



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

**Processo n°** 13896.908393/2009-52  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** **3803-004.378 – 3ª Turma Especial**  
**Sessão de** 24 de julho de 2013  
**Matéria** COFINS - RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO  
**Embargante** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ELAINE LOPES DA SILVA S/C LTDA.

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Período de apuração: 01/04/2006 a 30/04/2006

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VÍCIOS. INOCORRÊNCIA. REFORMATIO IN PEJUS. IMPOSSIBILIDADE.**

Descabem Embargos de Declaração quando o acórdão não contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, nem for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma, não se prestando o recurso à prolação de nova decisão com evidente intuito de se obter *reformatio in pejus*.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, por negar provimento ao recurso. O conselheiro Corintho Oliveira Machado votou pelas conclusões.

(assinado digitalmente)

Corintho Oliveira Machado - Presidente.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corintho Oliveira Machado (Presidente), Hélcio Lafetá Reis (Relator), Belchior Melo de Sousa, João Alfredo Eduão Ferreira, Juliano Eduardo Lirani e Jorge Victor Rodrigues.

## **Relatório**

Trata-se de Embargos de Declaração interpostos pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) contra o Acórdão nº 3803-04.140, de 24 de abril de 2013, da 3ª Turma Especial da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), com fulcro no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RI/CARF).

O contribuinte apresentara Pedido de Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), em que pretendeu extinguir débito de sua titularidade com saldo credor da Cofins, pedido esse indeferido tanto na repartição de origem quanto na DRJ Campinas/SP.

No momento de apresentação da Manifestação de Inconformidade, manejada para se contrapor ao despacho decisório denegatório do seu direito, o contribuinte trouxe aos autos cópias, dentre outras, de Notas Fiscais de Serviços, do comprovante de pagamento de DARF, da DCTF original e da DCTF retificadora (fls. 11 a 59), documentos esses considerados, pela Delegacia de Julgamento, insuficientes à comprovação do direito creditório declarado.

Irresignado, o contribuinte recorreu a este Colegiado, tendo esta 3ª Turma Especial decidido por prover o recurso voluntário, em razão da apresentação, em sede de recurso, dos documentos contábeis e fiscais hábeis à comprovação do indébito.

Cientificada da decisão, a PGFN interpôs Embargos de Declaração, alegando a ocorrência de omissão no acórdão embargado, considerando que a Turma Especial não observara o fato de que, uma vez que a documentação comprobatória do direito creditório havia sido apresentada somente em sede de recurso, ela não teria sido objeto de apreciação por parte da Delegacia de Julgamento, o que caracterizaria supressão de instância.

Ressaltou o Embargante que a decisão da Delegacia de Julgamento havia se baseado na falta de provas do direito pleiteado, deficiência esta reconhecida pelo Relator do acórdão embargado, que assinalara que apenas com os documentos acostados em sede de impugnação não seria possível lastrear o indébito informado.

Dessa forma, concluiu o Embargante que, para um correto saneamento do processo, o ideal seria, com os documentos juntados pela empresa, serem os autos restituídos à repartição de origem, para análise da questão.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Hélcio Lafetá Reis

Os embargos são tempestivos<sup>1</sup> e deles tomo conhecimento.

<sup>1</sup> Portaria MF nº 527, de 9 de novembro de 2010  
(...)

Nos termos do art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009 (RI/CARF), 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 deveria pronunciar-se a Turma.

Ensina Humberto Theodoro Junior<sup>2</sup> que os Embargos de Declaração não visam à reforma do acórdão ou da sentença, admitindo-se a hipótese de alguma alteração no conteúdo do julgado, sem, entretanto, ocasionar um novo julgamento da causa, haja vista não ser esta a função desse remédio recursal.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que as funções dos embargos de declaração “são, somente, afastar do acórdão qualquer omissão necessária para a solução da lide, não permitir a obscuridade por acaso identificada e extinguir qualquer contradição entre premissa argumentada e conclusão”, não servindo “para forçar o ingresso na instância especial”<sup>3</sup>.

