



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

2.º	PUBLICADO NO D. O. U.
C	De 14/07/2000
C	
	Rubrica

201

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

Sessão : 11 de abril de 2000
Recurso : 104.240
Recorrente : PAVISOLOS E SONDAG CONSULTORIA LTDA.
Recorrida : DRJ em Belo Horizonte - MG

COFINS – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA – A norma jurídica que cria para o contribuinte o direito de optar por regime de apuração e recolhimento do Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica, não guarda qualquer relação lógica ou ontológica com a isenção definida no art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, nem mesmo é capaz de alterar a natureza da personalidade jurídica da optante. **Recurso a que se dá provimento.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por: PAVISOLOS E SONDAG CONSULTORIA LTDA.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.** Ausente, justificadamente, o Conselheiro Ricardo Leite Rodrigues.

Sala das Sessões, em 11 de abril de 2000

Marcos Vinicius Neder de Lima
Presidente

Luiz Roberto Domingo
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Antonio Carlos Bueno Ribeiro, Henrique Pinheiro Torres (Suplente), Maria Teresa Martinez López, Helvio Escovedo Barcellos, Adolfo Montelo e Oswaldo Tancredo de Oliveira.
Eaal/ovrs



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

Recurso : 104.240
Recorrente : PAVISOLOS E SONDAG CONSULTORIA LTDA.

RELATÓRIO

Trata-se de exigência de COFINS de empresa descaracterizada como sociedade de profissionais, que optou pelo regime de tributação do Imposto de Renda Pessoa Jurídica na forma do art. 2º da Lei nº 8.541/92.

Por bem tratar os fatos e atos processuais adoto o relatório de fls. 69/70, da decisão singular proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Belo Horizonte-MG, abaixo transcrito:

“Contra o contribuinte acima identificado, às fls. 02, foi lavrado o Auto de Infração com a exigência do crédito tributário nos valores de 211.739,68 UFIR e R\$ 68.116,53, a título de Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS - multa proporcional e juros de mora, relativos ao período de abril de 1.992 a janeiro de 1.996, por falta de recolhimento da mesma, no referido período.

Às fls. 02, o autuante esclareceu que a empresa deixou de efetuar o recolhimento porque, tendo em vista o fato de ser, na forma da lei, sociedade civil, se achava isenta da contribuição. Entretanto, concluiu, no período relativo à autuação, que, tendo ela optado pela apresentação das declarações do IRPJ pelo lucro real e ou presumido (form. I/III), estava obrigada a contribuir como as demais pessoas jurídicas.

Não concordando com o presente lançamento, a autuada, tempestivamente, apresentou, fls. 34/41, as suas contra-razões, substancialmente, alegando que:

- em preliminar, tendo como fulcro o art. 10 do Decreto 70.235/72, inciso IV, é nula a peça fiscal por não conter o devido enquadramento legal das irregularidades apontadas;



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

- sendo, nos termos do art. 1º do D.L. 2.397/87, sociedade civil, está isenta da contribuição, de conformidade com o preceito legal do art. 6º, II, da LC 70/91, ainda não revogado por outra lei complementar e que não faz qualquer discriminação para a concessão do benefício;

- segundo entendimento doutrinário acerca da isenção, esta não é privilégio e nem fere o princípio da isonomia; sem fazer qualquer comentário alusivo à COFINS, a Lei 8.541/92 autorizou as sociedades civis optarem pela forma de tributação, no Imposto de Renda, pelo lucro real ou presumido;

- a isenção em foco refere-se a natureza específica das sociedades civis, não tendo relação com o regime de apuração do Imposto de Renda ;

- ao final, conclui que não pode ser obrigada a recolher a contribuição, e que o entendimento dos autuantes não vem de disposição de lei.”

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte-MG, esta proferiu decisão dando procedência ao lançamento, cuja ementa é a seguinte:

**“CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

DISPOSIÇÕES DIVERSAS

A sociedade civil que optar pela tributação pelo lucro presumido ou lucro real, abdicando do regime de tributação previsto no art. 1º do Decreto Lei nº 2.397/87, será enquadrada como contribuinte do imposto de renda das pessoas jurídicas e, conforme definição dada pelo art. 1º da Lei Complementar nº 70/91, é sujeito passivo da Contribuição Social Para Financiamento Da Seguridade Social – Cofins.

LANÇAMENTO PROCEDENTE”

O fundamento da decisão é amparado pelo Parecer Normativo COSIT nº 03, de 25 de março de 1993, que entendeu que a opção da sociedade civil pela tributação do lucro real ou presumido, na forma do art. 2º da Lei nº 8.541/92, automaticamente, abdica do regime jurídico previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

Inconformada com a decisão singular, da qual foi intimada em 26/06/97, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário, em 28/07/97 tempestivamente, alegando os mesmos pontos já contestados na peça impugnatória, acrescentando cópia do mandado de segurança e seu acórdão na íntegra, que obteve liminar determinando a expedição da CQTF, tendo-se em vista não estar ainda constituído o débito apontado.

