



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

Processo nº 10880.720929/2007-29
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-002.402 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de setembro de 2013
Matéria COFINS
Recorrente FLAMINGO 2001 CURSO FUNDAMENTAL
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1996

DECADÊNCIA. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECENAL. RE 566.621. ART. 62-A DO RICARF (PORTARIA MF 256/09).

Consoante disposto no art. 62-A do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF 256/09, as decisões proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, sob sistemática da repercussão geral, deverão ser reproduzidas por este Colégio Administrativo nas decisões administrativas exaradas por seus integrantes, de modo que, a teor da decisão exarada no RE 566.621/RS, os processos formalizados em data anterior à vigência da LC 118/05, ou seja, anteriormente a 09/06/2005, contam a decadência do direito à repetição de indébito pelo prazo decenal (tese dos “5 + 5”), com termo inicial de contagem na data de ocorrência do fato gerador.

DECLARAÇÃO. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA.

O prazo para homologação da compensação declarada pelo sujeito passivo será de 5 (cinco) anos, contado da data da entrega da declaração de compensação, como termo inicial, e a ciência do despacho decisório que a analisa, como termo final do lapso temporal.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/12/1996

ISENÇÃO. ART. 6º, II DA LC 70/91. SOCIEDADE CIVIS. REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ. OBSERVÂNCIA. DESNECESSIDADE.

Consoante art. 6º, II da LC 70/91, são isentas da Cofins as sociedades civis de que trata o art. 1º do DL 2.397/87, isto é, aquelas que exercem atividade 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, pouco importando o regime de tributação adotado para apuração do IRPJ.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade, em dar parcial provimento ao recurso nos termos do voto do relator.

Júlio César Alves Ramos – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Jean Cleuter Simões Mendonça, Fenelon Moscoso de Almeida, Robson José Bayerl, Angela Sartori e Fernando Marques Cleto Duarte.

Relatório

Albergam estes autos pedido de restituição de Cofins, período janeiro/1994 a dezembro/1996, através do PERDCOMP 20452.15111.140803.1.3.54-8662, decorrente de pagamento indevido em face da isenção a que alude o art. 6º, II da Lei Complementar nº 70/91, ao qual foram atreladas compensações de débitos de PIS/Pasep e Cofins.

A DERAT/SP indeferiu o pleito e não homologou as compensações asseverando que o direito creditório estava decaído, em função do disposto no art. 165, I do CTN, bem assim, que a apreciação de inconstitucionalidade de normas legais é prerrogativa do Poder Judiciário.

Em manifestação de inconformidade o contribuinte defendeu seu direito à repetição do período de janeiro/94 a março/97 em razão de haver recolhido indevidamente a Cofins, pois, sendo sociedade de profissão regulamentada, faria jus à isenção da LC 70/91; que o prazo para exercer aludido direito caducaria em 10 (dez) anos, citando doutrina e jurisprudência; e, que ocorrera a homologação tácita das compensações, por força do disposto no art. 150, § 4º do CTN, uma vez que foi cientificado do despacho decisório em 31/07/2008.

A DRJ São Paulo I/SP julgou a manifestação de inconformidade improcedente ao argumento que houve decadência (no caso, quinquenal) da pretensão ao crédito vindicado; que não ocorreu a homologação tácita por não haver transcorrido prazo superior a 05 (cinco) anos entre a transmissão da PERDCOMP e a ciência do despacho

decisório; e, que a isenção prevista no art. 6º, II da LC 70/91, conferida às sociedades civis de profissão regulamentada, dependeria do regime de tributação adotado para apuração do IRPJ.

Em recurso voluntário sustentou-se a inexigibilidade de depósito recursal; inoccorrência de decadência do direito à repetição de indébito, conforme decisão do STJ em recurso repetitivo (art. 543-C do CPC); que houve a homologação tácita das compensações; e, no mérito, que faz jus à isenção do art. 6º, II da LC 70/91, independente da opção do regime de apuração do IRPJ, citando jurisprudência administrativa.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Respeitante à inexigibilidade de depósito recursal como garantia de instância, em que pese já suplantado o óbice, pois já processado o recurso, tem-se que a súmula vinculante nº 21 do STF já eliminou aludido requisito de admissibilidade.

