: (i) requer o acolhimento do recurso interposto; (ii) informa que a matéria discutida não foi submetida à apreciação judicial; e (iii) protesta provar o alegado por todos os meios de prova admitidos, especialmente a produção de perícias, a realização de diligência e a juntada de documentos.*

15. *Ao recurso a contribuinte anexou, além de documentos de representação processual: (i) planilha com as rubricas sobre as quais apurou o suposto crédito a ser restituído; e (ii) cópia de folhas de Balancete correspondente ao período de apuração aqui tratado.*

16. Este julgador anexou aos autos extratos emitidos no sistema DCTF/CONS.

Analisando o litígio, a DRJ de Recife/PE considerou improcedente a manifestação de inconformidade, conforme ementa abaixo transcrita:

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

*Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003 TRIBUTOS. PAGAMENTO ESPONTÂNEO. RESTITUIÇÃO. RECONHECIMENTO. REQUISITOS.*

*O reconhecimento do direito à restituição exige a comprovação da realização de pagamento de tributo indevido ou a maior que o devido em face da legislação aplicável ou das circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido.*

*RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBANTE.*

*É do sujeito passivo o ônus probante do direito à restituição.*

*ALEGAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718/98. PAGAMENTO SOBRE OUTRAS RECEITAS QUE NÃO AS DE VENDAS DE MERCADORIAS E/OU SERVIÇOS. FALTA DE COMPROVAÇÃO.*

*Não tendo a recorrente comprovado que o valor confessado em DCTF e por ela recolhido a título da COFINS foi calculado sobre outras receitas que não as de vendas de mercadorias e/ou de prestação de serviços, resta incomprovada a realização de pagamento indevido ou a maior que devido sob o fundamento de inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo desta contribuição perpetrada pelo art. 3º, §1º, da Lei nº 9.718/98.*

*ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL*

*Período de apuração: 01/07/2003 a 31/07/2003*

*DIREITO CREDITÓRIO. PROVAS. MOMENTO PARA APRESENTAÇÃO.*

*Ressalvadas as hipóteses das alíneas “a” a “c”, do art. 16, do Decreto nº 70.235/72, as provas comprobatórias do direito creditório devem ser apresentadas por ocasião da interposição da manifestação de inconformidade, precluindo o direito de posterior juntada. Manifestação de Inconformidade Improcedente*

*Direito Creditório Não Reconhecido*

## Voto

Conselheira Maria Inês Caldeira Pereida da Silva Murgel

Conheço do Recurso Voluntário, uma vez que apresenta os requisitos de admissibilidade e foi apresentado dentro do prazo de 30 dias fixado pela legislação.

Como se depreende da leitura dos autos, em síntese, o contribuinte, invocando o reconhecimento, pelo STF, da inconstitucionalidade do alargamento da base de cálculo das contribuições ao PIS e da COFINS promovido pela Lei nº 9.718/98, requereu a restituição dos valores indevidamente recolhidos.

Sendo indeferido o pedido administrativo de restituição, a Recorrente apresentou Manifestação de Inconformidade, à qual juntou aos autos, além de planilhas que supostamente comprovariam o seu direito creditório, os balancetes, com a segregação das receitas.

No julgamento da Manifestação de Inconformidade, a delegacia de julgamento de Recife/PE alega que o contribuinte não comprovou o recolhimento indevido ou a maior dos créditos tributários invocados no pedido de restituição.

Ocorre que a própria Delegacia da Receita Federal poderia, de ofício, independentemente de requerimento expresso, ter realizado diligências para aferir a autenticidade dos créditos declarados pela Recorrente. Esta é a orientação do artigo 18 do Decreto 70.235/72. Confira-se:

*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)*

A ilação do citado dispositivo do Decreto que rege o processo administrativo é de que deve a Administração Pública se valer de todos os elementos possíveis para aferir a autenticidade das declarações dos contribuintes, o que, data venia, não foi feito no presente caso.

