

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

Processo nº 10680.011744/2005-14
Recurso nº 241.770 Voluntário
Acórdão nº 3401-00.253 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de setembro de 2009
Matéria TRIBUTO NÃO DECLARADO. ISENÇÃO DE SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.
Recorrente FERREIRA & CUNHA PEREIRA ADVOGADOS ASSOCIADOS
Recorrida DRJ-Belo Horizonte-MG

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Data do fato gerador: 31/07/2001

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. DILIGÊNCIA INDEFERIDA. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA NÃO CARACTERIZADO.

Não resta caracterizada a preterição do direito de defesa, a suscitar a nulidade da decisão recorrida, quando nesta são apreciadas todas as alegações contidas na peça impugnatória, sem omissão ou contradição, e diligência é negada pela primeira instância por reputá-la despicienda.

DILIGÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE FATOS A ESCLARECER. DESNECESSIDADE.

Diligência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não cabendo realizá-la quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe.

REGIME DE COMPETÊNCIA. AUFERIMENTO DE RECEITA INDEPENDENTE DO EFETIVO INGRESSO DE RECURSOS.

Adotado o regime de competência, a receita, da base de cálculo da Cofins, é considerada auferida independentemente do seu efetivo recebimento.

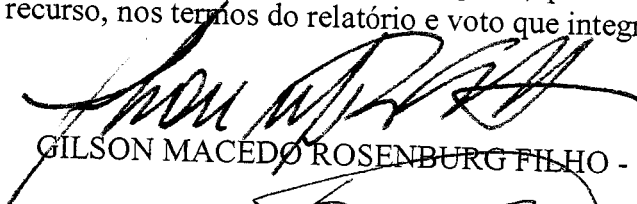
COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO.

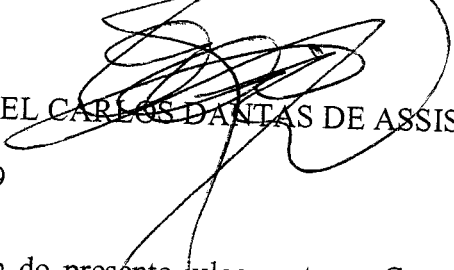
A par do entendimento do Supremo Tribunal Federal, de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária e por isto pode ser alterada por outra lei desta última espécie normativa, a isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, foi revogada tacitamente pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.


GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO - Presidente


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS - Relator

EDITADO EM 01/10/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Emanuel Carlos Dantas, Jean Cleuter Simões Mendonça, Odassi Guerzoni Filho, Fernando Marques Cleto Duarte, Dalton Cesar Cordeiro de Miranda e Gilson Macedo Rosenberg Filho.

Relatório

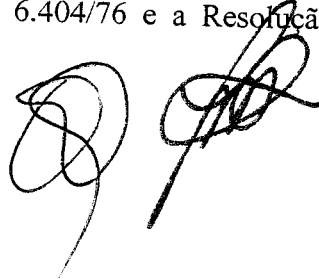
Trata-se do Recurso Voluntário de fls. 136/ 149, tempestivo, contra acórdão da 4ª Turma da DRJ que manteve lançamento relativo à Cofins, período de apuração 07/2001, no valor de R\$ 102.992,83, incluindo juros de mora e multa no percentual de 75%.

A autuação decorreu da ausência de declaração, na DIPJ do ano-calendário 2001 (cuja ficha 20-A, do cálculo da Cofins, foi entregue em branco) e na DCTF correspondente ao período da infração apurada, da Nota Fiscal nº 10, de 20/07/2001, emitida pela autuada em função de serviços prestados. Após o início da fiscalização, a contribuinte retificou as duas declarações mencionadas.

No Termo de Verificação Fiscal a Auditora-Fiscal autuante informa que “O regime de tributação para IRPJ adotado foi o lucro real anual, estando, portanto, obrigado a manter o regime de competência para tributação das contribuições, conforme dispõe o art. 18 da Medida Provisória nº 1.858-6/99 e suas reedições.” (fl. 09).

Na Impugnação é alegado, basicamente, que a sociedade goza da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada, estatuída no art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, e que não houve ingresso de receita porque o serviço correspondente à NF mencionada não foi pago.

A DRJ julgou o lançamento procedente, reputando desnecessária qualquer diligência e considerando que a isenção foi revogada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96 e há receita a tributar, independentemente do efetivo ingresso no caixa da sociedade. Em favor de sua interpretação menciona o art. 177 da Lei nº 6.404/76 e a Resolução CFC nº 750, de 29/12/93.



