



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

Processo nº 10850.001351/2005-01
Recurso nº Embargos
Resolução nº **3401-000.923 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Data 16 de março de 2016
Assunto PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ART. 3, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 9.718/1998
Embargante RODOBENS ADMINISTRACAO E CORRETAGEM DE PREVIDÊNCIA PRIVADA LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher os embargos de declaração oposto, com efeitos infringentes, para converter o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator.

Robson Jose Bayerl – Presidente

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson Jose Bayerl (Presidente), Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Rosaldo Trevisan, Waltamir Barreiros, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida e Elias Fernandes Eufrasio.

Relatório:

Por bem narrar os fatos, adoto o relatório da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) em Ribeirão Preto:

"Trata o presente processo de pedido de restituição de créditos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da contribuição ao Programa de Integração Social (PIS), referentes ao período entre fevereiro de 1999 e abril de 2000, no valor de R\$ 89.840,88, sob a alegação de que, o Supremo Tribunal Federal (STF) considerou inconstitucional a inclusão da **totalidade das receitas na base de cálculo das contribuições.**

A DRF/São José do Rio Preto, por meio do despacho decisório de fls. 32/35, indeferiu a solicitação da contribuinte, sob a alegação de que os recolhimentos já foram atingidos pela decadência, haja vista, em resumo, que transcorreram mais de cinco anos entre os pagamentos e a formalização do pedido, a teor do art. 168 do Código Tributário Nacional (CTN) e art. 3º da Lei Complementar (LC) nº 118, de 2005.

Quanto ao mérito, indeferiu o pedido porquanto somente ao Senado Federal cabe suspender a execução de todo ou em parte de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo, o que ainda não aconteceu.

Cientificada do despacho e inconformada com o indeferimento de seu pedido, a interessada apresentou a manifestação de inconformidade às fls. 37/48, alegando, em resumo, que, conforme entendimento do STJ, após o advento da LC nº 118, de 2005, o prazo para repetição deve ser contado da seguinte forma: “relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.05.05), o prazo para a ação de repetição de indébito é de cinco anos a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova”.

Assim, para os pagamentos ocorridos antes de 09/06/2005 o correspondente pedido de restituição pode ser formalizado no prazo de dez anos, contados da ocorrência dos fatos geradores até o limite máximo de 09/06/2010. Como a impugnante protocolizou o pedido em 07/06/2005, estaria dentro do prazo.

Quanto ao mérito, argumenta que o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, que ampliou a base de cálculo das contribuições para incluir todas as receitas auferidas pelas empresas, seria inconstitucional, e que o STF já decidiu acerca dessa inconstitucionalidade em vários julgados”.

A DRJ em Ribeirão Preto julgou a manifestação de inconformidade apresentada pelo contribuinte, em decisão assim ementada:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/1999 a 30/04/2000 RESTITUIÇÃO. INDEFERIMENTO. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição/compensação extingue-se com o decurso do prazo de cinco anos contados da data de extinção do crédito tributário, assim entendido o pagamento antecipado, nos casos de lançamento por homologação.

REPETIÇÃO DE INDÉBITO. LIQUIDEZ E CERTEZA.

Os valores recolhidos a maior ou indevidamente somente são passíveis de restituição/compensação caso os indébitos reúnam as características de liquidez e certeza.

CONSTITUCIONALIDADE. DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

A decisão do Supremo Tribunal Federal, prolatada em Recurso Extraordinário, não possui efeito *erga omnes*.

CONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA.

A instância administrativa não possui competência para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

Manifestação de Inconformidade Improcedente Direito Creditório Não Reconhecido".

Contra essa decisão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, julgado em 18/09/2014, em decisão que possui a seguinte ementa:

"ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/02/1999 a 30/04/2000 PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA.

O direito de pleitear a restituição/compensação do indébito tributário relativo a pagamento indevido ou a maior, extingue-se no prazo de 10 (dez) anos, a contar do fato gerador, aos pedidos administrativos protocolizados anteriormente ao início de vigência da LC nº 118/2005, não se aplicando-lhes, assim, o prazo previsto na mencionada lei complementar, conforme o posicionamento do STF.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DOS CRÉDITOS.

