



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 10880.916639/2010-84
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº **3002-001.202 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária**
Sessão de 07 de abril de 2020
Recorrente J CARDOSO CONSULTORIA TRIBUTÁRIA S/C LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Data do fato gerador: 13/04/2000

HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. INOCORRÊNCIA.

Não decorrendo 5 (cinco) anos entre a data do protocolo do pedido de compensação e a data da ciência do Despacho Decisório denegatório, não ocorre homologação tácita, nos termos do §5º, do art. 74, da Lei 9430/96.

PRAZO DE 360 DIAS. LEI Nº 11.457/2007. PRAZO IMPRÓPRIO. PRECLUSÃO. INOCORRÊNCIA.

O prazo de 360 dias, estabelecido na Lei nº 11.457/2007, trata-se de um prazo impróprio, isto é, fixado na lei apenas como parâmetro para a prática do ato, tendo em vista que não foi estabelecida qualquer sanção na hipótese de seu descumprimento. O ato praticado além do prazo impróprio é válido e eficaz, não tendo, portanto, o condão de encerrar o trâmite processual.

COMPENSAÇÃO. DCOMP ENTREGUE APÓS PRAZO REPETIÇÃO DE INDÉBITO. POSSIBILIDADE.

O sujeito passivo poderá apresentar declaração de compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 10 (dez) anos ou 5 (cinco) anos, conforme o caso, desde que referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado à RFB antes do transcurso do referido prazo, de acordo com o parágrafo único, do art. 68, da Instrução Normativa nº 1.717/17.

Dessa forma, o prazo prescricional deve ser apurado levando-se em conta a data da transmissão do PER/Dcomp inicial com a informação do crédito e não a data das Dcomp's posteriores.

INCONSTITUCIONALIDADE LEI TRIBUTÁRIA. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. APLICAÇÃO DA SÚMULA CARF Nº 2.

Súmula CARF nº. 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Ademais, o STF já teve oportunidade, no julgamento do RE nº 377.457/PR, sob a sistemática de repercussão geral, de pacificar o entendimento de que a isenção da Cofins, prevista no art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, foi validamente revogada pelo art. 56, da Lei 9.430/96.

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

Data do fato gerador: 13/04/2000

CERTEZA E LIQUIDEZ DO CRÉDITO. ÔNUS DA PROVA.

É do contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito pleiteado.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(assinado digitalmente)

Larissa Nunes Girard - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Larissa Nunes Girard (Presidente), Maria Eduarda Alencar Câmara Simões, Sabrina Coutinho Barbosa e Carlos Alberto da Silva Esteves.

Relatório

Por bem retratar as vicissitudes do presente processo, reproduz-se o relatório do Acórdão recorrido:

“DA DECLARAÇÃO DE COMPENSAÇÃO

Trata o presente processo de Declaração de Compensação DCOMP n.º 19429.83654.270605.1.3.040425, fls. 01 a 02, na qual a Interessada pretende compensar débitos de PIS – código 810902 no valor total de R\$ 14,86, e COFINS – código 217201 no valor total de R\$ 83,47, ambos do período de apuração maio/2005, com crédito decorrente de pagamento indevido ou a maior de COFINS, recolhido através de DARF em 13/04/2000, código de receita 2172, no montante de R\$ 61.707,27.

Cabe observar que consta, nesta DCOMP, no campo “Crédito Original na Data da Transmissão” o valor de R\$ 47.636,14, e no campo “Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP” o valor de R\$ 44,26.

Consta também a informação de que o crédito foi informado no PER/DCOMP inicial de n.º 36909.96101.140404.1.2.041727.

DO DESPACHO DECISÓRIO

Transmitida em 27/06/2005, a declaração em tela foi analisada de forma eletrônica pelo sistema de processamento da Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB, e foi emitido o Despacho Decisório n.º de Rastreamento 861834124, fl. 03, assinado pelo titular da unidade de jurisdição do Contribuinte.

