



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

**Processo nº** 13836.000244/2005-24  
**Recurso nº** 153.994  
**Resolução nº** 3803-00.036 – 3ª Turma Especial  
**Data** 01 de fevereiro de 2010  
**Assunto** Solicitação de Diligência  
**Recorrente** FERNANDEZ S/A INDÚSTRIA DE PAPEL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**RESOLUÇÃO Nº 3803-00.036**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

RESOLVEM os membros da 3ª. **TURMA ESPECIAL da TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, acolhida a preliminar de decadência/prescrição do pedido de restituição relativamente aos pagamentos efetuados anteriormente a maio de 1999. No mérito, por maioria de votos, converteu-se o julgamento em diligência, nos termos do voto do Relator. Vencido o Conselheiro Alexandre Kern, que votou pelo improvimento do recurso. A advogada Michele Aparecida Mendes, OAB/SP nº 259.233, sustentou oralmente o recurso voluntário.

ALEXANDRE KERN - Presidente

HÉLCIO LAFETÁ REIS - Relator

Participaram ainda do presente julgamento os Conselheiros Belchior Melo de Sousa, Carlos Henrique Martins de Lima, Daniel Maurício Fedato e Rangel Perrucci Fiorin.

**Relatório**

Em 9 de junho de 2005, o contribuinte supra identificado protocolizou, junto à então Secretaria da Receita Federal, Pedido de Restituição relativo à contribuição para o PIS do período de fevereiro de 1999 a abril de 2000, considerando que houvera pagamento indevido

em face da não recepção da Lei nº 9.718/1998 pela Constituição Federal, tendo em vista a majoração de alíquotas da Cofins de 2% para 3% e o alargamento da base de cálculo das contribuições do PIS e da Cofins (fls. 1 a 2).

A Seção de Orientação e Análise Tributária (Saort) da então Delegacia da Receita Federal em Jundiaí/SP indeferiu o pedido, decidindo pela inexistência de pagamento indevido ou maior que o devido e pela impossibilidade de apreciação de alegações de inconstitucionalidade de lei na esfera administrativa (fls. 38 a 39).

Inconformado com tal decisão, o contribuinte apresentou manifestação de inconformidade (fls. 42 a 60), alegando, em síntese, que (...) *a norma insculpida na Lei nº 9.718 de 1998 não foi recepcionada pela Constituição de 1988, mesmo após a edição da Emenda Constitucional nº 20/98* (fl. 51).

Alegou o então Impugnante que o alargamento da base de cálculo do PIS, incluindo outras receitas além do faturamento, foi declarado inconstitucional pelo Pleno do Supremo Tribunal Federal, decisão essa que vincularia os aplicadores da lei.

A DRJ Campinas/SP indeferiu a solicitação com fundamento na extinção do direito do contribuinte de pleitear a repetição do indébito em decorrência do transcurso do prazo de cinco anos contados da data dos pagamentos efetuados (fls. 64 a 67).

Não resignado, o contribuinte recorre a este Conselho (fls. 70 a 99), repisa os mesmos argumentos e requer a reforma integral do acórdão recorrido, alegando sua nulidade em face da argüição de novos fundamentos para o indeferimento do pedido, além daqueles que se tornaram controversos a partir do despacho denegatório de seu direito exarado na repartição de origem.

Argumenta ainda o Recorrente que o direito creditório pleiteado não foi atingido pela decadência por se tratar de *solução jurídica conflituosa* que acarretaria a aplicação do dispositivo contido no art. 168, II, do CTN e não no art. 168, I, do mesmo código. Nesse entendimento, considera o Recorrente que o prazo de cinco anos para repetição do indébito deveria ser contado a partir da decisão definitiva do conflito.

Além disso, alega que o direito à restituição pode ser exercido em dez anos e que haveria impossibilidade de aplicação retroativa da Lei Complementar nº 118/2005, segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro HÉLCIO LAFÉTA REIS, Relator

O recurso é tempestivo, preenche as demais condições de admissibilidade e dele tomo conhecimento.

Trata-se de pedido de restituição de PIS formalizado em 9 de junho de 2005 relativo ao período de apuração iniciado em fevereiro de 1999 e finalizado em abril de 2000, com datas de vencimento do tributo de 15/03/1999 a 15/05/2000 (fls. 1 a 2).

O Recorrente alega que teria havido argüição de novos fundamentos no julgamento de primeira instância, além daqueles que se tornaram controversos a partir do



despacho denegatório de seu direito exarado na repartição de origem. Contudo, deve-se ressaltar que o instituto da decadência é matéria de ordem pública, passível, portanto, de ser enfrentada em qualquer momento processual.