Na peça recursal a Recorrente, após se insurgir contra o arrolamento ou depósito atualmente não mais exigível, insiste na improcedência do lançamento repisando alegações contidas na Impugnação e refutando a decisão recorrida. Argúi o seguinte:

- nulidade da decisão recorrida, por ter sido negada diligência visando comprovar que a NF em questão não foi paga;

- não houve ingresso de receita no caixa da sociedade, já que o valor na NF (R\$ 1.802.809,10) não foi recebido;

- isenção da Cofins, nos termos do art. 6º, II, da LC nº 70/91 e da Súmula do STJ nº 276, inclusive.

Ao final requer seja realizada a diligência junto ao tomador dos serviços a que se refere a NF citada, cuja identificação e endereço fornecem, a nulidade da decisão de piso e a apuração da Contribuição com base nas receitas efetivamente auferidas.

É o relatório.

Voto

Conselheiro EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS, Relator

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos do Processo Administrativo Fiscal, pelo que dele conheço.

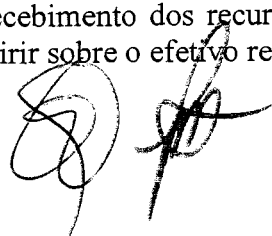
Diante da peça recursal, que no essencial repete a Impugnação, cabe referendar a decisão recorrida e manter o lançamento.

De início rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por não ter existido qualquer cerceamento do direito de defesa. A diligência negada pela DRJ é desnecessária porque, tendo a Recorrente adotado o regime de competência – o que, inclusive, não é negado em qualquer momento –, a solução do litígio independe de qualquer prova quanto ao efetivo ingresso ou não do valor correspondente à nota fiscal não declarada.

No mais, as alegações contempladas na Impugnação foram consideradas, não contendo a decisão contestada omissão ou contradição nem existindo qualquer agressão aos arts. 31 e 59 do Decreto nº 70.235/72.

Por desnecessária, rejeito novamente a diligência. Afinal, tal providência é reservada a esclarecimentos de fatos ou circunstâncias obscuras, não devendo ser realizada quando as informações contidas nos autos são suficientes ao convencimento do julgador e a solução do litígio dela independe, como se dá na situação em tela.

Agora adentrando no mérito, inicialmente destaco que a receita tributada foi, sim, auferida, como atesta a emissão da Nota Fiscal que ensejou a autuação. Segundo o regime de competência que é regra no lucro real e foi adotado pela Recorrente, a receita há de ser reconhecida independentemente do efetivo recebimento dos recursos. Apenas se tivesse sido adotado o regime de caixa é que caberia perquirir sobre o efetivo recebimento dos recursos.



Quanto à isenção alegada, encontra-se revogada pela Lei nº 9.430/96. Assim interpreto curvando-se ao entendimento do Supremo Tribunal Federal, no sentido de que a Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinária, embora formalmente complementar. Por isto pôde ser alterada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, que revogou a isenção em tela, estatuída no art. art. 6º, II, da LC nº 70/91.

Ressalvo, todavia, o meu ponto de vista pessoal. Entendo que ao legislador é permitida a escolha entre lei complementar ou lei ordinária, independentemente da matéria tratada, de forma que se optar pela primeira deve prevalecer o seu alvedrio. Ou seja, lei formalmente complementar só poderia ser alterada por outra da mesma espécie. Por razões políticas, por exemplo, pode o legislador preferir a lei complementar para dificultar modificações futuras na norma editada, já que a matéria assim tratada, por ter sido submetida ao quórum qualificado e sido aprovada pela maioria absoluta, nos termos exigidos pelo art. 69 da Constituição Federal, não poderia posteriormente ser modificada pela maioria simples da lei ordinária.

A opção do legislador deve ser respeitada porque assim haverá maior segurança jurídica. Do contrário, e consoante a interpretação do STF, há insegurança jurídica. Só se sabe se determinada lei é materialmente complementar após o pronunciamento do Colendo Tribunal.

Após a ressalva pessoal, retorno ao entendimento prevalente nesta Terceira Câmara, de que a LC nº 70/91 foi, sim, alterada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96 e não mais existe a isenção buscada pela recorrente.

A alteração procedida revogou tacitamente a isenção. Observe-se a Lei nº 9.430/96, *verbis*:

“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 nº 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.”

Como se vê a partir da leitura do artigo acima, a norma nova é incompatível com a do art. 6º, II, da LC nº 70/91. Daí a revogação tácita. Neste sentido cabe rever a lição precisa de Maria Helena Diniz, in “Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro Interpretada”, São Paulo, Saraiva, 1999, p. 67, segundo a qual a revogação tácita se dá “quando houver incompatibilidade entre a lei nova e a antiga, pelo fato de que a nova passa a regular parcial ou inteiramente a matéria tratada na anterior, mesmo que nela não conste a expressão ‘revogam-se as disposições em contrário’, por ser supérflua. A revogação tácita ou indireta operar-se-á, portanto, quando a lei contiver algumas disposições incompatíveis com as da anterior, hipótese em que se terá derrogação, ou quando a novel norma reger inteiramente toda a matéria disciplinada pelo lei anterior, tendo-se, então, a ab-rogação.”