A prova do indébito tributário, fato jurídico a dar fundamento ao direito de repetição ou à compensação, compete ao sujeito passivo que teria efetuado o pagamento indevido ou maior que o devido.

Recurso Voluntário Negado"

Apesar do colegiado ter reconhecido ausência de decadência do direito de pleitear a restituição no caso concreto, entendeu que não teria ficado comprovado o direito de crédito, pelos seguintes motivos:

"Portanto o direito de pleitear a restituição dos pagamentos indevidos não havia sido atingido pela decadência no momento do pedido administrativo, devendo-se aplicar o prazo de 10 (dez) anos, a contar do fato gerador.

No entanto, o Recorrente não trouxe aos autos elementos suficientes para comprovar a origem do seu crédito. Não apresentou nenhuma prova do seu direito creditório, em especial, a escrituração fiscal e contábil do período de apuração em que se pleiteou o crédito. Se limitou, tão somente, a argumentar sobre a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, reconhecida pelo STF, e que, por isso, faz jus ao crédito". (Trecho do voto do relator)

Diante disso, o contribuinte apresentou embargos de declaração, alegando que a decisão haveria incorrido nos vícios de omissão, "quanto ao fato de que a questão da

comprovação do crédito nunca foi discutida no presente processo, eis que a controvérsia sempre foi centrada na suposta decadência dos créditos e na inconstitucionalidade do parágrafo 1º do art. 3º da Lei n. 9718/98", e de contradição, pois, segundo o contribuinte, "se a questão posta em discussão envolve tão somente os dois pontos acima, os quais foram inclusive superados pelo v. acórdão ora embargado, não merece prevalecer óbice em relação ao conjunto probatório". (fls. 142)

É o relatório.

Voto:

De acordo com o artigo 65, *caput*, do Regimento Interno do CARF em vigor à época da oposição dos embargos de declaração ora em julgamento (Portaria nº 256/2009, do Ministério da Fazenda), que tem a mesma redação no atual Regimento Interno (Portaria nº 343/2015, do Ministério da Fazenda), "*Art. 65. Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma*".

Os vícios passíveis de correção, mediante a oposição de embargos de declaração, são conceituados pela doutrina da seguinte forma¹.

A respeito da obscuridade, afirma-se que "*a falta de clareza é defeito capital em qualquer decisão. E bem se compreende que o seja, visto que é função precípua do pronunciamento judicial, exatamente, fixar a certeza jurídica a respeito da lide ou da questão decidida. (...) A obscuridade tanto pode situar-se na fundamentação do acórdão quanto no decisum propriamente dito. Pode acontecer que falte clareza na exposição das razões de decidir, que em acórdão bem redigido devem ser enunciadas em termos nítidos e ordenadas em sequencia lógica, compondo um todo sistemático e coerente; e pode acontecer que falte na própria parte decisória*".

Já a omissão se verificará "*quando o tribunal deixa de apreciar questões relevantes para o julgamento, suscitadas por qualquer das partes ou examináveis de ofício (...) ou quando deixa de pronunciar-se acerca de algum tópico da matéria submetida à sua deliberação (...)*". Por outro lado, o órgão judicial não tem "*o dever expressar sua convicção acerca de todos os argumentos utilizados pela partes, por mais impertinentes e irrelevantes que sejam; mas, salvo quando totalmente óbvia, há de declarar a razão pela qual assim os considerou*".

Por último, a contradição "*verifica-se (...) quando no acórdão se incluem proposições entre si inconciliáveis. Pode haver contradição entre proposições contidas na motivação (...), ou entre proposições da parte decisória, isto é, incompatibilidade entre capítulos do acórdão (...) Também pode ocorrer contradição entre alguma proposição enunciada nas razões de decidir e o dispositivo (...) É ainda argüível eventual contradição entre a ementa e o corpo do acórdão (...)*".