Conforme já decidiram o Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>4</sup> e o STJ<sup>5</sup>, somente em casos excepcionais, quando a decisão embargada encontra-se em total dessintonia com a matéria fática presente nos autos, contendo vícios insanáveis em razão da inexistência das premissas da decisão ou desprovida de fundamentação e, por conseguinte, passível de anulação, vislumbra-se a possibilidade de se acolherem os embargos de declaração com efeitos infringentes.

Feito o restrito resumo acima acerca da natureza dos embargos de declaração, passa-se à análise dos embargos interpostos pela PGFN.

Segundo o Embargante, esta 3ª Turma Especial teria decidido no acórdão embargado com base em elementos probatórios não apreciados na primeira instância do Processo Administrativo Fiscal (PAF), o que configuraria, de acordo com suas palavras, supressão de instância, a exigir que o processo retornasse à repartição de origem para prolação de novo despacho decisório.

A supressão de instância é uma irregularidade decorrente do julgamento de determinada matéria por uma instância superior, sem que a instância inferior a tivesse

---

§ 3º Os Procuradores da Fazenda Nacional serão considerados intimados pessoalmente das decisões do CARF, com o término do prazo de 30 (trinta) dias contados da data em que os respectivos autos forem entregues à PGFN na forma deste artigo.

<sup>2</sup> THEODORO JUNIOR. Humberto. Curso de Direito Processual Civil. 41ª ed. Rio de Janeiro: Ed.Forense. 2004, p. 560 e ss.

<sup>3</sup> Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Agravo De Instrumento nº 659677, processo: 200500270696SP, Primeira Turma: 28/06/2005.

<sup>4</sup> ARE 738259 AgR-ED / DF - DISTRITO FEDERAL, EMB.DECL. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO, Relator(a): Min. RICARDO LEWANDOWSKI, j. 18/06/2013, Segunda Turma; RE 372975 AgR-ED / SP - SÃO PAULO, EMB.DECL. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, j. 21/05/2013, Segunda Turma; ARE 664537 AgR-ED / BA - BAHIA, EMB.DECL. NO AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO, Relator(a): Min. TEORI ZAVASCKI, j. 16/04/2013, Segunda Turma etc.

<sup>5</sup> EDcl no AgRg no HC 183515 / DF, EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO HABEAS CORPUS 2010/0159066-4, Relator(a) Ministro OG FERNANDES, SEXTA TURMA, j. 20/06/2013

examinado, o que configura afronta ao princípio constitucional da ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal<sup>6</sup>).

*Como se vê, a garantia de defesa é a coluna mestra do processo administrativo. A cientificação do processo ao administrado, a oportunidade para contestar e contraditar, a de produzir provas e acompanhar a respectiva instrução e a utilização dos recursos cabíveis, constituem requisitos mínimos para a regularidade processual.<sup>7</sup>*

O Superior Tribunal de Justiça (STJ)<sup>8</sup> e o Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>9</sup> já assentaram que a supressão de instância deve ser rechaçada por configurar medida contrária aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

Feitas essas considerações, passa-se à análise do mérito dos embargos da Fazenda Nacional.

No que se refere aos fundamentos fáticos analisados no acórdão embargado, vale destacar que, na Manifestação de Inconformidade, o contribuinte já havia trazido aos autos cópias de Notas Fiscais de Serviços, do comprovante de pagamento de DARF, da DCTF original e da DCTF retificadora (fls. 11 a 59), conjunto probatório esse que, a meu ver, já se constituía razoável indício de prova material, mas que fora totalmente desconsiderado pela Delegacia de Julgamento.

Considerando o contido no art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>10</sup>, a autoridade julgadora *a quo* poderia ter convertido o julgamento em diligência à repartição para se confirmarem os dados então trazidos aos autos pelo contribuinte, mas assim não procedera.

O § 4º, alínea “c”, do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972, autoriza o julgador administrativo de segunda instância (CARF) a acatar as provas trazidas aos autos após a manifestação de inconformidade (impugnação) quando se destinar a contrapor fatos ou razões apresentados pela Delegacia de Julgamento.

