



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 07 / 12 / 2005
VISTO

2º CC-MF
Fl.

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

Recorrente : ESCOLA DINÂMICA ALICE NADER ZARZUR S/C LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

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 às sociedades civis de profissão regulamentada, concedida pelo art. 6º, II, da LC nº 70/91, foi revogada tacitamente pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por:
ESCOLA DINÂMICA ALICE NADER ZARZUR S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Maria Teresa Martínez López (Relatora), Cesar Piantavigna, Valdemar Ludvig e Francisco Maurício R. de Albuquerque Silva. Designado o Conselheiro Emanuel Carlos Dantas de Assis para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004

Leonardo de Andrade Couto
Presidente

Emanuel Carlos Dantas de Assis
Relator-Designado

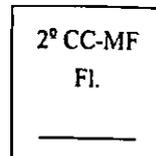
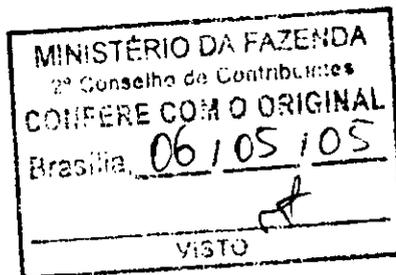
Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa e Luciana Pato Peçanha Martins.

Eaal/mdc

MINISTÉRIO DA FAZENDA
2º Conselho de Contribuintes
CONFERE COM O ORIGINAL
Brasília, 06 / 05 / 05
VISTO



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes



Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

Recorrente : ESCOLA DINÂMICA ALICE NADER ZARZUR S/C LTDA.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de pedido de restituição de recolhimentos referentes à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos períodos de apuração de junho de 1997 a dezembro de 2000, apresentado em 10 de maio de 2002.

A autoridade fiscal indeferiu o pedido de restituição, sob a seguinte fundamentação: “... nenhuma dúvida há de que a interessada, na qualidade de sociedade civil de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada, seja sujeito passivo dessa contribuição, relativamente às receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997, haja vista que a obrigação de contribuir para a seguridade social está expressamente prevista no artigo 56 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.” Demais disso, também esclareceu que “quanto à arguição de inconstitucionalidade da aplicação desse dispositivo legal, as DRF’s, no desempenho de suas funções, carecem de competência para se pronunciarem a respeito da conformidade de lei ou ato normativo com os preceitos emanados da Constituição Federal, por ser essa matéria reservada exclusivamente ao Poder Judiciário.”

Cientificada da decisão, a contribuinte impugnou o despacho decisório em 10/09/2002 (fls. 68/88), alegando, em síntese e fundamentalmente, que, sendo uma sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, é isenta da Cofins, a teor do disposto no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. Aduz que a alteração prevista no artigo 56 da Lei nº 9.430/96, não pode prevalecer, uma vez que, sob o aspecto meramente formal, há que se concordar que preceito insculpido em lei complementar só pode ser alterado ou modificado por outra lei complementar e não por lei ordinária.

Por meio do Acórdão DRJ/CPS nº 3.610, de 20 de março de 2003 os julgadores da 5ª Turma da DRJ em Campinas, por unanimidade de votos, votaram por indeferir a solicitação de restituição e/ou compensação dos valores pagos a título de Cofins, ratificando o Despacho Decisório da DRF. A ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/06/1997 a 31/12/2000

Ementa: Cofins. Lei Complementar n.º 70/91. Status de Lei Ordinária. O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC n.º 01/DF, decidiu que a Lei Complementar 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. Assim sendo, pode ser alterada por lei ordinária. Precedentes no mesmo sentido no Superior Tribunal de Justiça – STJ.