Tocante à decadência do direito à repetição de indébito, verifica-se que no caso vertente a Fazenda Nacional defende o prazo quinquenal para seu exercício, enquanto o contribuinte, ora recorrente, vindica o prazo de 10 (dez) anos, com supedâneo em decisões do STJ e STF.

A questão da tese decenal (“5 + 5”) do lapso extintivo para restituição de valores indevidamente recolhidos a título de tributo, desenvolvida e adotada pelo egrégio Superior Tribunal de Justiça, é de veras conhecida e foi amplamente debatida quando do exame incidental da inconstitucionalidade da LC 118/2005, pelo que, despiciente tecer profundos comentários a seu respeito, valendo a reprodução do REsp 1.002.932/SP, julgado sob a sistemática do art. 535-C do Código de Processo Civil:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. AUXÍLIO CONDUÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. TERMO INICIAL. PAGAMENTO INDEVIDO. ARTIGO 4º, DA LC 118/2005. DETERMINAÇÃO DE APLICAÇÃO RETROATIVA. DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONTROLE DIFUSO. CORTE ESPECIAL. RESERVA DE PLENÁRIO.

1. O princípio da irretroatividade impõe a aplicação da LC 118, de 9 de fevereiro de 2005, aos pagamentos indevidos realizados após a sua vigência e não às ações propostas posteriormente ao referido diploma legal, posto norma referente à extinção da obrigação e não ao aspecto processual da ação correspondente.

2. O advento da LC 118/05 e suas conseqüências sobre a prescrição, do ponto de vista prático, implica dever a mesma ser contada da seguinte forma: relativamente aos pagamentos efetuados a partir da sua vigência (que ocorreu em 09.06.05), o prazo para a repetição do indébito é de cinco a contar da data do pagamento; e relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior, limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

3. Isto porque a Corte Especial declarou a inconstitucionalidade da expressão "observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional", constante do artigo 4º, segunda parte, da Lei Complementar 118/2005 (AI nos ERESP 644736/PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06.06.2007).

4. Deveras, a norma inserta no artigo 3º, da lei complementar em tela, indubitavelmente, cria direito novo, não configurando lei meramente interpretativa, cuja retroação é permitida, consoante apregoa doutrina abalizada:

"Denominam-se leis interpretativas as que têm por objeto determinar, em caso de dúvida, o sentido das leis existentes, sem introduzir disposições novas. {nota: A questão da caracterização da lei interpretativa tem sido objeto de não pequenas divergências, na doutrina. Há a corrente que exige uma declaração expressa do próprio legislador (ou do órgão de que emana a norma interpretativa), afirmando ter a lei (ou a norma jurídica, que não se apresente como lei) caráter interpretativo. Tal é o entendimento da AFFOLTER (Das intertemporale Recht, vol. 22, System des deutschen bürgerlichen Uebergangsrechts, 1903, pág. 185), julgando necessária uma Auslegungsklausel, ao qual GABBA, que cita, nesse sentido, decisão de tribunal de Parma, (...) Compreensão também de VESCOVI (Intorno alla misura dello stipendio dovuto alle maestre insegnanti nelle scuole elementari maschili, in Giurisprudenza italiana, 1904, I,I, cols. 1191, 1204) e a que adere DUGUIT , para quem nunca se deve presumir ter a lei caráter interpretativo - "os tribunais não podem reconhecer esse caráter a uma disposição legal, senão nos casos em que o legislador lho atribua expressamente" (Traité de droit constitutionnel, 3a ed., vol. 2o, 1928, pág. 280). Com o mesmo ponto de vista, o jurista pátrio PAULO DE LACERDA concede, entretanto, que seria exagero exigir que a declaração seja inseri da no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.