No presente caso, como relatado, discutiu-se na origem (i) o prazo decadencial para o Embargante pleitear a restituição de tributos alegadamente pagos a maior; e (ii) a possibilidade da ora Embargante utilizar créditos decorrentes da declaração de

¹Moreira, José Carlos Barbosa. Comentários ao Código de Processo Civil. Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. vol. V, arts 476 a 565. Rio de Janeiro: Forense. 2006. pp 555-560.
Autenticado digitalmente em 05/04/2016 por AUGUSTO FIEL JORGE DOLIVEIRA, Assinado digitalmente em 06/04/2016 por ROBSON JOSE BAYER

inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998 no pedido de restituição apresentado.

Na decisão de primeira instância, entendeu-se que o pedido da Embargante teria sido apresentado fora do prazo decadencial e que faltaria certeza e liquidez ao direito de crédito por ela alegado, tendo em vista que a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998 não teria sido proferida pelo STF em controle concentrado e que não haveria suspensão da execução da referida lei pelo Senado Federal, conferindo efeitos *erga omnes* à decisão citada pela Embargante (artigo 52, X, da Carta da República).

Dessa maneira, decidindo essas duas primeiras questões de forma desfavorável ao contribuinte, ora Embargante, a DRJ sequer apreciou a questão relativa à comprovação do montante de crédito alegado pela Embargante. Se segundo o entendimento da DRJ, o pedido de restituição fora apresentado intempestivamente e com a utilização de crédito indevido, o litígio acabaria por ali, não havendo que se fazer maiores análises quanto ao montante do crédito.

Após a interposição de recurso voluntário pela ora Embargante, a decisão embargada reformou a decisão de primeira instância quanto ao primeiro ponto, ao entender que o prazo para pleitear a restituição do tributo indevidamente pago no caso seria de 10 (dez) anos e não de 5 (cinco), porém, entendeu que faltaria liquidez e certeza ao direito de crédito, por ausência de documentação comprobatória.

Com isso, muito embora a decisão embargada tenha entendido que a ora Embargante não teria comprovado o seu direito creditório, a decisão embargada deixou de apreciar ponto anterior e fundamental para o deslinde da controvérsia, qual seja, que a comprovação do montante do direito creditório não havia sido até então debatida nos autos.

Ao deixar de apreciar tal ponto e decidir pela ausência de prova, entendo que a decisão embargada incorreu em omissão de questão relevante e pertinente para o julgamento, que merece ser enfrentada.

Além disso, ao contrário do alegado pela Embargante, a decisão embargada não decidiu a seu favor a questão relativa a possibilidade de utilização de créditos decorrentes da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, tendo sido omissa também nesse ponto, que será enfrentado a seguir.

Quanto a essa matéria, entendo que a Embargante faz jus ao direito de pleitear a restituição com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, pois, ainda que a decisão do STF não tenha operado efeito *erga omnes*, após, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 585.235, o Supremo Tribunal Federal reconheceu a repercussão geral da questão constitucional versada nos RE nº 346.084/PR, 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, existindo, inclusive, proposta de edição de súmula vinculante para a matéria. Abaixo, coloca-se a ementa do acórdão em referência:

"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". (RE 585235 QO-RG, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, julgado em 10/09/2008, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-227 DIVULG 27-11-2008 PUBLIC 28-11-2008 EMENT VOL-02343-10 PP-02009 RTJ VOL-00208-02 PP-00871)

Com isso, com fundamento no artigo 62, §1º, II, b, do Regimento Interno do CARF (Portaria MF nº 343/2015), entendo que o direito de crédito decorrente da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, em tese, deve ser reconhecido. Nesse sentido, as turmas de julgamento do CARF já se manifestarem em diversas ocasiões (Processo nº 13858.000509/200374, Acórdão nº 3301002.515, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 11/12/2014; Processo nº 11065.002834/200887, Acórdão nº 3301002.414, 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 14/10/2014; Processo nº 10935.001760/200721, Acórdão nº 3403002.748, 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Sessão de 25/02/2014; Processo nº 19647.003481/200631, Acórdão nº 3302001.952, 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 31/01/2013; e Processo nº 10830.917839/201121, Acórdão nº 3402002.749, 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, Sessão de 08/12/2015).