Inconformada a autuada apresenta recurso repisando argumentos trazidos em sua impugnação. Em síntese e fundamentalmente aduz que as leis formalmente complementares só podem ser alteradas através desse modo de aprovação. Que, quanto à aplicação do posicionamento adotado na ADC nº 1/DF, DJU de 16/6/95, é sabido que, em qualquer decisão



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

judicial, o que faz coisa julgada não é a fundamentação, mas sim o dispositivo. O mesmo ocorre com a Ação Direta de Constitucionalidade ou Inconstitucionalidade pela Corte Máxima. Traz cópias de Acórdãos do Superior Tribunal de Justiça em seu favor.

É o relatório.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

VOTO VENCIDO DA CONSELHEIRA-RELATORA
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

O Recurso voluntário atende aos pressupostos genéricos de tempestividade e regularidade formal merecendo ser conhecido.

Analisando-se os autos, verifica-se que a argumentação da autuada diz respeito não somente a improcedência do Despacho Decisório da DRF de origem, fundamentado no art. 56 da Lei nº 9.430/96, dispositivo legal que revogou a isenção prevista no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91.

A questão sobre a isenção da COFINS das sociedades de profissão regulamentada merece uma retrospectiva, antes de entrar propriamente no mérito.

I- Retrospectiva

A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, inciso II, fixou norma de isenção nos seguintes termos:

"Art. 6º. São isentas da contribuição:

I - omissis;

II - As sociedades civis de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº.397, de 22.12.1987." ¹

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.430/96, passou a surgir dúvidas envolvendo o artigo 56, que em seu texto revoga a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços de profissão regulamentada, nos seguintes termos:

"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 1.991.

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."

A partir da edição da Lei nº 9.430/96, dois são os momentos em que se pode seccionar o histórico legislativo da isenção da COFINS às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

¹ A norma sob referência faz remissão ao art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, que apresenta a seguinte redação: "Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1.989, não incidirá o Imposto de 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, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País."



Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/05 VISTO	2º CC-MF Fl.
--	-----------------

No primeiro deles, a sociedade civil - que preenchesse os requisitos legais previstos no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, quais sejam, constituir-se em pessoa jurídica devidamente registrada, ter por objeto a prestação de serviços relacionados à profissão legalmente regulamentada e apresentar em seu quadro societário pessoas físicas domiciliadas no país - estaria amparada pela norma isentiva veiculada na LC nº 70/91.

Com relação a este primeiro momento, a Fazenda Nacional, adotando interpretação restritiva das normas contidas no art. 6º, II, da LC nº 70/91 c/c o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, dificultava ao máximo o exercício do direito consagrado na norma de isenção. Entendia a Fazenda Nacional, que, além dos requisitos já mencionados, *as sociedades civis deveriam ser, necessariamente, sob pena de perder o direito à isenção, optantes pelo regime de tributação pelo lucro real.*

Surgiram, então, os primeiros precedentes do STJ², em que se analisou, tão-somente, se o direito à isenção da COFINS pelas sociedades civis, previsto no art. 6º, II, da LC nº 70/91, estaria ou não condicionado ao regime de tributação do Imposto de Renda. Nesse primeiro momento, quando ainda não se discutia a problemática revogação veiculada pela Lei nº 9.430/96, o STJ pacificou entendimento no sentido de que o direito à isenção não estaria condicionado ao regime de tributação do IRPJ.

Nesse sentido, em 02 de junho de 2003, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula 276, fixando o entendimento de que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, desde que registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País, continuam isentas do recolhimento da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS: *“As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”*.

Posteriormente veio a lume a Lei nº 9.430/96 que, em seu artigo 56, revoga textualmente a isenção veiculada pelo art. 6º, II, da LC nº 70/91. Instaurou-se, então, um segundo momento na conflituosa relação entre a Fazenda Nacional e as sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada, que passaram a ingressar em juízo, pugnando - com base no princípio da hierarquia das normas -, pela declaração de ilegalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96. Nesse sentido, não haveria de se falar em revogação da instituição da COFINS, sob o principal argumento de que lei ordinária não pode revogar artigo de lei complementar cuja hierarquia é superior.