Deve-se ressaltar, sobre o processo administrativo fiscal, que ele é delineado por diversos princípios, dentre os quais se destaca o da Verdade Material, cujo fundamento constitucional reside nos artigos 2º e 37 da Constituição Federal, no qual o julgador deve pautar suas decisões. Ou seja, o julgador deve perseguir a realidade dos fatos, para que não incorra em decisões injustas ou sem fundamento. Nesse sentido, são os ensinamentos do ilustre Professor James Marins:

*A exigência da verdade material corresponde à busca pela aproximação entre a realidade factual e sua representação formal; aproximação entre os eventos ocorridos na dinâmica*

*econômica e o registro formal de sua existência; entre a materialidade do evento econômico (fato imponível) e sua formalidade através do lançamento tributário. A busca pela verdade material é princípio de observância indeclinável da Administração tributária no âmbito de suas atividades procedimentais e processuais. (grifou-se). (MARINS, James. Direito Tributário brasileiro: (administrativo e judicial). 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005. pág. 178 e 179.)*

Sobre o princípio da verdade material, também ensina o ilustre professor Celso Antônio Bandeira de Mello:

*Princípio da verdade material. Consiste em que a Administração, ao invés de ficar restrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente a verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado (...).*

(...)

*O princípio da verdade material estriba-se na própria natureza da atividade administrativa. Assim, seu fundamento constitucional implícito radica-se na própria qualificação dos Poderes tripartidos, consagrada formalmente no art. 2º da Constituição, com suas inerências.*

*Deveras, se a Administração tem por finalidade alcançar verdadeiramente o interesse público fixado na lei, é óbvio que só poderá fazê-lo buscando a verdade material, ao invés de satisfazer-se com a verdade formal, já que esta, por definição, prescinde do ajuste substancial com aquilo que efetivamente é, razão porque seria insuficiente para proporcionar o encontro com o interesse público substantivo.*

*Demais disto, a previsão do art. 37, caput, que submete a Administração ao princípio da legalidade, também concorre para a fundamentação do princípio da verdade material no procedimento (...). (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de direito administrativo. 24. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. p. 489, 493 e 494)*

No processo administrativo tributário, o julgador deve sempre buscar a verdade e, portanto, não pode basear sua decisão em apenas uma prova carreada nos autos. É permitido ao julgador administrativo, inclusive, ao contrário do que ocorre nos processos judiciais, não ficar restrito ao que foi alegado, trazido e provado pelas partes, devendo sempre buscar todos os elementos capazes de influir em seu convencimento.

Isto porque, no processo administrativo não há a formação de uma lide propriamente dita, não há, em tese, um conflito de interesses. O objetivo é esclarecer a ocorrência dos fatos geradores de obrigação tributária, de modo a legitimar os atos da autoridade administrativa.

Este Conselho, em reiteradas decisões, há muito se posiciona no sentido de que o processo administrativo, em especial o julgador, deve ter como norte a verdade material para solução da lide. Confira-se:



*IPI. PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRINCÍPIO DA VERDADE MATERIAL. Nos termos do § 4º do artigo 16 do Decreto 70.235/72, é facultado ao sujeito passivo a apresentação de elementos probatórios na fase impugnatória. A não apreciação de documentos juntados aos autos ainda na fase de impugnação, antes, portanto, da decisão, fere o princípio da verdade material com ofensa ao princípio constitucional da ampla defesa. No processo administrativo predomina o princípio da verdade material, no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. Deve ser anulada decisão de primeira instância que deixa de reconhecer tal preceito. Processo anulado. (13896.000730/0099, Recurso Voluntário nº.*

*132.865, ACÓRDÃO 20312338, Relator Dalton Cesar Cordeiro de Miranda)PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO PROVA MATERIAL APRESENTADA EM SEGUNDA INSTÂNCIA DE JULGAMENTO PRINCÍPIO DA INSTRUMENTALIDADE PROCESSUAL E A BUSCA DA VERDADE MATERIAL A não apreciação de provas trazidas aos autos depois da impugnação e já na fase recursal, antes da decisão final administrativa, fere o princípio da instrumentalidade processual prevista no CPC e a busca da verdade material, que norteia o contencioso administrativo tributário. "No processo administrativo predomina o princípio da verdade material no sentido de que aí se busca descobrir se realmente ocorreu ou não o fato gerador, pois o que está em jogo é a legalidade da tributação. O importante é saber se o fato gerador ocorreu e se a obrigação teve seu nascimento". (Ac. 10318789 3ª. Câmara 1º. C.C.). Precedente: Acórdão CSRF/0304.371 RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO. (10950.002540/200565, Recurso Voluntário nº. 136.880, Acórdão 30239947, Relatora Judith do Amaral Marcondes)*

*IRPJ PREJUÍZO FISCAL IRRF RESTITUIÇÃO DE SALDO NEGATIVO ERRO DE FATO NO PREENCHIMENTO DA DIPJ PREVALÊNCIA DA VERDADE MATERIAL Não procede o não reconhecimento de direito creditório relativo a IRRF que compõe saldo negativo de IRPJ, quando comprovado que a receita correspondente foi oferecida à tributação, ainda que em campo inadequado da declaração. Recurso provido.(Número do Recurso: 150652 Câmara:Quinta Câmara Número do Processo:13877.000442/200269– Recurso Voluntário: 28/02/2007)*