Questões de ordem pública são aquelas em que o interesse protegido é do Estado e da sociedade e, via de regra, referem-se à existência e admissibilidade da ação e do processo, podendo ser suscitadas de ofício, a qualquer tempo e em qualquer grau de jurisdição, justamente por dizerem respeito à ordem pública.

### **I. Repetição de indébito. Decadência.**

Sobre o direito e os prazos para requerer a repetição do indébito, o CTN assim dispõe:

*Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:*

*I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;*

*II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;*

*III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.*

*(...)*

*Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:*

*I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3 da LCp nº 118, de 2005)*

*II - na hipótese do inciso III do artigo 165, da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória.*

Com base nos dispositivos acima reproduzidos, deduz-se que o direito de restituição de tributo pago a maior ou de forma indevida, situação em que supostamente se enquadraria o presente caso, se exaure após cinco anos contados da data da extinção do crédito tributário.

Infundadas as alegações do Recorrente de que deveria ser aplicada a hipótese prevista no inciso II do art. 168 acima reproduzido, pois o presente caso se refere a pagamentos espontâneos do tributo e não a reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória, devendo, portanto, ser analisado à luz do inciso I do mesmo artigo 168.



Como o PIS é tributo sujeito ao lançamento por homologação, a extinção do crédito tributário se dá no momento do pagamento antecipado, nos termos do § 1º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

*§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento.*

(...)

*§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

Portanto, o prazo de cinco anos para pleitear a repetição do indébito se inicia com o pagamento antecipado, pagamento esse que tem o condão de extinguir o crédito tributário sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

Esse entendimento, não obstante haver decisões judiciais e administrativas favoráveis à tese dos dez anos (5 anos para a homologação tácita + 5 anos para a restituição), tornou-se positivado com a edição da Lei Complementar nº 118/2005 que assim dispõe sobre a matéria:

*Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

*Art. 4º Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.*

Portanto, se dúvidas havia sobre o conteúdo do disposto no art. 168, I, do CTN, após a LC nº 118, essas se dissiparam frente ao comando expresso da lei.

Nos termos acima reproduzidos, o pagamento antecipado nos lançamentos por homologação marca o início do prazo decadencial para repetição do indébito e, por se tratar de regra expressamente interpretativa, aplica-se a fatos pretéritos, se valendo da hipótese de retroatividade prevista no art. 106, I, do CTN.

Vale ressaltar que, anteriormente à edição da Lei Complementar nº 118/2005, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) já havia consolidado entendimento no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos para a repetição de indébito, nos casos de lançamento por homologação, iniciar-se-ia a partir da homologação tácita ou expressa dos pagamentos antecipados, o que poderia alcançar dez anos contados da data do fato gerador do tributo.

Após a referida lei, o STJ decidiu pela inconstitucionalidade do art. 4º da LC nº 118/2005, na parte em que, remetendo ao art. 106, I, do CTN, determinaria a aplicação



retroativa do novo prazo quinquenal<sup>1</sup>. Dessa forma, ainda segundo o STJ, os indébitos anteriores à vigência da lei complementar se submeteriam ao prazo de dez anos, limitados a cinco anos a contar da vigência da mesma lei.

Considerando esse entendimento do STJ e tendo em vista a dicção da lei complementar e o art. 106, I, do CTN, há que se ressaltar que não cabe na esfera administrativa a discussão sobre a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de lei, nos termos contidos no art. 26-A e parágrafo único do Decreto nº 70.235/1972 (PAF), com redação dada pela Lei nº 11.941/2009, bem como no art. 62 e parágrafo único do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

O presente caso não se subsume em nenhuma das exceções que autorizam o afastamento da aplicação de lei, tratado internacional ou decreto por parte dos julgadores administrativos, exceções essas previstas nos atos normativos identificados no parágrafo anterior e assim definidas:

I – norma que já tenha sido declarada inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;

II – norma que fundamente crédito tributário objeto de:

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.

Ainda sobre a matéria, registre-se que o Supremo Tribunal Federal (STF) reconheceu a repercussão geral da discussão sobre a irretroatividade da Lei Complementar nº 118/2005<sup>2</sup>, mas até a presente data ainda não enfrentou o mérito da questão.