De outra frente, o Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADC nº 01/DF, decidiu pela constitucionalidade da instituição da COFINS. No voto do relator, seguido pelos demais Ministros, foi dito que a contribuição, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do art. 195 da Carta Magna. Que a LC nº 70/91 possui *status* de lei ordinária tendo em vista que não se enquadra na previsão do art. 154, I, da Constituição Federal.

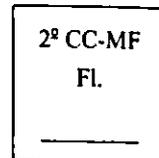
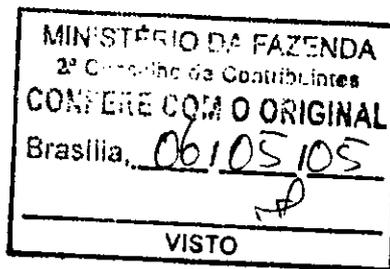
Com fundamento na decisão do STF que julgou constitucional a COFINS, Tribunais Regionais das várias regiões passaram a decidir que sendo a contribuição de seguridade social com suporte no inciso I do art. 195 da Constituição Federal, não é necessária

² a título de exemplo, veja-se o REsp nº 144.851/RS, cuja relatoria coube ao Ministro Garcia Vieira.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871



lei complementar para sua disciplina, e portanto válida estaria a revogação operada por uma lei ordinária.

Já, o STJ, a quem cabe a interpretação das leis, vem reiteradamente dando provimento aos Recursos Especiais das sociedades civis sob o entendimento de que a revogação da isenção por lei ordinária fere frontalmente o princípio da hierarquia das leis.³

II- Do mérito

Contudo, após retrospectiva dos fatos, a matéria, deve ser analisada sob outro aspecto: se o confronto entre lei ordinária ou complementar deve ser dirimido pelo STJ ou pelo STF. A melhor doutrina tem entendido que o legislador constitucional não instituiu instância revisora na esfera excepcional, vez que sua intenção foi deixar delineados os campos de atuação das instâncias finais, cuja funcionalidade não poderia desafiar revisão: *campo infraconstitucional para o recurso especial, campo constitucional para o recurso extraordinário*.

Na verdade, o que se vê é uma aparente contradição quando se analisa a decisão do Supremo com as reiteradas decisões do STJ.⁴

Neste contexto, alega a contribuinte que o que faz coisa julgada não é a fundamentação, mas sim o dispositivo. E continua "*Com efeito, conforme registrou Sua Excelência o Ministro Moreira Alves, por ocasião da ADC acima mencionada - a delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia que o autor tem de demonstrar*".

Veja-se nesse sentido a seguinte decisão:

Processo - EDAGA 375021 / RJ ; EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - 2001/0028156-7

Relator(a)

Ministro FRANCIULLI NETTO (1117)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento 17/12/2002 - DJ 20.09.2004

Ementa

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇO. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL PACIFICADA NO ÂMBITO DESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. EXISTÊNCIA DE AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE APRECIADA PELO STF, EM QUE SE DECLAROU A

³ Veja-se no DJU de 07/08/2003 as seguintes decisões favoráveis aos interessados: 491.517-SC, 479.749-MG, 501.566-RS, 503.817-RS, 506.847-RS E 509.343-PR.

⁴ Cabe lembrar que o Plenário do STF firmou entendimento de que "*a decisão do recurso especial só admitirá recurso extraordinário se a questão constitucional enfrentada pelo STJ for diversa da que já tiver sido resolvida pela instância ordinária*" (Agravo Regimental nº 145.589-7/RJ, Rel. Min. Sepúlveda Pertence.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06 105 105 D VISTO

2º CC-MF
Fl.

CONSTITUCIONALIDADE DE DISPOSITIVOS DA LC N. 70/91. AUSÊNCIA DE EFEITO VINCULANTE EM RELAÇÃO À APLICABILIDADE DE SUA FUNDAMENTAÇÃO EM OUTRAS HIPÓTESES. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, CONTRADIÇÃO OU OBSCURIDADE.