De acordo com o Despacho Decisório, a compensação não foi homologada, pois, embora localizado o pagamento do DARF indicado na DCOMP em análise, os créditos foram integralmente utilizados para quitação de débitos do Contribuinte, não restando crédito disponível para compensação do débito informado na DCOMP.

DA MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE

Cientificada em 23/04/2010, fl. 06, a empresa interpôs tempestivamente, conforme despacho de fl. 18, a Manifestação de Inconfornidade de fls. 07 a 09 com a juntada de cópia do Despacho Decisório, fl. 10, Documento de identificação de sócio, fl. 11, e Instrumento Particular de Constituição, fls. 12/17.

Insurge-se contra o ato que indeferiu o pedido de restituição do montante original de R\$ 61.707,27, da COFINS, documento n.º 36909.96101.140404.1.2.041727, bem como contra o indeferimento das compensações objeto do presente PER/DCOMP n.º 19429.83654.270605.1.3.040425, com base nas alegações a seguir sintetizadas:

O pedido de restituição original, contra o qual tais tributos foram compensados e foram objeto do presente indeferimento, teve como objeto reaver valor pago a título de COFINS correspondente ao período de apuração de 31/03/2000, recolhido em 13/04/2000.

A contribuição social COFINS foi criada pela Lei Complementar n.º 70/91, e, simultaneamente à sua criação, no mesmo diploma legal que a instituiu, o inciso II do artigo 6.º, retirou do campo de incidência as sociedades civis de prestação

de serviços profissionais, contribuintes da mesma natureza da Manifestante, mencionadas no artigo 1º do Decreto-lei nº 2397/87 (transcreve dispositivos legais citados).

Com o advento da Lei nº 9430, em dezembro de 1996, pretendeu-se incluir as sociedades civis acima citadas entre aquelas tributadas nas normas baixadas pela Lei Complementar nº 70/91 (transcreve o artigo 56 da Lei nº 9430/96).

Tal fato descumpriu comando constitucional, expresso no artigo 146, inciso III, que exige lei complementar para estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Discorre sobre as isenções e argumenta que toda isenção de caráter subjetivo refere-se à liberação tributária do sujeito passivo da obrigação tributária.

No caso, a norma que concedeu o benefício às sociedades civis, no artigo 6º, inciso II, da LC 70/91, interferiu definitivamente na definição de contribuintes da COFINS, excluindo-as.

À luz do preceito do artigo 146, III, da CF/88, a introdução das sociedades civis dentre as sujeitas às normas de incidência da COFINS demanda, expressamente, que seja feita por lei complementar. Portanto, a Lei nº 9430/96 pretendeu, erroneamente, extinguir o benefício concedido na LC 70/91.

Diante do exposto, o pagamento da COFINS, feito em 13/04/2000, deve ser reconhecido como indevido, por falta de base legal para sua existência, devendo ser acatado o pedido de sua restituição, e, ainda, homologadas as compensações regularmente feitas contra essa verba.”

Em sequência, analisando as argumentações apresentadas pela contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo I (DRJ/SP1) julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade, por decisão que possui a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL COFINS

Data do fato gerador: 13/04/2000

PAGAMENTO A MAIOR. INOCORRÊNCIA. COMPENSAÇÃO. NÃO HOMOLOGAÇÃO.

Somente podem ser objeto de compensação créditos líquidos e certos, cuja comprovação da disponibilidade deve ser efetuada pelo Contribuinte, sob pena de não ter seu crédito reconhecido.

Tendo sido o pagamento constante do DARF, ao qual foi atribuído o crédito utilizado na DCOMP, integralmente alocado para a quitação de débitos confessados pelo Contribuinte, não cabe reforma do Despacho Decisório que não homologou a compensação.

A insuficiência da apresentação de prova inequívoca mediante documentação hábil e idônea, com vistas a comprovar a existência de crédito proveniente de recolhimento indevido ou a maior, acarreta a negativa de reconhecimento do direito creditório e, por consequência, a não-homologação da compensação declarada, em face da impossibilidade da autoridade administrativa aferir a liquidez e certeza do pretense crédito.