Uma vez superados os pontos relativos ao prazo decadencial e à possibilidade de utilização do crédito em razão da sua natureza, a apreciação da questão em que a decisão embargada foi omissa, qual seja, que até aquele momento não havia se debatido nos autos a existência ou não do montante de crédito alegado pela Embargante, levaria o julgamento a caminho diverso, no meu entender.

Na esfera judicial, à luz dos dispositivos do Código de Processo Civil, para casos semelhantes ao aqui analisado, duas soluções encontram amparo na doutrina.

Há aqueles que defendem que, superada a questão relativa à decadência, o feito deveria prosseguir na origem, para exame dos demais aspectos de mérito da lide, conforme as razões a seguir:

"Ora, é patente que, se isso acontece, o órgão a quo, ao proferir sentença, não se encontrava em condições de resolver nenhuma outra questão de mérito, além da concernente à decadência ou prescrição, de sorte que apenas esta se devolve ao conhecimento do tribunal; se a apelação for provida, o feito terá de prosseguir na instância inferior, a sua marcha normal, para exame oportuno dos demais aspectos do *meritum causae*"².

Há também aqueles que defendem que, superado esse ponto, o julgador de segunda instância poderia prosseguir no julgamento do recurso, desde que tivesse todos os elementos para tanto, pelos motivos a seguir:

"Em tal hipótese, tanto o entendimento doutrinário como o jurisprudencial já apontavam, antes mesmo do advento da Lei nº 10.352/2001, para a possibilidade de o tribunal, ao desconsiderar, no exame do recurso, a prescrição ou decadência, prosseguir no julgamento para acolher ou rejeitar o pedido do autor. É que, nesse caso, a sentença apreciou o mérito, exatamente porque o reconhecimento da prescrição ou da decadência importa extinção do processo com resolução do mérito (art. 267,IV, CPC). Não havendo, então, supressão de

uma instância jurisdicional nem violação ao princípio do duplo grau de jurisdição.

Esse entendimento relativo à prescrição e à decadência restou transportado, com a inclusão do §3º ao art. 515 do CPC pela Lei nº 10.352/2001, para os casos de sentença terminativa. Assim, extinto o processo sem exame de mérito pela sentença proferida pelo juiz de primeira instância, poderá o tribunal, ao dar provimento à apelação, adentrar o exame do mérito, desde que já estejam nos autos todos os elementos de prova suficientes ao exame do pedido formulado pelo autor em sua petição inicial ou se a causa versar matéria exclusivamente de direito.

(...) Uma vez corrigido o defeito da sentença, e estando o processo maduro para a decisão, realmente não mais se justifica o seu retorno à primeira instância, para que se profira decisão de mérito. Trata-se de solução que parece mais consentânea com o princípio da duração razoável do processo, que a regra comentada busca concretizar"³.

No presente caso, diante de suas características específicas, em que as questões de direito já foram decididas, restando apenas a verificação do montante do crédito devido pelo contribuinte, em prestígio ao princípio da celeridade e atendendo ao requerimento do próprio contribuinte, entendo que o julgamento deva prosseguir na segunda instância.

Porém, de forma diversa da decisão embargada, a partir da apreciação da questão em que foi omissa, e reconhecendo a ausência de exame sobre o montante do direito creditório, proponho que se converta o julgamento em diligência à unidade administrativa de jurisdição, para que se verifique se há o direito de crédito alegado pelo contribuinte, decorrente da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998 no período de fevereiro de 1999 a abril de 2000, no montante de R\$ 89.840,88, podendo a unidade em questão, para tanto, realizar as diligências que entender necessárias, bem como requisitar ao contribuinte a apresentação de documentação comprobatória do direito creditório.

Após a conclusão do relatório fiscal, o contribuinte deverá ser intimado para se manifestar a respeito dentro do prazo de 30 (trinta) dias e, em seguida, deverá ser aberto igual prazo à Fazenda Nacional, para manifestação a respeito do relatório fiscal e da manifestação porventura apresentada pelo contribuinte, retornando os autos ao CARF, para julgamento.

Pelo exposto, conheço dos embargos de declaração opostos, aos quais dou provimento, com efeitos infringentes, para converter o julgamento em diligência, nos termos acima.

Relator AUGUSTO FIEL JORGE ' OLIVEIRA - Relator