Deve prevalecer o entendimento, segundo o qual, a análise da aplicação de uma lei federal não é incompatível com o exame de questões constitucionais subjacentes ou adjacentes. A competência somente seria deslocada para a Máxima Corte se a v. decisão recorrida tivesse julgado o feito única e exclusivamente sob o prisma constitucional, o que se não deu, no caso ora em exame.

É cediço que, em qualquer decisão judicial, o que faz coisa julgada não é a fundamentação, mas sim o dispositivo. O mesmo ocorre com a Ação Direta de Constitucionalidade, cujo efeito vinculante e eficácia erga omnes alcançam apenas a declaração de constitucionalidade ou inconstitucionalidade pela Corte Máxima.

In casu, se o que se está a discutir é a isenção concedida pelo artigo 6º da Lei Complementar n. 70/91 às sociedades civis, e não a matéria objeto da ADC (os artigos 1º, 2º, 10 e 13 da LC 70/91), não se pode admitir sua interferência na presente demanda. Na verdade, pretende a embargante a reapreciação do agravo regimental, o que é inviável no presente momento processual. Embargos de declaração rejeitados.⁵

Acórdão:

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Veja-se outro exemplo:

RECURSO ESPECIAL Nº 415.315 - MG (2002/0018567-3)

TRIBUTÁRIO - COFINS - SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS - ISENÇÃO - REVOGAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR 70/91 - IMPOSSIBILIDADE - PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS - LEI 9.430/96 - PRECEDENTES.

⁵ Alega a embargante, em síntese, que o acórdão atacado é obscuro, visto que o recurso especial da contribuinte sequer poderia ter sido conhecido, uma vez que a questão da hierarquia das leis é de natureza constitucional e, bem assim, que existe decisão do Supremo Tribunal Federal, proferida na ADC n. 01/DF, DJU de 16.6.1995, em que "restou amplamente consignado que a Lei Complementar n. 70/91 é materialmente ordinária, uma vez que a COFINS tem sua sede constitucional no art. 195, I, "c" (e não no § 4º, como supunham alguns) da Constituição da República" (fl. 174). Afirma, dessarte, que esse posicionamento deve ser obrigatoriamente seguido por este Superior Tribunal de Justiça, diante do efeito vinculante e eficácia erga omnes das decisões definitivas de mérito, proferidas pelo STF, nas ações declaratórias de constitucionalidade de lei ou ato normativo federal, nos termos do artigo 102, § 2º, da Constituição Federal.

7



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10860.002797/2002-83
Recurso n° : 123.667
Acórdão n° : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/10/05 VISTO	2º CC-MF Fl. _____
--	--------------------------

1 - A Lei Complementar n° 7091, em seu art. 6º, inciso II, isentou da COFINS as sociedades civis de prestação de serviços de que tratou o art. 1º do Decreto-Lei n° 2.397, de 22 de dezembro de 1987.

2 - A isenção concedida pela Lei Complementar n° 7091 não pode ser revogada pela Lei n° 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis.

3 - Recurso especial conhecido e provido.

Consta do voto do Exmo Sr. Ministro FRANCISCO PEÇANHA MARTINS o que transcrevo a seguir:

Assiste razão aos ora recorrentes.

A Lei Complementar n° 7091, em seu art. 6º, inciso II, isentou da COFINS as sociedades civis de prestação de serviços de que tratou o art. 1º do Decreto-Lei n° 2.397, de 22 de dezembro de 1987.

A Primeira Seção desta Corte, com fulcro no princípio da hierarquia das leis, consolidando o reiterado posicionamento das Turmas de Direito Público, no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 382.736/SC, firmou o entendimento de que lei ordinária não pode revogar determinação de lei complementar, pelo que ilegítima seria a revogação pela Lei n. 9.430/96 da isenção instituída pela LC n. 7091, referente ao recolhimento da COFINS, às sociedades prestadoras de serviços.

