



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



**Processo nº** 11080.916878/2009-89  
**Recurso nº** Voluntário  
**Acórdão nº** 3002-001.127 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Turma Extraordinária  
**Sessão de** 12 de março de 2020  
**Recorrente** CLINICA DE GINECOLOGIA TEIXEIRA SOCIEDADE SIMPLES  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 11/10/2000

COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS DE PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/1991. VIGÊNCIA.

A isenção estabelecida pelo art. 6º da Lei Complementar nº 70/1991 produziu efeitos de 1º de abril de 1992 até 31 de março de 1997.

Em agosto/2018, o STF determinou a certificação do trânsito em julgado do RE 377.457-PR, afetado pela repercussão geral, no qual se decidiu pela constitucionalidade da revogação dessa isenção pela Lei nº 9.430/1996.

INCONSTITUCIONALIDADE. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO. SÚMULA CARF Nº 2.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

RESTITUIÇÃO. ÔNUS PROBATÓRIO DO CONTRIBUINTE.

Pertence ao contribuinte o ônus de comprovar a certeza e a liquidez do crédito para o qual pleiteia restituição.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário, não conhecendo dos argumentos relativos a prazo prescricional, vedação à compensação de tributos de espécies diferentes e inconstitucionalidade de norma tributária e, no mérito, em negar-lhe provimento.

*(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**

Adoto o relatório do Acórdão recorrido por bem retratar as vicissitudes do presente processo:

*"Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra Despacho Decisório emitido eletronicamente pela DRF Porto Alegre - RS em exame de Declaração de Compensação enviada pela empresa, nos quais não foi homologado o encontro de contas por ausência/insuficiência de créditos oponíveis contra o Fisco.*

*A interessada contesta a decisão administrativa alegando, preliminarmente, alega a incompetência do órgão julgador porque a DRF em Porto Alegre - RS não poderia julgar em 1ª instância o pleito de restituição/compensação, cabendo à DRJ jurisdicionante este mister, nos termos do art.25 do Decreto 70.235, de 06 de março de 1972, e alterações posteriores, combinado com a Lei 9.784, de 29 de janeiro de 1999, que disciplina os princípios do processo administrativo federal.*

*No mérito, argumenta que é sociedade civil de profissão regulamentada, que se beneficiou da isenção da COFINS prescrita no art.6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, não havendo revogação do benefício fiscal pelo art.56 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Isto porque uma lei ordinária não poderia revogar uma lei complementar, devido ao princípio da hierarquia das leis.*

*Ademais, alega que outro argumento utilizado pelo Fisco Federal, de que as sociedades civis reguladas pelo Decreto 2.397/1987, ao se amoldarem nos disposto na Lei 8.383/1991 e 8.541/1992 e optarem pelo lucro presumido estariam perdendo a isenção, não se aplica, pois a Lei Complementar nº 70/1991 regulou a situação e não há de se confundir regras pertinentes ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica com a COFINS, haja vista que regimes de tributação próprios e independentes.*

*Prosseguindo sua contestação, argumenta que o prazo decadencial (prescricional para a contribuinte) para solicitar a restituição é de dez anos do recolhimento indevido, não se aplicando o disposto no art.3º da Lei Complementar n.º 118/2005, que interpretou que o prazo é de cinco anos do pagamento indevido.*

*Traz jurisprudência administrativa e judicial para fundamentar suas alegações pertinentes ao mérito do litígio.*

*Continuando sua defesa, alega que tem o direito à compensação, nos termos do art.66 da Lei 8.383/1991 e do art.74 da Lei 9.430/1996, com alterações posteriores, bem como a suspensão dos débitos Compensados, com base no §11º da Lei 9.430/1996, com redação dada pelo art.17 da Lei 10.833/2003, do art.48 da IN SRF 900/2008 e art.151, inciso III, do Código Tributário Nacional."*