Conforme constou do voto condutor do acórdão embargado, “[nos] casos da espécie ao ora analisado, em que os pedidos de ressarcimento/restituição e as declarações de compensação são analisados por meio de processamento eletrônico, a partir de cruzamento dos dados existentes nas informações até então prestadas pelo interessado, a questão da prova documental é suscitada somente na decisão de primeira instância, situação essa que faz incidir a ressalva presente na alínea “c” do § 4º do art. 16 do Decreto nº 70.235, de 1972 (PAF), dado que o Recorrente está apresentando provas em contraposição às razões posteriormente trazidas aos autos pela Delegacia de Julgamento.” (fl. 219)

<sup>6</sup> Art. 5º (...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

<sup>7</sup> BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. Da prova no processo administrativo tributário. São Paulo, LTr, 1992, p. 75.

<sup>8</sup> AgRg no REsp 1241717/PR, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 3/5/2011; AgRg no REsp 1104116/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 12/5/2009; AgRg 939714/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 12/2/2008 etc.

<sup>9</sup> HC 101754/PE, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 8/6/2010.

<sup>10</sup> 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

Encontra-se demonstrado no referido voto que os dados presentes nos elementos probatórios então trazidos aos autos, somados àqueles apresentados junto à manifestação de inconformidade, foram plenamente satisfativos à análise do direito creditório, não tendo remanescido qualquer dúvida que pudesse indicar a necessidade de retorno dos autos à primeira instância administrativa para nova apreciação.

Nesse sentido, este Colegiado, dada a incoerência de dúvida quanto à existência do direito creditório pleiteado, encontrava-se apta a decidir naquele momento, como efetivamente o fez.

Caso se acatassem as alegações do Embargante no que tange à alegada supressão de instância, ter-se-ia, em tese, por configurada ofensa ao princípio da ampla defesa.

De acordo com o art. 59, inciso II, do Decreto nº 70.235, de 1972<sup>11</sup>, que disciplina o Processo Administrativo Fiscal (PAF), as decisões proferidas pela autoridade administrativa com preterição do direito de defesa são nulas, tratando-se, de acordo com posição do STJ<sup>12</sup>, de matéria de ordem pública passível de reconhecimento de ofício.

Nesse sentido, caso se acolhessem os embargos, inexoravelmente, ter-se-ia que se decretar a nulidade do acórdão embargado, em razão da afronta ao princípio constitucional, por força da regra do PAF acima apontada.

Contudo, nos termos do § 3º do mesmo art. 59 do PAF, “[quando] puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”

Verifica-se desse dispositivo que, como no presente caso, em que a decisão embargada fora plenamente favorável ao então recorrente, há determinação legal no sentido de se vedar a repetição do ato administrativo ou o suprimento da falta eventualmente ocorrida.

Ainda que eventual declaração de nulidade não aproveitasse ao sujeito passivo, uma vez que a decisão embargada lhe fora plenamente satisfativa, não se pode ignorar que, no presente caso, está-se diante de acórdão prolatado a partir de recurso voluntário, e não de recurso de ofício, restando, por conseguinte, controvertida nos autos apenas a matéria de interesse do contribuinte.

O Embargante se vale dos embargos de declaração para promover nova apreciação da matéria, com o fito de obter uma decisão menos favorável ao contribuinte – somente com esse objetivo se vislumbra o interesse da PGFN de manejar os presentes embargos de declaração.

Contudo, conforme nos ensina Marcos Vinicius Neder e Maria Teresa Martinez López, nos casos da espécie, o Fisco tivera a oportunidade de investigar plenamente a situação contábil-fiscal do contribuinte quando da instrução do processo, sendo que, após a

---

<sup>11</sup> Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

<sup>12</sup> AgRg no Ag 939714/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, j. 12/2/2008.

interposição de recurso pelo contribuinte, recurso esse manejado para se obter uma decisão mais favorável, “[é] injusto e mesmo ilógico piorar-lhe a situação em benefício do Fisco”<sup>13</sup>

Caso aqui se decidisse por decretar a nulidade do acórdão embargado, por ofensa ao princípio da ampla defesa, as possíveis novas decisões que viessem a ser prolatadas na origem e/ou na delegacia de julgamento – e somente nessa hipótese, repise-se, se vislumbra uma finalidade para os presentes embargos – poderiam, em tese, suscitar novas questões, não apreciadas por esta 3ª Turma Especial, que os levassem a concluir pela negativa, ainda que parcial, do direito pleiteado pelo contribuinte, o que configuraria hipótese de *reformatio in pejus* ou, no dizer de José Antônio Martinez Alonso<sup>14</sup>, “reforma para pior”.