Nesse sentido, confira-se:

"TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS – ISENÇÃO RECONHECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 7091 (ART. 60, II) – REVOGAÇÃO PELA LEI ORDINÁRIA N. 9.430/96 – INADMISSIBILIDADE – SÚMULA N. 276/STJ - RECURSO ESPECIAL CONHECIDO E PROVIDO.

Permitir-se que uma fonte formal de menor bitola possa revogar a dispensa do pagamento da COFINS, conferida por lei complementar, resulta em desconsiderar a potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária (Súmula n. 276/STJ).

Nessa linha de raciocínio, o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ancorado no magistério dos mestres Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que "é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma" (cf. "Curso de Direito Constitucional", 18ª ed., Ed. Saraiva, p. 184).

Esse entendimento foi confirmado pela egrégia Primeira Seção no julgamento do REsp 382.736/SC, relator para acórdão o Ministro Francisco Peçanha Martins, julgado em 09 de outubro de 2003.

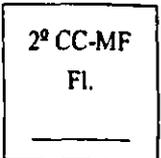
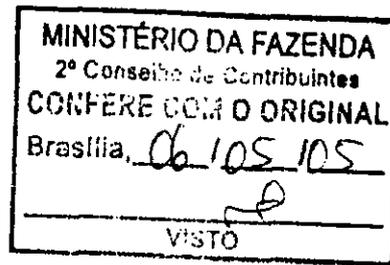
Recurso especial conhecido e provido. ." (REsp 573.482/RS, DJ 16.02.2004, Rel. Min. Franciulli Netto).

"TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS – ISENÇÃO – REQUISITOS ESSENCIAIS – REVOGAÇÃO DA L.C. N° 7091 – IMPOSSIBILIDADE – PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS – LEI 9.430/96 (LEI ORDINÁRIA) – PRECEDENTES.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871



- A Lei Complementar nº 7091, em seu art. 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades. - A isenção concedida pela Lei Complementar nº 7091 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis.

- Agravo regimental improvido."(AGA 418.361/MG, DJ 23.06.2003, de minha relatoria).

Pelo exposto, dou provimento ao especial para deferir a segurança.

Conclusão

Diante dos fatos apresentados, e em conformidade com o já externado pelo STJ, voto no sentido de dar provimento ao processo de pedido de restituição de recolhimentos referentes à Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, relativos aos períodos de apuração de junho de 1997 a dezembro de 2000.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004.

MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/95 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

VOTO DO CONSELHEIRO EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS
RELATOR-DESIGNADO

Representando o pensamento da maioria dos meus pares neste Colegiado, divirjo da admirável relatora unicamente por me curvar 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, pelo que a partir de então cessou a isenção da COFINS concedida às sociedades civis de profissão regulamentada.

Curvo-me ao entendimento do STF, ressaltando 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 optasse pela primeira deveria 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 da 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 deveria ser respeitada porque assim haveria maior segurança jurídica. Do contrário, e consoante a interpretação do STF, pode haver insegurança jurídica: só se sabe, com certeza, 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.

Data venia, o art. 56 da Lei nº 9.430/96 revogou o art. 6º, II, da LC nº 70/91. Tal revogação ocorreu tacitamente, e não de forma expressa. 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 isenção estatuída no 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.”



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/05 VISTO
--

2º CC-MF Fl. _____

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.

Quanto ao conflito de competência para exame da matéria – se deve ser tratada em sede de recurso especial, a cargo do STJ, ou pela via extraordinária, privativa do STF -, é tema controverso, como já mencionado no voto da relatora ora contraditada.

Analisando a questão, o Tribunal Federal Regional da 5ª Região já decidiu que a isenção em tela foi revogada, reportando-se expressamente ao entendimento do STF. Observe-se:

“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*:



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo n° : 10860.002797/2002-83
Recurso n° : 123.667
Acórdão n° : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/05 VISTO	2º CC-MF Fl.
--	-----------------

“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.