*COMPENSAÇÃO ERRO NO PREENCHIMENTO DA DECLARAÇÃO E/OU PEDIDO – Uma vez demonstrado o erro no preenchimento da declaração e/ou pedido, deve a verdade material prevalecer sobre a formal. Recurso Voluntário Provido. (Número do Recurso: 157222 Primeira Câmara Número do Processo:10768.100409/200368– Recurso Voluntário: 27/06/2008 Acórdão 10196829).*

Assim, devem ser considerados, in casu, os documentos apresentados pela Recorrente e, além disso, as declarações enviadas à Receita Federal do Brasil.

Como se não bastasse, na decisão recorrida, a Delegacia de Julgamento alega que não poderia deixar de aplicar o disposto na Lei 9.718/98, com relação ao alargamento da base de cálculo das mencionadas contribuições.

Neste ponto, contudo, não devem prevalecer as conclusões da Delegacia de Julgamento de Recife (PE). O § 1º, do artigo 3º, da Lei 9.718/98, que dava embasamento ao Fisco para que considerasse como base de cálculo da COFINS a receita bruta, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

Fato é que o Pleno do Egrégio Supremo Tribunal Federal (STF), no julgamento dos Recursos Extraordinários n.ºs 357.950/RS, 358.273/RS, 390840/MG, Relator Ministro Marco Aurélio, e n.º 346.0846/ PR, do Ministro Ilmar Galvão, pacificou o entendimento da inconstitucionalidade da ampliação da base de cálculo das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS, promovida pelo § 1º, do artigo 3º, da Lei n.º 9.718/98.

Os aludidos acórdãos foram assim ementados:

*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. Sobreposição ao aspecto formal o princípio da realidade, 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.*

Em outra oportunidade, a Excelsa Corte (STF), por unanimidade, ao apreciar o Recurso Extraordinário nº 585235, DJ nº 227 do dia 28/11/2008, reconheceu a existência de repercussão geral e reafirmou a jurisprudência no sentido da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, conforme decisão transcrita abaixo:

*O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. (...)(grifouse)*

O acórdão proferido no referido recurso extraordinário, DJ 28/11/2008, teve a seguinte ementa:

*RECURSO. Extraordinário. Tributo. Contribuição social. PIS. COFINS.*



*Alargamento da base de cálculo. Art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98. Inconstitucionalidade.*

*Precedentes do Plenário (RE nº 346.084/PR, Rel. orig. Min. ILMAR GALVÃO, DJ de 1º.9.2006; REs nos 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, DJ de 15.8.2006) Repercussão Geral do tema. Reconhecimento pelo Plenário. Recurso improvido. É inconstitucional a ampliação da base de cálculo do PIS e da COFINS prevista no art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98.*

Outrossim, o Decreto nº 70.235/72, que rege o processo fiscal, estabelece:

*“Art. 26A.*

*No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade\* (...)*

*§6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:\**

*I que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;\* (...)” \*Nova redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009 Destarte, as autoridades administrativas têm que se submeter ao entendimento do Supremo Tribunal Federal e, de fato, observar o posicionamento da Corte Suprema.*

Neste sentido, alterou-se o Regimento Interno do Conselho Administrativo Fiscais (CARF), aprovado pela Portaria nº 256/2009 do Ministro da Fazenda, com alterações das Portarias 446/2009 e 586/2010. O artigo 62A dispõe que os Conselheiros têm que reproduzir as decisões do STF proferidas na sistemática da repercussão geral, *in verbis*:

*Art. 62A.*

*As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C 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. {\*} (...)*

*{\*} alterações introduzida pela Port. MF nº 586, de 21 de dezembro de 2010–DOU de 22.12.2010 (grifouse)*

Conclui-se, assim, independentemente de o contribuinte ter ação judicial sobre o tema, ser improcedente a exigência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita bruta, nos termos dos conceitos já firmados pelo Supremo Tribunal Federal.

Nesse sentido, voto por julgar procedente o recurso para reconhecer o direito à restituição, mediante compensação, dos pagamentos a maior da contribuição, com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/1998.

É importante consignar que compete a autoridade administrativa, com base na escrita fiscal e contábil, efetuar os cálculos e apurar o valor do direito creditório.

(assinado digitalmente)

Maria Inês Caldeira Pereira da Silva Murgel - Relator