**ISENÇÃO. SOCIEDADE CIVIL DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.
REVOGAÇÃO.**

A isenção da COFINS que beneficiava as sociedades civis de profissão legalmente regulamentada, prevista na Lei Complementar nº 70, de 1991, deixou de vigorar com a publicação da Lei nº 9.430, de 1996.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E ILEGALIDADE. INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação, ou deixar de observar lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade, cujo reconhecimento encontra-se na esfera de competência do Poder Judiciário.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Cientificada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 34/40), no qual requereu a reforma do Acórdão recorrido, alegando a ocorrência da homologação tácita, o descumprimento do prazo de 360 dias estabelecido pelo art. 24 da Lei nº 11.457/07, que a restituição foi pleiteada dentro do prazo prescricional e, por fim, a inconstitucionalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96, que revogou a isenção prevista na Lei Complementar nº 70 de 1991.

É o relatório, em síntese.

Voto

Conselheiro Carlos Alberto da Silva Esteves - Relator

O direito creditório envolvido no presente processo encontra-se dentro do limite de alçada das Turmas Extraordinárias, conforme disposto no art. 23-B do RICARF.

O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele tomo conhecimento.

Inicialmente, há que se consignar que a ora recorrente trouxe em seu Voluntário alegações preliminares, tais como: a homologação tácita, o descumprimento do prazo de 360 dias previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/07 e a prescrição dos débitos. Entretanto, tais alegações não se constituem em preliminares, mas em prejudiciais de mérito. Por isso, serão tratadas dessa maneira neste voto.

A homologação tácita ocorre pelo transcurso do prazo estipulado no § 5º, do art. 74, da Lei nº 9.430/96 sem que a administração tributária tenha se manifestado explicitamente sobre a homologação ou não da compensação:

Art. 74. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive os judiciais com trânsito em julgado, relativo a tributo ou contribuição administrado pela Secretaria da

Receita Federal, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados por aquele Órgão. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002)

.....
§ 5º O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

.....
(grifo nosso)

Dessa forma, não assiste razão à contribuinte quanto a ter ocorrido a homologação tácita da Dcomp sob análise neste processo, tendo em vista que a Dcomp foi transmitida à RFB em 27 de junho de 2005 e a ciência do Despacho Decisório denegatório ocorreu em 23 de abril de 2010 (fl. 06), ou seja, a administração tributária se manifestou expressamente ainda dentro do prazo previsto na legislação de regência.

Quanto ao art. 24 da Lei nº 11.457/2007, é cediço que tal comando legal insere-se em um contexto que busca dotar de maior celeridade o processo administrativo, em consonância com os princípios constitucionais que regem a matéria. Entretanto, a referida regra, embora tenha estabelecido um prazo para emissão de decisões administrativas, não fixou quaisquer sanções ou penalidades à administração tributária pelo seu descumprimento, muito menos estabeleceu como consequência a extinção do processo ou a preclusão, decadência ou prescrição de seu poder/dever.

Com efeito, pode-se afirmar que o prazo fixado pelo art. 24 da Lei nº 11.457/2007 se constitui no que a doutrina convencionou nomear como prazo impróprio. Esses prazos são aqueles fixados aos órgãos do judiciário ou da administração, que a ausência de observância não gera consequência processual. São prazos, por exemplo, a serem observados pelo juiz, serventuários, escrivães, assim como muitos dos concedidos ao Ministério Público, quando atua como fiscal da lei, onde a sua inobservância, apesar de não acarretar o que se chama de desvalia em matéria processual e, tampouco, preclusão, acarreta aos responsáveis por sua não observância possíveis sanções administrativas, conforme a análise do caso concreto e justificativa aplicável.

Assim sendo, não pode prosperar as alegações da contribuinte no sentido de ver reconhecida a homologação tácita da declaração de compensação por não ter sido respeitado o prazo previsto no art. 24 da Lei nº 11.457/96, pois, como já mencionado, esse é um prazo impróprio e, por outro lado, tal dispositivo, diferentemente do afirmado pela recorrente, não teve o condão de alterar ou revogar o prazo específico previsto no § 5º, do art.74, da Lei nº 9.430/96.

Seguindo em seu Voluntário, a recorrente se insurgiu contra a afirmação constante do voto condutor do Acórdão recorrido de que encontrava-se extinto o direito da contribuinte pleitear a repetição do indébito no momento da transmissão da Dcomp sob análise, pois haveria transcorrido mais de 5 anos após o pagamento.

Nesse ponto, não há como se concordar com o entendimento da instância *a quo*. Em realidade, o sujeito passivo poderá apresentar declaração de compensação que tenha por objeto crédito apurado ou decorrente de pagamento efetuado há mais de 5 (cinco) anos, desde que o referido crédito tenha sido objeto de pedido de restituição ou de ressarcimento apresentado

à RFB antes do transcurso desse prazo, de acordo com o parágrafo único, do art. 68, da Instrução Normativa n.º 1.717/17.

Desse modo, o prazo prescricional deve ser apurado levando-se em conta a data da transmissão do PER/Dcomp inicial com a informação do crédito e não a data das Dcomp's posteriores. No caso concreto, o PER/Dcomp inicial foi transmitido em 14 de abril de 2004 e o suposto pagamento indevido teria ocorrido em 13 de abril de 2000, assim, nesse momento, a contribuinte gozava de pleno direito de pleitear a restituição do indébito.

Entretanto, o próprio voto condutor do Acórdão recorrido menciona que sua afirmação não foi objeto do Despacho Decisório. Por oportuno, reproduz-se excerto:

“Neste momento, cabe destacar que no caso em análise, e conforme já constatado acima, o Contribuinte indicou como origem do crédito o DARF de COFINS código de receita 2172, arrecadado em 13/04/2000. Ou seja, na data de protocolo da declaração de compensação, em 27/06/2005, encontrava-se extinto o direito de pleitear a restituição/compensação de quaisquer recolhimentos efetuados, tendo em vista o transcurso do prazo de cinco anos para pleitear a repetição do indébito, o que também enseja a não homologação da compensação declarada.

Observa-se que apesar do Despacho Decisório não apontar como fundamento do indeferimento o decurso do prazo para pleitear a compensação, tal fato é irrelevante, vez que a não homologação foi decorrente do DARF indicado no PER/DCOMP ter sido integralmente utilizado totalmente para quitação de débito do Contribuinte, referente ao período de apuração 31/03/2000 e Código de Receita 2172.

(grifo nosso)

Com efeito, o erro interpretativo cometido pela primeira instância não maculou o Despacho Decisório exarado e, nem mesmo, o Acórdão recorrido, pois a questão fundamental para as conclusões chegadas por ambos se basearam na inexistência de crédito restituível e na falta de apresentação de provas válidas desse suposto crédito.

Outra alegação recursal se refere a revogação da isenção das sociedades civis ter sido realizada por lei ordinária, enquanto que o benefício teria sido outorgado por lei complementar, o que, no seu entender, não poderia ocorrer no ordenamento jurídico pátrio. Tal consideração da contribuinte equivale a pedir o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 56, da Lei n.º 9.430/96. Entretanto, este Conselho não pode se manifestar sobre inconstitucionalidade, porque o julgamento administrativo trata da aplicação da legislação tributária como apresentada no sistema jurídico. Dessa maneira, a norma válida e eficaz, assim entendida a promulgada e publicada, dotada de presunção de correção formal e material, não pode ser desconsiderada pelo julgador. Nesse sentido, dispõe o art. 62, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

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.

A instância administrativa não é o foro adequado para discussões a respeito de ilegalidade ou inconstitucionalidade de leis legitimamente inseridas no ordenamento jurídico pátrio, por absoluta falta de competência das autoridades administrativas a essa função, que é reservada pela Constituição Federal em caráter exclusivo ao Poder Judiciário.