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06 105 1 05 _____ VISTO
--

2º CC-MF FI. _____

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).

Por último, e a prenciar que a matéria será submetida ao crivo final do STF, cabe destacar que este Tribunal começa a se pronunciar especificamente sobre o tema. Refiro-me ao despacho do Min. Marco Aurélio na Reclamação nº 2613/RS, publicada no Diário da Justiça de 31/05/2004, p. 00041, julgamento em 25/05/2004, cujos termos são os seguintes, *verbis*:

Despacho. DECISÃO - LIMINAR COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - USURPAÇÃO - LIMINAR DEFERIDA. 1. Com a longa inicial de folha 2 a 19, a União sustenta que o Superior Tribunal de Justiça, ao conhecer e prover recurso especial, usurpou a competência do Supremo Tribunal Federal, de vez que o acórdão impugnado envolvia, tão-somente, tema constitucional. Ao decidir, aquela Corte concluiu pela harmonia da Lei nº 9.430/96 - no que alterou a Lei Complementar nº 70/91, revogando a isenção da COFINS de que gozavam as sociedades civis referidas no artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87 - com a Carta Federal. Esse seria o único fundamento do acórdão alterado, que conteria, inclusive, remissão ao que assentado na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF. É pleiteada a concessão de liminar para cassar o pronunciamento do Superior Tribunal de Justiça e, sucessivamente, afastar a respectiva eficácia, vindo-se, alfim, a retirá-lo do cenário jurídico. A inicial juntaram-se os documentos de folha 20 a 236. À folha 239 despachei: RECLAMAÇÃO - DESRESPEITO A ACÓRDÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL - AUSÊNCIA DE JUNTADA DA PEÇA. RECLAMAÇÃO - CONTRADITÓRIO - MEDIDA LIMINAR - EXAME POSTERGADO. 1. A reclamante não providenciou a juntada à inicial do acórdão desta Corte que se diz inobservado. 2. Providencie a reclamante a citada peça, sob pena de indeferimento da inicial. 3. Uma vez cumprida a diligência, dê-se ciência, via postal, desta reclamação, à interessada, providenciando a reclamante o endereço respectivo. 4. Publique-se. Com a manifestação de folhas 242 e 243, a União forneceu o endereço da interessada no desfecho desta reclamação, cuja causa de pedir seria, segundo aduziu, não a inobservância de acórdão desta Corte, mas a usurpação da competência. Esclareceu mais a diversidade de causa de pedir considerada a Reclamação nº 2.475/MG, sob a relatoria do ministro Carlos Velloso, com



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871

MINISTÉRIO DA FAZENDA 2º Conselho de Contribuintes CONFERE COM O ORIGINAL Brasília, 06/05/05 VISTO	2º CC-MF Fl.
--	-----------------