Encarada a questão, do ponto de vista da lei interpretativa por determinação legal, outra indagação, que se apresenta, é saber se, manifestada a explícita declaração do legislador, dando caráter interpretativo, à lei, esta se deve reputar, por isso, interpretativa, sem possibilidade de análise, por ver se reúne requisitos intrínsecos, autorizando uma tal consideração .

(...)

... SAVIGNY coloca a questão nos seus precisos termos, ensinando: "trata-se unicamente de saber se o legislador fez, ou quis fazer uma lei interpretativa, e, não, se na opinião do juiz essa interpretação está conforme com a verdade" (System des heutigen römischen Rechts, vol. 8o, 1849, pág. 513). Mas, não é possível dar coerência a coisas, que são de si incoerentes, não se consegue conciliar o que é inconciliável. E, desde que a chamada interpretação autêntica é realmente incompatível com o conceito, com os

requisitos da verdadeira interpretação (v., supra, a nota 55 ao nº 67), não admira que se procurem torcer as conseqüências inevitáveis, fatais de tese forçada, evitando-se-lhes os perigos. Compreende-se, pois, que muitos autores não aceitem o rigor dos efeitos da imprópria interpretação. Há quem, como GABBA (Teoria della retroattività delle leggi, 3ª ed., vol. 1o, 1891, pág. 29), que invoca MAILHER DE CHASSAT (Traité de la rétroactivité des lois, vol. 1o, 1845, págs. 131 e 154), sendo seguido por LANDUCCI (Trattato storico-teorico-pratico di diritto civile francese ed italiano, versione ampliata del Corso di diritto civile francese, secondo il metodo dello Zachariæ, di Aubry e Rau, vol. 1o e único, 1900, pág. 675) e DEGNI (L'interpretazione della legge, 2ª ed., 1909, pág. 101), entenda que é de distinguir quando uma lei é declarada interpretativa, mas encerra, ao lado de artigos que apenas esclarecem, outros introduzido novidade, ou modificando dispositivos da lei interpretada. PAULO DE LACERDA (loc. cit.) reconhece ao juiz competência para verificar se a lei é, na verdade, interpretativa, mas somente quando ela própria afirme que o é. LANDUCCI (nota 7 à pág. 674 do vol. cit.) é de prudência manifesta: "Se o legislador declarou interpretativa uma lei, deve-se, certo, negar tal caráter somente em casos extremos, quando seja absurdo ligá-la com a lei interpretada, quando nem mesmo se possa considerar a mais errada interpretação imaginável. A lei interpretativa, pois, permanece tal, ainda que errônea, mas, se de modo insuperável, que suplante a mais aguda conciliação, contrastar com a lei interpretada, desmente a própria declaração legislativa. "

Ademais, a doutrina do tema é pacífica no sentido de que:

"Pouco importa que o legislador, para cobrir o atentado ao direito, que comete, dê à sua lei o caráter interpretativo. É um ato de hipocrisia, que não pode cobrir uma violação flagrante do direito" (Traité de droit constitutionnel, 3ª ed., vol. 2º, 1928, págs. 274-275)." (Eduardo Espínola e Eduardo Espínola Filho, in A Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, Vol. I, 3ª ed., págs. 294 a 296).

5. Consectariamente, em se tratando de pagamentos indevidos efetuados antes da entrada em vigor da LC 118/05 (09.06.2005), o prazo prescricional para o contribuinte pleitear a restituição do indébito, nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, continua observando a cognominada tese dos cinco mais cinco, desde que, na data da vigência da novel lei complementar, sobejem, no máximo, cinco anos da contagem do lapso temporal (regra que se coaduna com o disposto no artigo 2.028, do Código Civil de 2002, segundo o qual: "Serão os da lei anterior os prazos, quando reduzidos por este Código, e se, na data de sua entrada em vigor, já houver transcorrido mais da metade do tempo estabelecido na lei revogada.").

6. Desta sorte, ocorrido o pagamento antecipado do tributo após a vigência da aludida norma jurídica, o dies a quo do prazo prescricional para a repetição/compensação é a data do recolhimento indevido.