Em sequência, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Porto Alegre (DRJ/POA) julgou a Manifestação de Inconformidade improcedente, por decisão que possui a seguinte ementa:

*ASSUNTO CONTRIBUIÇÃO PARA o FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS*

*Período de apuração: 01/09/2000 a 30/09/2000*

*PRELIMINAR - REJEIÇÃO.*

*Havendo apreciação do pedido de restituição/compensação por autoridade competente, insubsistente fica a preliminar de incompetência do despacho decisório.*

*CONTROLE DA CONSTITUCIONALIDADE.*

*O controle de constitucionalidade da legislação que fundamenta o lançamento é de competência exclusiva do Poder Judiciário e, no sistema difuso, centrado em última instância revisional no STF.*

*Rest/Ress. Indeferido - Comp. não homologada*

Intimada dessa decisão, a contribuinte apresentou Recurso Voluntário (fl. 48/72), no qual repisou e reforçou fatos e argumentos jurídicos já manifestados anteriormente, além de colacionar jurisprudência que, em tese, corroboraria seu pleito. Não carrou novas provas aos autos.

É o relatório, em síntese.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3002-001.127 - 3ª Sejul/2ª Turma Extraordinária  
Processo n.º 11080.916878/2009-89

## 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.

Em seu Voluntário, a contribuinte apenas repisou os argumentos já apresentados e não carrou aos autos outras provas, assim, não produzindo nenhum novo elemento que pudesse infirmar as conclusões chegadas pela primeira instância julgadora.

Por outro lado, esta Turma Julgadora já teve, recentemente, oportunidade de se debruçar exatamente sobre a mesma matéria, situações fática e probatória semelhantes às constantes nos presentes autos, em outros processos da mesma contribuinte. Como exemplo desse fato, cite-se o processo administrativo n.º 11080.916875/2009-45, no qual foi proferido o Acórdão n.º 3002-000.799 da relatoria da Ilustre Conselheira Larissa Nunes Girard.

Assim, por entender que o Acórdão citado espelha perfeitamente o meu entendimento sobre a matéria posta em análise no processo atual, reproduzo excerto daquele voto condutor e adoto como razões de decidir os fundamentos ali lançados:

*"Inicialmente, faz-se necessário assinalar que a recorrente continua a trazer alegações que não guardam relação com o fundamento de decidir contido no Despacho Decisório. A razão para o indeferimento do pedido consiste, pura e simplesmente, na inexistência de crédito para compensação, uma vez que o Darf apontado foi utilizado integralmente no pagamento de outros débitos. Nada foi formulado pela Administração quanto a prazo prescricional ou sobre a impossibilidade de compensar tributos de espécies diferentes – não foram esses os motivos para se negar a restituição/compensação.*

*Todavia, apesar do que consta no Despacho Decisório e das explicações elaboradas pelo relator do Acórdão recorrido, insiste o contribuinte em reapresentar os mesmos argumentos sem nexos com as decisões proferidas nestes autos. Não é possível prolongar esta situação, em que o contribuinte fica se defendendo de algo do qual nunca foi acusado. O Recurso Voluntário é cópia da Manifestação de Inconformidade, com pequenos ajustes, sugerindo tratar-se de recurso de caráter meramente protelatório.*

*Nesse contexto, e por entender que não cabe ao julgador deste Colegiado rebater matérias que jamais alicerçaram o posicionamento da Fazenda, que jamais foram razão de decidir, mas foram trazidos aos autos apenas pelo contribuinte, por confusão ou incompreensão da matéria, não irei conhecer dos argumentos relativos a prazo prescricional para o requerimento de restituição e vedação de compensação de tributos de espécies diferentes, por serem matérias estranhas ao objeto do processo.*

*Por motivo diverso, também não conheço das alegações de inconstitucionalidade ou ilegalidade, relativas à Lei Complementar n.º 118/2005 e à Lei n.º 9.430/1996. O contribuinte deve se socorrer das instâncias judiciais se pretende afastar legislação regularmente editada, pois a Administração não pode decidir sobre inconstitucionalidade de norma*

tributária. Tal limitação decorre de previsão expressa no art. 26-A do Decreto n.º 70.235/1972:

**Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.** (grifado)

O Regimento Interno do CARF trata a matéria da mesma forma em seu art. 62, além de ter emitido a Súmula n.º 2 sobre o tema, de caráter vinculante e utilização obrigatória por este Colegiado, cujo texto se transcreve a seguir:

**O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.** (grifado)

Restam, então, para apreciação do Colegiado os argumentos relativos à isenção de Cofins estabelecida pela Lei Complementar n.º 70/1991 e ao pedido para suspensão da exigibilidade dos débitos do contribuinte.

A isenção requerida pelo contribuinte, aplicável às sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, foi instituída por meio da Lei Complementar n.º 70, publicada em 1991, mas a produção de efeitos se deu a partir do primeiro dia do mês seguinte aos 90 dias da sua publicação, ou seja, a partir de 1º de abril de 1992.

Ocorre que essa isenção foi revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996, que determinou que a isenção vigiria em relação às receitas auferidas até 31 de março de 1997. A ver o texto legal:

**Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991.**

**Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.** (grifado)

Alega a recorrente que esta revogação é inconstitucional. Como já dito anteriormente, este Colegiado não pode afastar a aplicação de lei sob fundamento de inconstitucionalidade e esta alegação não foi conhecida.

Contudo, entendo que vale a pena trazer o desfecho da discussão no STF, apenas a título informativo, pois não afeta o posicionamento de não conhecer da alegação de inconstitucionalidade.

Após a publicação da Lei n.º 9.430/1996, tivemos um longo período de discussão no Judiciário sobre a possibilidade de revogação de dispositivo de lei complementar por lei ordinária, mas, em 2008, no julgamento de mérito do tema pelo STF, no RE 377.457-PR, foi reconhecida a constitucionalidade da revogação da isenção, nos seguintes termos:

**EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento - COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente**

*constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento. (grifado)*

*Seguiram-se embargos e impugnações até que em agosto/2018 foi declarado o trânsito em julgado deste Recurso Extraordinário que, por ter sido afetado pela repercussão geral, é de observância obrigatória, como estabelece o § 2º do art. 62 do Regimento Interno do CARF, in verbis:*

*§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.*

*Portanto, a isenção requerida pelo contribuinte produziu seus efeitos de 1º de abril de 1992 até 31 de março de 1997.*

*Como o pedido de restituição refere-se ao período de apuração março/2000, é inegável que não lhe cabe razão, pois a isenção não mais vigia neste período.*

*Sendo inaplicável a isenção ao período pleiteado, ficam prejudicadas as considerações relativas à independência entre o regime tributário adotado para o imposto de renda (lucro presumido) e o direito à isenção de Cofins. Entendo que assiste razão ao contribuinte nesse aspecto, mas isso em nada afeta o resultado desta análise, uma vez que não a isenção não era mais vigente.*

*Por fim, em relação ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a DRJ já havia explicado que não havia exigibilidade dos débitos compensados após a interposição da Manifestação de Inconformidade."*

(grifos no original)

Ademais, a contribuinte não comprovou a existência do crédito pleiteado. Nessa esteira, cumpre lembrar que 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 autor, 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 nº 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, o ônus da prova atua de forma diversa em processos decorrentes de lançamento tributário e 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.

Dessarte, forçoso é admitir que a recorrente não se desincumbir do ônus de provar o seu suposto direito creditório, tendo em vista não ter carreado aos autos nenhum documento comprobatório, seja na Manifestação de Inconformidade, seja no Recurso Voluntário. Logo, além de todos os outros motivos já externados, o crédito pleiteado não merece prosperar por total falta de liquidez e certeza.

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

*(assinado digitalmente)*

Carlos Alberto da Silva Esteves