Por fim, saliente-se que a Procuradoria-Geral da Fazenda, no trabalho intitulado *Reflexões em torno dos chamados lançamentos por homologação e dos seus efeitos, nas exações sujeitas a tal regime*, afirma que a tese dos dez anos nunca teve sustentação, sendo esse o mesmo entendimento do tributarista Alberto Xavier, para quem o prazo para repetição do indébito é de cinco anos contados da data do pagamento indevido (RDDT nº 27, p. 8, dez/1997)<sup>3</sup>.

Quanto à discussão acerca do início da contagem do prazo a partir da decisão judicial que declarou a exação inconstitucional, transcrevo a seguir posicionamento doutrinário, amparado em decisão do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com o qual se alinha o presente julgamento:

<sup>1</sup> REsp nº 644.736/PE

<sup>2</sup> RE nº 561.908

<sup>3</sup> PAULSEN, Leandro. Direito tributário; Constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2008, p. 1.117 a 1.118.

*A Primeira Seção do STJ, quando do julgamento dos Embargos de Divergência no REsp 435.835-SC, em março de 2004, reconsiderou entendimento anterior para firmar posição, agora, no sentido de que a declaração de inconstitucionalidade não influi na contagem do prazo para repetição ou compensação. Entendemos que prevaleceu a melhor orientação. Isso porque o prazo não se altera em função do fundamento do pedido de repetição, de modo que a declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo, não tem implicação na sua contagem. Efetivamente, o direito à repetição não se origina da decisão do STF. (...) Está superada, pois, a posição anterior do STJ no sentido de que, em se tratando de tributo declarado inconstitucional, o prazo quinquenal seria contado da publicação da decisão do STF em ação direta ou da publicação da Resolução do Senado<sup>4</sup>.*

Constata-se no excerto acima que o prazo para repetição de indébito não sofre influência de declarações de inconstitucionalidade, regravando-se por norma própria, cujos contornos encontram-se plenamente delineados no Código Tributário Nacional (CTN), conforme anteriormente demonstrado.

Somente eventuais indébitos ainda passíveis de restituição poderiam sofrer a influência de declarações de inconstitucionalidade com efeitos *ex tunc* e *erga omnes*.

Indébitos já decaídos, pelo bem do princípio da segurança jurídica, não podem e nem devem submergir das cinzas para alterar situações juridicamente consolidadas, impassíveis de alterações supervenientes, salvo a existência de autorização legal ou judicial em sentido contrário, a que não se refere o presente caso.

Concluindo, uma vez reconhecido o transcurso do prazo decadencial para se pleitear a repetição do indébito, resta prejudicada a análise das demais matérias trazidas pelo Recorrente.

Contudo, da análise das cópias dos Documentos de Arrecadação de Receitas Federais – DARF – presentes às fls. 3 a 14, constata-se que, relativamente aos débitos com vencimento em 14/05/1999 (fl. 4), em 15/12/1999 (fl. 9) e em 14/01/2000 (fl. 10), houve pagamentos de parcelas com atraso, ocorridos em 30/06/2000, valores esses ainda passíveis de restituição, uma vez que o pedido do contribuinte fora protocolizado em 9 de junho de 2005.

Em relação a essas parcelas, resta perquirir acerca da materialidade do alegado indébito, o que será feito no próximo item.

## **II. Lei nº 9.718/1998. Inconstitucionalidade.**

Não obstante o contribuinte ter utilizado exaustivamente o termo “não-recepção” para se referir à alteração legislativa introduzida pela Lei nº 9.718/1998, tais referências serão aqui tratadas como alegações de inconstitucionalidade, uma vez que o instituto da não-recepção se reporta à legislação editada sob a égide da Constituição anterior que se encontraria em consonância com a nova ordem constitucional, sendo, portanto, recepcionada por esta.

Conforme anteriormente demonstrado, a presente análise se restringirá às parcelas dos débitos da contribuição social vencidos em 14/05/1999 (fl. 4), em 15/12/1999 (fl.

---

<sup>4</sup> idem, p. 1.111 a 1.112

9) e em 14/01/2000 (fl. 10), em relação às quais, quando da protocolização do pedido, ainda não havia se operado o decurso do prazo de cinco anos para a repetição do indébito.

A Lei nº 9.718/1998 foi publicada em novembro de 1998 quando vigia a redação original do art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, em que se previa apenas o faturamento como hipótese de incidência da contribuição social, não constando a possibilidade de alcançar outras receitas auferidas pela pessoa jurídica, o que veio a ocorrer somente em dezembro do mesmo ano por meio da Emenda Constitucional nº 20.

Em razão disso, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) já decidiu pela inconstitucionalidade da exação, conforme se depreende do excerto a seguir reproduzido:

*CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, 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. (STF, Plenário, RE 346.084/PR, DJ 02/09/2006) - Grifei*

De acordo com o entendimento do STF, o alargamento posterior da base de cálculo da contribuição de “faturamento” para “receita e faturamento”, operada por meio da Emenda Constitucional nº 20/1998, não teve o condão de convalidar legislação anterior que previa a incidência do PIS sobre a totalidade das receitas da pessoa jurídica.

Essa mesma interpretação consta dos Recursos Extraordinários nº 357.950/RS, 358.273/RS e 390.840/MG, o que denota estar aquele tribunal caminhando para a consolidação de tal entendimento.

Não se pode olvidar que o termo faturamento refere-se ao somatório das receitas decorrentes de vendas de mercadorias ou serviços, conforme se depreende do contido no art. 2º da Lei Complementar nº 70/1970, *in verbis*:

*Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza. (grifei)*

*Parágrafo único. Não integra a receita de que trata este artigo, para efeito de determinação da base de cálculo da contribuição, o valor:*

*a) do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal;*

*b) das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.*

Portanto, considerando que o art. 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, o conceito de faturamento não permite o alargamento da base de cálculo da contribuição para incluir outras receitas, mormente aquelas de caráter financeiro.

O fato de o Supremo Tribunal Federal ter considerado o conceito de faturamento equivalente ao de “receita bruta”<sup>5</sup> não pode ser interpretado como dilatação autorizada do alcance de tais institutos, pois o termo “receita bruta” foi considerado como coincidente com o de faturamento, ou seja, a totalidade das receitas provenientes da venda de mercadorias e serviços.

A possibilidade de tributar outras receitas somente passou a vigorar após a vigência da Emenda Constitucional nº 20/1998, quando se incluiu, dentre as hipóteses de fatos geradores das contribuições sociais, a “receita” genericamente considerada.

O Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – prevê dispensa, por parte dos julgadores, de observância de lei já declarada inconstitucional pelo Pleno do STF, a saber:

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

*I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão plenária definitiva do Supremo Tribunal Federal; (grifei)*

Diante do exposto, conclui-se que, tendo havido pagamento indevido passível de restituição decorrente da ampliação da base de cálculo do PIS julgada inconstitucional pelo Pleno do STF, restaria ao contribuinte o direito de repetição do indébito.

No entanto, conforme se verifica da documentação trazida aos autos, não há prova documental (livros fiscais, livros contábeis, etc.) que ateste que as parcelas dos débitos com vencimento em 14/05/1999 (fl. 4), em 15/12/1999 (fl. 9) e em 14/01/2000 (fl. 10), quitadas com atraso em 30/06/2000, se refiram ao alargamento da base de cálculo do PIS operado por meio da Lei nº 9.718/1998.

Consta dos autos somente uma planilha (fl. 2), elaborada pelo próprio contribuinte, em que se informam valores de “outras receitas” sem, contudo, identificá-las e comprová-las com documentação hábil e idônea.

<sup>5</sup> ADIn nº 1-1/DF

Dessa forma, para se decidir acerca do Pedido de Restituição formalizado pelo Recorrente, relativamente às parcelas quitadas em 30/06/2000, necessário se torna comprovar a natureza da base de cálculo da contribuição nesses casos, se se enquadra ou não no conceito de faturamento.

### III. Conclusão.

Diante do exposto, considerando o poder-dever atribuído ao julgador administrativo no sentido de determinar de ofício a realização de diligências ou perícias que julgar necessárias, em decorrência do princípio da oficialidade (art. 18 do Decreto nº 70.235/1972 – PAF), e tendo em vista que os elementos presentes nos autos impossibilitam uma análise conclusiva do objeto deste processo, **VOTO POR CONVERTER O JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA À REPARTIÇÃO DE ORIGEM**, com vistas a se obter o seguinte:

a) atestar a legitimidade dos documentos de arrecadação com pagamentos efetuados em 30/06/2000, presentes às fl. 4, 9 e 10, bem como confirmar o efetivo recolhimento dos respectivos valores aos cofres públicos;

b) submeter a matéria ora suscitada ao exame da autoridade fiscal para se confirmar ou não a natureza da receita que serviu de base de cálculo para os pagamentos do PIS identificados no item anterior, se se trata de outras receitas não compreendidas no conceito de faturamento, confirmando-se ou não os valores presentes na planilha elaborada pelo contribuinte (fl. 2);

c) cientificar o contribuinte acerca do resultado do exame requerido nos itens anteriores, oportunizando-lhe o prazo regulamentar para manifestação.



  
HÉLCIO LAFETÁ REIS