7. In casu, insurge-se o recorrente contra a prescrição quinquenal determinada pelo Tribunal a quo, pleiteando a reforma da decisão para que seja determinada a prescrição decenal, sendo certo que não houve menção, nas instâncias ordinárias, acerca da data em que se efetivaram os

recolhimentos indevidos, mercê de a propositura da ação ter ocorrido em 27.11.2002, razão pela qual forçoso concluir que os recolhimentos indevidos ocorreram antes do advento da LC 118/2005, por isso que a tese aplicável é a que considera os 5 anos de decadência da homologação para a constituição do crédito tributário acrescidos de mais 5 anos referentes à prescrição da ação.

8. Impende salientar que, conquanto as instâncias ordinárias não tenham mencionado expressamente as datas em que ocorreram os pagamentos indevidos, é certo que os mesmos foram efetuados sob a égide da LC 70/91, uma vez que a Lei 9.430/96, vigente a partir de 31/03/1997, revogou a isenção concedida pelo art. 6º, II, da referida lei complementar às sociedades civis de prestação de serviços, tornando legítimo o pagamento da COFINS.

9. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008.” (grifos no original)

Portanto, é incontroverso que a questão restou pacificada no âmbito do STJ no sentido que aludido prazo albergaria os pagamentos realizados anteriormente à vigência da LC 118/05 (09/06/2005), de maneira que todos os recolhimentos efetuados até aquela data seriam passíveis de repetição no prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais 05 (cinco) anos, limitado, porém, a 05 (cinco) anos da vigência da norma.

Contudo, o Supremo Tribunal Federal, em sede de repercussão geral, reexaminando o assunto, redefiniu o marco temporal de contagem, aduzindo que não seria o pagamento realizado, mas sim, o ajuizamento da respectiva ação, de modo que a decadência contada na forma delineada pelo STJ aplicar-se-ia tão-somente aos processos protocolados até o decurso da *vacatio legis* de 120 (cento e vinte dias) prevista na Lei Complementar nº 118/05, finda em 08/06/2005, conforme se extrai do acórdão exarado no RE 566.621/RS:

“DIREITO TRIBUTÁRIO – LEI INTERPRETATIVA – APLICAÇÃO RETROATIVA DA LEI COMPLEMENTAR Nº 118/2005 – DESCABIMENTO – VIOLAÇÃO À SEGURANÇA JURÍDICA – NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DA VACATIO LEGIS – APLICAÇÃO DO PRAZO REDUZIDO PARA REPETIÇÃO OU COMPENSAÇÃO DE INDÉBITOS AOS PROCESSOS AJUIZADOS A PARTIR DE 9 DE JUNHO DE 2005.

Quando do advento da LC 118/05, estava consolidada a orientação da Primeira Seção do STJ no sentido de que, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo para repetição ou compensação de indébito era de 10 anos contados do seu fato gerador, tendo em conta a aplicação combinada dos arts. 150, § 4º, 156, VII, e 168, I, do CTN.

A LC 118/05, embora tenha se auto-proclamado interpretativa, implicou inovação normativa, tendo reduzido o prazo de 10 anos contados do fato gerador para 5 anos contados do pagamento indevido.

Lei supostamente interpretativa que, em verdade, inova no mundo jurídico deve ser considerada como lei nova.

Inocorrência de violação à autonomia e independência dos Poderes, porquanto a lei expressamente interpretativa também se submete, como qualquer outra, ao controle judicial quanto à sua natureza, validade e aplicação.

A aplicação retroativa de novo e reduzido prazo para a repetição ou compensação de indébito tributário estipulado por lei nova, fulminando, de imediato, pretensões deduzidas tempestivamente à luz do prazo então aplicável, bem como a aplicação imediata às pretensões pendentes de ajuizamento quando da publicação da lei, sem resguardo de nenhuma regra de transição, implicam ofensa ao princípio da segurança jurídica em seus conteúdos de proteção da confiança e de garantia do acesso à Justiça.