Com relação ao fato de que a Lei nº 9.430/96 é ordinária enquanto a LC nº 70/91 não o é, ressalte-se que esta última possui caráter de lei ordinária, conforme o entendimento do Supremo Tribunal Federal amparado no art. 195 da Constituição Federal, que não pede lei complementar para a instituição das contribuições contempladas nos incisos I desse artigo, dentre elas a COFINS. Apenas formalmente complementar, mas materialmente lei

ordinária, conforme o entendimento do STF expresso na Ação Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1, a LC nº 70/91 pode ser alterada por lei ordinária e também por medida provisória que, na forma do art. 62 da Constituição Federal, tem força de lei. Tanto assim que praticamente todas as alterações na legislação da COFINS têm sido por meio de leis ordinárias. Como exemplo mais importante cabe mencionar a Lei nº 9.718/98.

Aqui, cabe mencionar que o conflito de competência para exame da matéria – se deve tratada em sede de recurso especial, a cargo do STJ, ou pela via extraordinária, privativa do STF –, é tema controverso.

Analizando a questão, o Tribunal Federal Regional da 5ª Região já decidiu que a isenção em tela foi revogada, conforme ementa abaixo, *verbis*:

“Processual Civil. Agravo de Instrumento. Sociedade Civil de Prestação de Serviços. Ato Indeferitório de Liminar. Isenção ao Recolhimento da Cofins. Revogação. Lei nº 9.430/96.

1. É pacífico o entendimento jurisprudencial no sentido de que inexistente hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária, mas tão-somente campos de atuação diversos.

2. “Só existe lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido a lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária” (STF – ADC-1/DF, Relator Ministro Moreira Alves).

3. Legalidade da cobrança com base na Lei nº 9.430/96. Ausência do fumus boni juris.

4. Decisão mantida. Agravo improvido.”

(TRF 5ª Região, 3ª Turma, Rel. Min. Magnus Augusto Costa Delgado, convocado, unanimidade, DJU de 4.9.98, p. 387).

O STJ, por sua vez, apesar de ter editado em 02/06/2003 a Súmula 276 – no dizer do qual “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado” –, tem acórdãos segundo os quais a isenção da COFINS foi revogada, consoante a interpretação do STF. Segundo tais acórdãos o entendimento do STF – de que a LC nº 70/91 tem eficácia de lei ordinária e por isto pode, sim, ser modificada por outras leis ordinárias – precisa ser seguido pelo tribunal inferior porque se trata de matéria constitucional. É certo que a polêmica somente se encerrará no Colendo STF quando, a se confirmar posição anterior deste Tribunal, a revogação da isenção procedida pela Lei nº 9.430/96 será considerada constitucional.

Observe-se, abaixo, amostra dos acórdãos do STJ corroborando a interpretação do STF, que deve prevalecer para o caso em tela: *In verbis*:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. MATÉRIA DE CUNHO CONSTITUCIONAL. IMPOSSIBILIDADE DE APRECIÇÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. COFINS. SOCIEDADE CIVIL. BASE DE CÁLCULO.

1 - Recurso especial interposto com o escopo de reformar decisão que considerou devido o pagamento da COFINS pelas sociedades civis prestadoras de serviço. Acórdão assentado na constitucionalidade dos artigos 3.º e 8.º da Lei n. 9.718/98; e art. 56 da Lei n. 9.430/96. Recurso inadequado.

2 - O recurso especial não é a espécie adequada para atacar decisão que têm como núcleo central matéria de cunho eminentemente constitucional.

3 - **Ressalvadas as hipóteses previstas nos artigos 146; 148; 154, I, e 195, § 4º, todos da Constituição Federal, a instituição ou a fixação da base de cálculo de tributo, a que se refere o art. 97 do Código Tributário, que explicita o princípio constitucional da legalidade agasalhado no art. 150, I, da Constituição, se faz mediante a edição de lei ordinária. O redimensionamento da base de cálculo do COFINS e do PIS por meio de lei ordinária, Lei n. 9.718/98, não viola o art. 97 do CTN.**

4 - A lei 9.718/98, art. 3.º, quando estabeleceu que faturamento "corresponde à receita bruta da pessoa jurídica", não alterou a definição e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, para definir ou limitar competência tributária, mas apenas definiu a base de cálculo das contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar 70/91 – COFINS e Lei Complementar 07/70 - PIS.