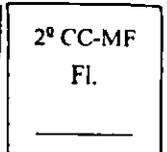
Julgamento iniciado em 5 de fevereiro de 2004. Ao processo anexou-se a peça de folha 247 a 253, na qual a interessada ressalta que a reclamante atua de forma temerária. O Superior Tribunal de Justiça, em face de divergência jurisprudencial, teria levado em conta controvérsia de natureza legal. Os autos voltaram-me para exame do pedido de concessão de medida cautelar em 24 de maio de 2004 (folha 257). 2. Surge, neste exame primeiro, a procedência do que asseverado na inicial desta reclamação. Defrontou-se o Tribunal Regional Federal da 4ª Região com recurso interposto pela interessada Mendonça e Minella Advogados Associados e, aí, assim resumiu o que articulado: A apelante sustenta a inconstitucionalidade da alteração introduzida pela Lei nº 9.430/96, em razão de haver criado nova contribuição mediante lei ordinária, bem como desrespeitado o princípio da hierarquia das leis, tendo revogado isenção concedida por lei complementar (folha 123). Então, em seguida, apreciou os argumentos sobre a configuração da pecha e apontou que, julgando a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, esta Suprema Corte assentou que as contribuições para a seguridade social que incidem sobre o faturamento, o lucro e a folha de salários prescindem de lei complementar ante o disposto no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal. Concluiu o Colegiado: Dessarte, não vislumbro qualquer inconstitucionalidade no art. 56 da Lei 9.430/96, o que está em conformidade com o entendimento desta Segunda Turma (folha 124). No julgamento dos embargos declaratórios, voltou a ressaltar a inexistência de contrariedade aos artigos 5º, inciso XXXVI, e 146, inciso III, da Constituição Federal, consignando, é certo, que não se negara vigência aos artigos 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 e 56 da Lei nº 9.430/96 (folha 131). A referência a esses dois dispositivos estritamente legais fez-se no âmbito da inconstitucionalidade argüida relativamente ao último. Pois bem, mesmo diante desse contexto, da fundamentação estritamente constitucional, a interessada Mendonça e Minella Advogados Associados, em vez de bater às portas do Supremo Tribunal Federal, interpôs o recurso especial que foi julgado pelo relator à luz do artigo 557, § 1º-A, do Código de Processo Civil, salientando que o artigo 56 da Lei nº 9.430/96, ao prever que as sociedades civis de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada passariam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, não teria o efeito de revogar a Lei Complementar nº 70/91. É certo que se mencionou o enquadramento do especial na alínea "c" do inciso III do artigo 105 da Constituição Federal, mas isso ocorreu em vista da desinteligência de julgados sob o ângulo constitucional (folha 166 a 168). O agravo da Fazenda foi desprovido e, interposto o extraordinário, deu-se o trancamento do recurso, seguindo-se o agravo que se encontra à folha 223 à 233. A excepcionalidade do quadro salta aos olhos. 3. Concedo a liminar, não para cassar as decisões do Superior Tribunal de Justiça, mas para afastá-las, até o julgamento final desta reclamação, do cenário jurídico, ficando restabelecido, por via de consequência, o acórdão do Tribunal Regional Federal de folha 122 a 125, integrado do resultante da apreciação dos embargos declaratórios, que está à folha 130 à 132. 4. Ao Plenário, para o indispensável referendo. 5. Solicitem-se informações ao Superior Tribunal de Justiça. 6. Publique-se. Brasília, 25 de maio de 2004. Ministro MARCO AURÉLIO Relator"

Conforme a decisão acima, o tema será submetido ao Plenário do STF, que decidirá afinal se a matéria deve ser tratada em grau de recurso extraordinário. Na oportunidade a Corte Constitucional também poderá analisar novamente o *status* da LC nº 70/91, pronunciando-se de forma mais conclusiva acerca da afirmação do Ministro Moreira, relator da Ação



Ministério da Fazenda
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 10860.002797/2002-83
Recurso nº : 123.667
Acórdão nº : 203-09.871



Declaratória de Constitucionalidade (ADC) nº 1, já referida. Afirmou o Min. Moreira Alves no seu voto, referindo-se à COFINS,:

“A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição por ela instituída – que são o objeto desta ação –, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da 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.”

A matéria poderá ser reapreciada pelo STF porque a afirmação acima é interpretada por alguns como declaração incidental (*obter dicta*). Assim, seria não vinculante. Neste sentido a decisão monocrática do Min. do STF Joaquim Barbosa, em 18/12/2003, que negou seguimento à Reclamação nº 2.517, também tratando da mesma matéria objeto deste Recurso.

Pelo exposto, e considerando que a revogação tácita do art. 6º, II, da LC nº 70/91, pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, não se deu de forma ilegal, nego provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 10 de novembro de 2004.


EMANUEL CARLOS DANTAS DE ASSIS