Note-se que a possibilidade de *reformatio in pejus* anteriormente prevista no parágrafo único do art. 15 do PAF<sup>15</sup>, foi revogada pela Medida Provisória nº 449, de 2008, evidenciando o não cabimento dessa figura no vigente Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Além disso, nos termos do art. 17 do PAF<sup>16</sup>, a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada não impugnada, situação essa que “[limita] a competência da autoridade ao pedido do contribuinte, não podendo transbordar de tal competência, sob pena de vício administrativo”<sup>17</sup>

*[Assim] como o início da atividade fiscal exclui a espontaneidade, a provocação da revisão pelo contribuinte exclui a ‘oficialidade’ da revisão administrativa, vinculando a Administração Pública no sentido de que, caso altere o lançamento, somente o faça validamente se o for para beneficiar o contribuinte. Nunca para prejudicá-lo.”<sup>18</sup>.*

Neste ponto, vale destacar que a própria PGFN já se manifestou desfavoravelmente à *reformatio in pejus*, quando da edição do Parecer PGFN/CAT nº 2078, de 1997, nos seguintes termos: “24. A sistemática do processo administrativo fiscal, como posta pelo Decreto n. 70.235/72 com alterações posteriores, impõe que a decisão final jamais será mais gravosa para o contribuinte do que a decisão de primeira instância.”

Ainda que o ato normativo acima se reporte à decisão de primeira instância, há que se interpretar o presente caso com base em tudo acima dito, considerando que, já tendo havido um julgamento de segunda instância plenamente favorável ao contribuinte-recorrente,

<sup>13</sup> NEDER, Marcos Vinicius; LÓPEZ, Maria Teresa Martinez. Processo administrativo fiscal federal comentado. São Paulo: Dialética, 2002, p. 344.

<sup>14</sup> ALONSO, José Antônio Martinez. Dicionário de latim jurídico e frases jurídicas. Vitória: Instituto Histórico e Geográfico do Espírito Santo, 1998, p. 308.

<sup>15</sup> Art. 15 (...)

Parágrafo único. Na hipótese de devolução do prazo para impugnação do agravamento da exigência inicial, decorrente de decisão de primeira instância, o prazo para apresentação de nova impugnação, começará a fluir a partir da ciência dessa decisão. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993) (Vide Medida Provisória nº 232, de 2004) (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

<sup>16</sup> Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

<sup>17</sup> COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. Os recursos e demais meios de revisão das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal. In: PAULA, Rodrigo Francisco de (coord.). Processo administrativo fiscal federal. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 295.

<sup>18</sup> COLNAGO, Cláudio de Oliveira Santos. Os recursos e demais meios de revisão das decisões proferidas no âmbito do processo administrativo fiscal. In: PAULA, Rodrigo Francisco de (coord.). Processo administrativo fiscal federal. Belo Horizonte: Del Rey, 2006, p. 295.

Processo nº 13896.908393/2009-52  
Acórdão n.º **3803-004.378**

**S3-TE03**  
Fl. 234

---

inexiste previsão normativa autorizando o manejo dos embargos de declaração para se reformar o acórdão embargado, franqueando à Administração tributária a possibilidade de decidir desfavoravelmente ao contribuinte, em evidente *reformatio in pejus*.

Diante do exposto, voto por REJEITAR os embargos, em razão da inexistência da omissão alegada pela PGFN, bem como da impossibilidade de se manejarem os embargos de declaração com o fito de se obter reforma para pior da situação do contribuinte-recorrente.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Hélcio Lafetá Reis - Relator