5 - **As sociedades civis prestadoras de serviços não estão isentas do pagamento da COFINS, em face da revogação do art. 6.º, II da Lei Complementar n. 70/91 (que possui conteúdo material de lei ordinária pelo art. 56 da Lei n. 9.430/96).**

6 - Recurso Especial não conhecido."

(STJ, 2ª Turma, unânime, AGRESP 438347, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 14.04.2003, p. 215).

"AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. PRESTADORAS DE SERVIÇO. ISENÇÃO. LC N.º 70/91. STATUS DE LEI ORDINÁRIA. ADC N.º 01/DF. LEI N.º 9.430/96. REVOGAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE ANÁLISE DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL. APLICAÇÃO DA LICC. PRINCÍPIO DE QUE A LEI POSTERIOR REVOGA E LEI ANTERIOR NAQUILO EM QUE LHE FOR CONTRÁRIA.

1. As Primeira e Segunda Turmas, desta Corte Superior, em reiterados julgados, e com fundamento no Princípio da Hierarquia das Leis, têm se posicionado no sentido de que Lei Ordinária não pode revogar determinação de Lei Complementar, pelo que ilegítima seria a revogação instituída pela Lei n.º 9.430/96 da isenção conferida pela LC n.º 70/91 às sociedades prestadoras de serviços.

2. O Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC n.º 01/DF, decidiu que a LC n.º 70/91 possui status de lei ordinária tendo em vista que não se enquadra na previsão do art. 154, I, da Constituição Federal.

3. Revisão necessária do posicionamento das Turmas de direito público do STJ, em observância ao entendimento do STF, intérprete maior do texto constitucional.

4. Segundo o princípio da lex posterior derogat priori, consagrado no art. 2º, § 1º, da LICC, não padece de ilegalidade o disposto no art. 56, da Lei n.º 9.430/96, pelo que, em razão de a lei isencional e a revogadora possuírem o mesmo status de lei ordinária, legítima é a revogação da isenção anteriormente concedida, pelo que estão obrigados ao pagamento da COFINS as sociedades civis prestadoras de

serviços.

5. A aplicação de norma supralegal, in casu, a Lei de Introdução ao Código Civil, torna desnecessária a análise de matéria de índole constitucional.

6. Agravo Regimental provido para negar provimento ao recurso especial.”

(STJ, 1ª Turma, unânime, AGRESP 429596, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 19.12.2002, p. 340).

“TRIBUTÁRIO. SOCIEDADES CIVIS. COFINS. ISENÇÃO. LC 70/91. REVOGAÇÃO.

- As sociedades civis não são isentas da COFINS, nos termos da Lei nº 9430/96.

- Nego provimento ao recurso.”

(STJ, 1ª Turma, maioria, RESP 354012, Rel. para o acórdão, Min. Francisco Falcão, DJU de 19.12.2002, p. 335).

Prenunciando que a matéria tinha que ser submetida ao crivo final do STF, o STJ já vinha deixando de conhecer de recurso especial tratando da revogação em foco. É o que demonstra o acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ em 09/08/2005, relator Min. Castro Meira, à unanimidade, cuja ementa é a seguinte:

PROCESSO CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. DECISÃO MONOCRÁTICA. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. ACÓRDÃO COM ENFOQUE CONSTITUCIONAL.

1. O acórdão regional analisou a matéria sob o ângulo constitucional, referente à possibilidade de revogação do art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

2. Constatado o fundamento essencialmente constitucional do acórdão, ocorre óbice para o conhecimento do recurso especial. Precedentes.

3. Agravo regimental improvido.

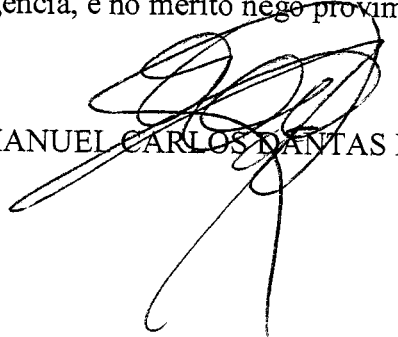
adiante: No STF, por sua vez, a matéria já está resolvida, conforme o julgamento



RE 377457 / PR - PARANÁ RECURSO EXTRAORDINÁRIO Relator(a):
Min. GILMAR MENDES Julgamento: 17/09/2008 Órgão Julgador:
Tribunal Pleno Publicação REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO
DJe-241 DIVULG 18-12-2008 PUBLIC 19-12-2008 EMENT
VOL-02346-08 PP-01774

Ementa 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

Pelo exposto, rejeito a preliminar de nulidade da decisão recorrida e o pedido de realização de diligência, e no mérito nego provimento ao Recurso.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS 