



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

**Processo n°** 10850.001351/2005-01  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3401-003.820 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 29 de junho de 2017  
**Matéria** PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ART. 3, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 9.718/1998  
**Embargante** RODOBENS ADMINISTRAÇÃO E CORRETAGEM DE PREVIDÊNCIA PRIVADA LTDA  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Período de apuração: 01/02/1999 a 01/04/2000

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE DO ART. 3, PARÁGRAFO 1º, DA LEI 9.718/1998. PRAZO.

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

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PIS/COFINS. INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 3º, §1º, DA LEI Nº 9.718/1998.

O contribuinte faz jus ao direito de pleitear a restituição com fundamento na declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, ainda que a decisão do STF não tenha operado efeito *erga omnes*, tendo em vista o reconhecimento pelo STF de repercussão geral na matéria.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. ARTIGO 165, I, DO CTN.

O pedido de restituição apresentado pelo contribuinte deve ser deferido, pelo reconhecimento do direito de crédito, no limite do que restar comprovado como pagamento indevido ou maior que o devido gerador de crédito líquido e certo, no decorrer do processo (artigo 165, inciso I, do CTN).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em continuidade ao julgamento sobrestado por força da Resolução nº 3401000.923, de 16/03/2016, conhecer e prover os embargos de declaração opostos, com efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, acolhendo o resultado da diligência realizada, conforme Informação Fiscal de fls. 2307 e seguintes.

ROSALDO TREVISAN - Presidente.

AUGUSTO FIEL JORGE D' OLIVEIRA - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (Presidente), Robson Jose Bayerl, Augusto Fiel Jorge d' Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araujo Branco.

## **Relatório**

O processo ora em julgamento retorna ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais ("CARF"), após a realização da diligência determinada pela Resolução nº 3401000.923, de 16/03/2016, de minha relatoria, da qual tomo emprestado o Relatório, que foi redigido na forma a seguir:

"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)"*

Na sessão de 16/03/2016, a Turma iniciou o julgamento dos embargos de declaração opostos, reconhecendo que *"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". (grifos nossos)*

Além disso, a Turma reconheceu a existência de uma segunda omissão, tendo em vista que, nos termos do Voto, *"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".*

Essa segunda omissão foi enfrentada, tendo a Turma decidido que a Embargante faria jus, em tese, ao direito de crédito decorrente da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998.

Porém, com relação à primeira omissão, após o reconhecimento de sua existência, a Turma entendeu que o adequado seria a conversão do 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".

Diante disso a unidade administrativa de jurisdição, na realização da diligência, intimou o contribuinte três vezes para a apresentação de documentos.

Na primeira, solicitou demonstrativos e livros contábeis para comprovação dos valores das bases de cálculo das contribuições. Em resposta, o contribuinte, ora Embargante, "apresentou resposta a Intimação Fiscal encaminhada de Relatório Mensal com o valor da Base de Cálculo, bem como cópias dos Livros Diários. Esses últimos, de forma Parcial, ou seja, somente dos lançamentos ocorridos no último dia do mês". (fls. 2307/2308)

Na segunda, a unidade solicitou os Livros Razão das Contas 4.1.1.01.001 até 4.1.4.03.001 referentes aos meses analisados, porém, "em resposta à Intimação Fiscal, às fls.384, a empresa informou que não conseguiu localizar os Livros Razão, mas, colocou à disposição para apresentar a íntegra dos Livros Diários dos períodos em análise". (fls. 2308)

Assim, em uma terceira intimação, a unidade solicitou a apresentação dos livros diários com todos os registros do período de Fevereiro de 1999 a Abril de 2000, tendo o ora Embargante pedido a juntada dos livros diários nº 21 a 26, referentes aos períodos em questão.

Com essa documentação em mãos, em conjunto com os comprovantes de recolhimentos das contribuições que instruíram o pedido de restituição da Embargante (DARF's juntados às fls. 05 a 20, que estão após o demonstrativo de fls. 04), que foram confirmados pela unidade, conforme fls. 2275 a 2304, a unidade propôs "que sejam reconhecidos os direitos creditórios dos recolhimentos do PIS (8109) e da COFIS (2172), nos valores totais originais de R\$.9.763,54 e de R\$ 31.509,52, respectivamente", de acordo com a Informação Fiscal de fls. 2307 e seguintes.

Como se verifica dos demonstrativos produzidos pela unidade e que constam na referida informação fiscal, no que se refere ao PIS, o valor do pedido é de R\$10.400,42 e foi reconhecida a quantia de R\$9.763,54, já em relação ao COFINS, o valor do pedido é de R\$34.637,63 e foi reconhecida a quantia de R\$31.509,52.

Após ter sido intimado do resultado do trabalho fiscal, o Embargante apresentou a petição de fls. 2315 e seguintes, na qual pleiteia o reconhecimento da totalidade dos créditos,

por não concordar com o que foi apurado pela unidade em relação ao mês de março de 1999, pelas seguintes razões:

"Ocorre que, além dos valores havidos como efetivamente indevidos pela auditoria fiscal no período citado - isto é, R\$4.288,45 a título de COFINS e R\$1.730,98, a título de contribuição para o PIS-, há que se demonstrar a existência de pagamentos adicionais, desconsiderados pela auditoria, efetuados à época por meio de outros Documentos de Arrecadação (DARF's), nos valores de R\$630,87 e R\$2.978,77, referentes à contribuição para o PIS e à COFINS, respectivamente, conforme comprovantes de arrecadação anexos (docs. 02 e 03)". (fls. 2317)

Em seguida, às fls. 2342, seguindo orientação dada na Resolução nº 3401000.923, foi determinado o encaminhamento do processo ao CARF, para continuidade do julgamento e também para que a Fazenda Nacional se manifestasse no prazo de 30 (trinta) dias.

No CARF, sem que tivesse ocorrido a intimação da Fazenda Nacional para manifestação, os autos foram novamente encaminhados à minha relatoria.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Augusto Fiel Jorge d' Oliveira

Retornam os autos ao CARF, após a realização da diligência que reconheceu a quase totalidade do crédito pleiteado pelo contribuinte, ora Embargante.

Como regra, o artigo 373 do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) estabelece que o ônus da prova incumbe ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito, e ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor. A respeito, comenta a doutrina: *"compete, em regra, a cada uma das partes o ônus de fornecer os elementos de prova das alegações de fato que fizer. A parte que alega deve buscar os meios necessários para convencer o juiz da veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão/exceção, afinal é a maior interessada no seu reconhecimento e acolhimento"*.<sup>1</sup>

Assim, como esse Colegiado já teve a oportunidade de decidir, *"o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário, no qual cabe ao Fisco provar a ocorrência do fato gerador, e em processos relativos a pedidos de ressarcimento e compensação, em que cabe ao contribuinte provar o seu direito de crédito"*. (Acórdão nº 3401-003.204; Data da Sessão: 23/08/2016; Relator: Augusto Fiel Jorge d'Oliveira)

Quanto ao momento de produção de prova, seguindo o disposto no artigo 16, inciso III e parágrafo 4º, e artigo 17, do Decreto nº 70.235/1972, a regra geral é que seja apresentada no primeiro momento processual em que o contribuinte tiver a oportunidade, seja na apresentação da impugnação em processos decorrentes de lançamento seja na apresentação de manifestação de inconformidade em pedidos de restituição e/ou compensação, podendo a prova ser produzida em momento posterior apenas de forma excepcional, nas hipóteses em que *"a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força*

<sup>1</sup> Curso de Direito Processual Civil. Vol. 02. Fredie Didier Jr., Paula Braga, Rafael de Oliveira. Edição 2013. Editora Juspodivm. p. 81-85.

*maior; b) refira-se a fato ou a direito superveniente; c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos", sob pena de preclusão.*

Dessa maneira, no presente processo, que trata de pedido de restituição, o ônus da prova cabe à Embargante, que deveria ter instruído a sua petição inicial com todos os elementos de prova que entender necessários e suficientes à comprovação do direito de crédito alegado. A meu ver, no caso, o pedido inicial deveria ter sido instruído, em princípio, com documentos que demonstrassem a base de cálculo das contribuições originariamente apurada, a base de cálculo que deveria ter sido apurada, considerando a declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, e os comprovantes do recolhimento das contribuições a maior pela Embargante, gerador do indébito tributário que fez nascer o direito de crédito ora postulado.

E, após a apreciação desse pedido pela unidade administrativa de jurisdição, caso a unidade não concordasse com o direito de crédito alegado, teria direito a ora Embargante de apresentar documentação comprobatória adicional, destinada a contrapor fatos e razões trazidos pela decisão denegatória do crédito, o que deveria ocorrer por ocasião da apresentação da Manifestação de Inconformidade.

Contudo, o presente processo percorreu caminho peculiar, pois a decisão que primeiro rejeitou o direito de crédito sequer chegou a examinar o *quantum* do direito de crédito, encerrando a lide em questões prejudiciais, como narrado no Relatório, de modo que essa questão, se a Embargante possuía realmente a quantidade de crédito que alega possuir e pretende ver restituído só surgiu com a Resolução nº 3401000.923, de 16/03/2016.

Assim, no presente caso, a Embargante apresentou seu pedido de restituição, acostando como documentação comprobatória do crédito o demonstrativo de fls. 04 e os DARF's de fls. 05 a 20 que, somados aos documentos solicitados pela unidade administrativa de jurisdição após a Resolução nº 3401000.923 nas três intimações relatadas, serviram para aferição do valor do crédito a ser restituído.

Ocorreu que a unidade administrativa de jurisdição reconheceu o crédito em montante inferior ao pleiteado pela Embargante, o que seria explicado, segundo a Embargante, por uma divergência de valores considerados no mês de março de 1999, pois existiriam pagamentos adicionais realizados pela Embargante que não foram considerados pela unidade administrativa de jurisdição.

Ao examinar o processo, percebo que tais comprovantes de recolhimento não foram acostados pela Embargante dentre os documentos de fls. 04 e 20 dos autos.

É bem verdade que essa pendência na apuração dos valores que foram recolhidos pela Embargante poderia ter sido evitada, caso a unidade administrativa de jurisdição, ao ter constatado que o valor reconhecido divergia do valor pleiteado, antes do retorno dos autos ao CARF, intimasse a Embargante a apresentar toda a documentação e informação que desse fundamento ao valor por ela solicitado, considerando inexistir nos autos comprovação para a totalidade do valor. Do mesmo modo, poderia ter sido evitada caso a Embargante, em uma das três intimações recebidas, tivesse complementado a documentação comprobatória deficiente nos autos, pela juntada das guias de recolhimento do mês de março de 1999, antes da conclusão dos trabalhos de verificação fiscal.

De qualquer maneira, a apresentação dos documentos de arrecadação pela Embargante, pela petição de fls. 2315 e seguintes, somente nessa fase processual, após a realização da diligência fiscal no curso do qual foi intimada por três vezes para apresentar os documentos demonstrativos de seu direito de crédito, não permitem ao Colegiado atestar a liquidez e certeza dos valores pleiteados pela Recorrente e a efetiva ocorrência de pagamento indevido ou maior que o devido (artigo 165, inciso I, do CTN), o que foi devidamente verificado pela unidade administrativa de jurisdição em relação aos demais indébitos cuja restituição foi requerida, conforme Informação Fiscal de fls. 2307 e seguintes.

Ante o exposto, em continuidade ao julgamento sobrestado por força da Resolução nº 3401000.923, de 16/03/2016, proponho ao Colegiado conhecer e dar provimento aos embargos de declaração opostos, com efeitos infringentes, para dar provimento parcial ao Recurso Voluntário interposto, no sentido de reconhecer o direito de crédito decorrente da declaração de inconstitucionalidade do artigo 3º, §1º, da Lei nº 9.718/1998, acolhendo o resultado da diligência realizada, conforme Informação Fiscal de fls. 2307 e seguintes.

Augusto Fiel Jorge d' Oliveira - Relator