É o relatório.

Assinatura manuscrita em tinta preta, com uma letra inicial grande e decorativa.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

VOTO DO CONSELHEIRO-RELATOR LUIZ ROBERTO DOMINGO

Como visto no relatório a questão cinge-se em examinar se a mudança na opção do regime de tributação pelo Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ, influenciaria na descaracterização da sociedade civil de profissionais, tipificadas pelo Decreto-Lei nº 2.397/87, para fins da isenção da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, definida no art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91. Para traçar tal análise imperativo recorrer ao texto positivado, veiculador das normas implicadas neste contexto. Senão Vejamos:

O Decreto-Lei nº 2.387/87, apesar de veicular normas atinentes à tributação do imposto de renda, acabou por trazer ao mundo jurídico um conceito para as sociedades civis de profissionais, ou seja, aquelas prestadoras de serviços profissionais que gozam de características diferenciadas das demais sociedades civis tipificadas no art. 1.363 do Código Civil.

A partir de 1987, toda vez que a legislação faz referência a “sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada” mormente remete ao conceito veiculado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.387/87, não em relação ao tratamento do Imposto de Renda, mas às características que foram determinadas pelo texto legal, *in verbis*:

“Art. 1º. A partir do exercício financeiro 1989, não incidirá o Imposto sobre a Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.”

As sociedades civis de profissão regulamentada passou a ter uma característica própria definida pela norma do art. 1º retro, que foi adotada por vários outros institutos de direito:

- (i) ser a prestação de serviços relativos a exercício de profissão legalmente regulamentada;
- (ii) ser registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas; e
- (iii) ser constituída por pessoas físicas domiciliadas no País.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

A norma veiculada pelo texto do art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, tem caracter de isenção pela qualidade pessoal do sujeito passivo, senão vejamos o que dispõe:

“Art. 6º. São isentas da contribuição:

I - ...

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.387, de 21 de dezembro de 1987;”.

É de se notar que as sociedades civis, de que fala a norma isentiva, são aquelas que foram objeto do tratamento normativo dispensado pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.387/87; são aquelas tratadas pelo regramento desse artigo. Desta constatação, podemos inferir que é o conceito de sociedades civis que se torna relevante para análise da norma isentiva.

Vinculando-se a esse conceito, ou seja, aos requisitos caracterizadores de uma sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada, que se pautou o art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91. Alçou para si as características de uma sociedade civil de prestação de serviços de profissão regulamentada, ou melhor, como bem diz o texto legal “sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada”, da mesma forma que a legislação do IRPJ tomou a acepção dessa sociedade.

Não se trata, portanto, de verificar o regime tributário acerca do Imposto de Renda, uma vez que tal regime não se mostra relevante (e nem mesmo é demonstrado pelo conjunto de normas que conformam a COFINS) para análise da isenção da COFINS, capitulada no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. Da interpretação de seu inciso II, não se deduz que o que fora visado pela isenção era uma pessoa jurídica sujeita a determinado tipo de tributação pelo Imposto sobre a Renda, mas sim, uma característica de pessoa jurídica determinada, as sociedades civis que foram objeto do tratamento tributário pelo Imposto sobre a Renda. Expandir a interpretação para incluir o regime de tributação pelo IRPJ é trazer para as sociedades civis característica alheia à sua essência, sua natureza jurídica.

A natureza das sociedades civis de profissão regulamentada tem gêneses na Constituição Federal, art. 5º, inciso XIII, c/c o art. 1.363 do Código Civil, ou seja, é uma atividade, que requer qualificações profissionais estabelecidas em lei, prestada por duas ou mais pessoas reunidas juridicamente para esse fim.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

Ocorre, no entanto, que ao perseguirmos o exato conceito dos termos nucleares da norma, devemos nos pautar nos ensinamentos do Cientista do Direito Paulo de Barros Carvalho, que em parecer publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, nº 33, pág. 147, ensina:

“As coisas não mudam de nome, nós é que mudamos o modo de nomear as coisas. Portanto, não existem nomes verdadeiros ou falsos das coisas. Apenas existem nomes aceitos, nomes rejeitados e nomes menos aceitos que outros, como nos ensina Ricardo Guibourg. Esta possibilidade de inventar nomes para as coisas chama-se liberdade de estipulação. Ao inventar nomes (ou ao aceitar os já inventados) traçamos limites na realidade, como se a cortássemos idealmente em pedaços e, ao assinalar cada nome, identificássemos o pedaço que, segundo nossa decisão, corresponderia a esse nome.

Um nome geral denota uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo. Nesse sentido, atributo significa a propriedade que manifesta dado objeto. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Desse modo, todo nome geral cria uma classe de objetos.

Ordinariamente, um nome geral é introduzido porque temos a necessidade de uma palavra que denote determinada classe de objetos e seus atributos peculiares. Entretanto, menos freqüentemente, introduz-se um nome para designar uma classe por mera questão de utilidade: é imprescindível para o direcionamento de certas operações mentais que alguns sejam agrupados segundo critérios específicos.”

Tanto para o cientista como para o hermeneuta do Direito, o cuidado para dar a correta definição de um termo, torna-se importante para a aplicação da norma e, conseqüentemente para a produção dos seus efeitos no mundo fenomênico. Se assim, buscar a raiz do termo que pode auxiliar na construção de sua definição.

Nesse diapasão, não se pode deixar de citar a lição do hermeneuta do Direito CARLOS MAXIMILIANO, que pela sua pertinência, cito-o:

“a) cada palavra pode ter mais de um sentido; e acontece também o inverso - vários vocábulos se apresentam com o mesmo significado; por isso, da interpretação puramente verbal resulta ora mais, ora menos do que se pretendeu exprimir.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

Contorna-se, em parte, o escolha referido, com examinar não só o vocábulo em si, mas também em conjunto, em conexão com outros; e indagar do seu significado em mais de um trecho da mesma lei, ou repositório. Em regra, só do complexo das palavras empregadas se deduz a verdadeira acepção de cada uma, bem como a idéia inserta no dispositivo.” (HERMENÊUTICA E APLICAÇÃO DO DIREITO - pág. 109 - Ed. Forense - 1988)

A arte e a técnica da interpretação das normas devem levar em conta, não a literalidade de seu texto, mas o fato objetivado pela lei e adotar uma interpretação teleológica da lei tributária.

O termo “profissão”, utilizado pela Constituição, remete-nos, automaticamente, à necessidade de qualificá-lo em face da pessoa, melhor dizendo, profissão não é elemento integrante do *status* pessoal, das características da pessoa independentes de comprovação, mas se constitui uma qualidade da pessoa de reunir conhecimentos e habilidades técnicas mensuráveis e submetidos a comprovação. Daí podemos dizer que o profissional é uma pessoa cuja capacitação técnica, apreciada segundo os requisitos legais, confere-lhe direitos e deveres para o exercício de determinada atividade.

A sociedade civil, por sua vez, é uma das formas de associação de pessoas definidas na legislação pátria, cujos requisitos também são determinados pelas normas vigentes, dentre eles, o registro no cartório de Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Esta é a natureza jurídica das pessoas atingidas pela norma em comento, sendo que a condição de residência no País é constituição por pessoas físicas, guarda plena correlação com as atividades profissionais regulamentadas, cuja prestação é de caráter e capacitação pessoal.

As isenções, a seu turno, podem ser classificadas segundo o elemento da norma padrão de incidência que foi anulado pela norma isentiva. Explico. As normas isentivas, para se operarem estabelecem determinados mecanismos que torna sem efeito um dos critérios que compõem a Regra Matriz de Incidência, quais sejam:

- (i) critério espacial, isenção em função do lugar onde ocorre o fato imponible,
- (ii) critério temporal, isenção em função do momento em que ocorre o fato;
- (iii) critério material, isenção em função da ação praticada;
- (iv) critério pessoal, isenção em função da pessoa que pratica a ação capitulada; e



MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo : 10680-002807/96-53
Acórdão : 202-11.981

- (v) critério quantitativo, isenção em função da exclusão da base de cálculo ou da alíquota que seriam aplicada.

Para Hugo de Brito Machado (*in* Curso de Direito Tributário, 13ª ed., Malheiros, São Paulo, 1998) as isenções subjetivas são “concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário”. Ora, se assim, as condições inerentes à pessoa jurídica devem ser circunscritas à sua natureza jurídica dessa pessoa e não aos regimes de tributação que estão sujeitas.

A isenção, portanto, é norma jurídica que aniquila um dos critérios da norma jurídica de incidência tributária, e sendo o critério pessoal, tal norma deve delimitar seu conteúdo e alcance no âmbito das características intrínsecas da pessoa, ou seja, em sua natureza jurídica.

No caso em tela, apresenta-se indiscutível que a empresa é uma sociedade de profissionais, cujo objetivo social está circunscrito à atividade de prestação de serviços prevista para a profissão regulamentada de engenheiro. Quanto a isso não há discussão a respeito.

Se assim, a norma isentiva veiculada no art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91, encontra campo fértil para sua incidência.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

Sala das Sessões, em 11 de abril de 2000

LUIZ ROBERTO DOMINGO