É inócuo, portanto, suscitar tais alegações no âmbito administrativo, pois o julgador não pode delas tomar conhecimento. Em consonância com esse ditame, vejamos o teor da Súmula CARF n.º 2:

Súmula CARF n.º 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Assim sendo, não se deveria tomar conhecimento dessa alegação de inconstitucionalidade do art. 56, da Lei n.º 9.430/96, entretanto, no caso específico, o próprio Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade, no julgamento do RE n.º 377.457/PR, sob a sistemática de repercussão geral, de pacificar o entendimento de que a isenção da Cofins, prevista no art. 6º, II, da Lei Complementar n.º 70/91, foi validamente revogada pelo art. 56, da Lei 9.430/96:

Teses de Repercussão Geral

RE 377457 - *É legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, dado que a LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. Obs: Redação da tese aprovada nos termos do item 2 da Ata da 12ª Sessão Administrativa do STF, realizada em 09/12/2015.*

Portanto, no caso concreto, a tese da contribuinte, que alicerçaria o seu pedido de restituição, não subsiste. Por outro lado, embora a questão analisada anteriormente seja suficiente para a negativa do pleito recursal, o voto condutor do Acórdão recorrido também fundamentou sua decisão na falta de comprovação da liquidez e certeza do suposto crédito.

De fato, o art. 373 do Código de Processo Civil (CPC) 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. Ou seja, em regra, incumbe à parte fornecer os elementos de prova das alegações que fizer, visando prover o julgador com os meios necessários para o seu convencimento, quanto à veracidade do fato deduzido como base da sua pretensão.

Seguindo essa mesma linha, o art. 36 da Lei n.º 9.784, de 1999, que regula os processos administrativos federais, dispõe que cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

Quanto ao processo administrativo fiscal, o art. 16 do Decreto 70.235/72 assim estabelece:

Art. 16. A impugnação mencionará:

I - omissis

.....
III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Inciso com redação dada pela Lei nº 8.748, de 9/12/1993)

.....
§ 1º omissis

.....
§ 4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que:

- a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior;*
 - b) refira - se a fato ou a direito superveniente;*
 - c) destine - se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Parágrafo acrescido pela Lei nº 9.532, de 10/12/1997)*
-

Como se percebe dos dispositivos citados, o dever de provar incumbe a quem alega. Assim, creio que o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e em processos decorrentes de pedido de restituição, ressarcimento e compensação. Nestes, cabe ao contribuinte provar a liquidez e a certeza do seu crédito, naqueles, cabe ao fisco provar a ocorrência do fato gerador.

Por certo, não se pode olvidar do Princípio da Verdade Material, que norteia o processo administrativo, devendo o julgador buscar o esclarecimento dos fatos, adotando as providências necessárias no sentido de firmar sua convicção quanto a verdade real. Contudo, a atuação do julgador somente pode ocorrer de forma subsidiária à atividade probatória, que deve ser desempenhada pelas partes.

Assim, não pode o julgador usurpar a competência da autoridade fiscal e intentar produzir provas, que validem um lançamento fiscal fracamente instruído, assim como, lhe é vedado desincumbir, pela sua atuação ativa no processo, o sujeito passivo de trazer aos autos o conjunto probatório mínimo necessário para comprovar o seu direito creditório.

Dessa forma, a busca pela verdade material não pode ser entendida como ilimitada. Em realidade, nenhum Princípio é soberano e outros também regem o processo administrativo, tais como: os Princípios da Celeridade, Imparcialidade, Eficiência, Moralidade, Legalidade, Segurança Jurídica, dentre outros. Por conseguinte, será lastreado nas circunstâncias fáticas do caso concreto, que o julgador deverá ponderar e sopesar a influência de cada um dos diversos Princípios, visando a maior justiça em seu julgamento.

No caso concreto ora analisado, a contribuinte não se desincumbiu do ônus de comprovar a liquidez e certeza do crédito pleiteado, pois não carrou aos autos nenhuma prova válida da sua existência.

Assim sendo, por todo o exposto, voto no sentido de negar provimento ao Recurso Voluntário e não reconhecer o direito creditório.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto da Silva Esteves