



**Ministério da Economia**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**



**Processo nº** 10880.916640/2010-17  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.201 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 07 de abril de 2020  
**Recorrente** J CARDOSO ASSESSORIA TRIBUTÁRIA 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 07658.51983.311005.1.3.042733, fls. 01 a 02, na qual a Interessada pretende compensar débitos de IRPJ – código 208901 No valor total de R\$ 501,00, e CSLL – código 237201 no valor total de R\$ 813,00, ambos do período de apuração 3º trimestre/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\$ 46.858,44, e no campo “Total do Crédito Original Utilizado nesta DCOMP” o valor de R\$ 417,20.*

*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 31/10/2005, 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 861834138, 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 07658.51983.311005.1.3.042733, 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 6º, 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 pretensio 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. 35/40), 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 n.º 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 n.º 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