Afastando-se as aplicações inconstitucionais e resguardando-se, no mais, a eficácia da norma, permite-se a aplicação do prazo reduzido relativamente às ações ajuizadas após a vacatio legis, conforme entendimento consolidado por esta Corte no enunciado 445 da Súmula do Tribunal.

O prazo de vacatio legis de 120 dias permitiu aos contribuintes não apenas que tomassem ciência do novo prazo, mas também que ajuizassem as ações necessárias à tutela dos seus direitos.

Inaplicabilidade do art. 2.028 do Código Civil, pois, não havendo lacuna na LC 118/08, que pretendeu a aplicação do novo prazo na maior extensão possível, descabida sua aplicação por analogia. Além disso, não se trata de lei geral, tampouco impede iniciativa legislativa em contrário.

Reconhecida a inconstitucionalidade art. 4º, segunda parte, da LC 118/05, considerando-se válida a aplicação do novo prazo de 5 anos tão-somente às ações ajuizadas após o decurso da vacatio legis de 120 dias, ou seja, a partir de 9 de junho de 2005.

Aplicação do art. 543-B, § 3º, do CPC aos recursos sobrestados.

Recurso extraordinário desprovido.” (destacado)

No caso vertente, não há notícia de ação judicial onde se alterque o crédito, de modo que o marco temporal seria o protocolo do processo administrativo ou seu consecratório, o pedido eletrônico de restituição (PER), cujo documento analisado neste processo foi transmitido em 14/08/2003.

Assim, considerando as disposições do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e 62-A do regimento interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF 256/09 e alterações, que impõe a observância por este sodalício das decisões plenárias definitivas de mérito e/ou submetidas à repercussão geral, no Supremo Tribunal Federal, e ao rito do recurso repetitivo, no Superior Tribunal de Justiça, bem como o período requerido – janeiro/1994 a dezembro/1996 –, aplicando-se o prazo decenal para repetir o indébito, conclui-se que nenhum dos fatos geradores estaria alcançado pela decadência.

Ainda em sede preliminar, quanto à homologação tácita das compensações realizadas, pelo decurso do prazo quinquenal, não procede o arazoado do recorrente, haja vista que entre a transmissão do PERCOMP e a ciência do despacho decisório que o examinou não transcorreu prazo superior a 05 (cinco) anos, como exige o art. 74, § 5º da Lei nº 9.430/96.

Destarte, o PERDCOMP foi transmitido em 14/08/2003, sendo que o recorrente foi cientificado do despacho decisório em 31/07/2008, como afirmado pelo próprio na manifestação de inconformidade, logo, não há que se falar em homologação tácita das compensações realizadas.

Enfrentadas as questões preliminares, passo ao mérito, entretanto, para delimitar o objeto do julgamento, reputo necessário fixar algumas balizas.

Primeiro, o exame da revogação da isenção prevista no art. 6º, II da LC 70/91 pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96 é matéria estranha a estes autos, porquanto o período de apuração abrange janeiro/1994 a fevereiro/1996, conforme tabela de fl. 89, enquanto a revogação produziu efeitos a partir de março/1997.

Segundo, não há questionamento na decisão recorrida acerca do enquadramento do recorrente como sociedade civil de profissão regulamentada, alterando apenas a adoção do regime de tributação do IRPJ para denegação do direito.

Portanto, a lide se circunscreve à definição se a remissão feita pelo art. 6º, II da LC 70/91 ao art. 1º do DL 2.397/87 impõe que a isenção lá estabelecida se restrinja às sociedades civis que adotam determinado regime de tributação do IRPJ, segundo a legislação específica.

Para melhor entender o raciocínio desenvolvido pela decisão recorrida, reproduzo o excerto respectivo do voto condutor:

“(...) Eis o que estabelece o inciso II do art. 6º da Lei Complementar n.º 70, de 1991, transcrito abaixo, in verbis:

Art. 6º São isentas da contribuição: [...]

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

8.2. Eis como dispõe o art. 1º do Decreto-lei n.º 2.397, de 1987, citado imediatamente acima, bem como determina seu art. 2º e parágrafos (posteriormente revogados pela Lei n.º 9.430, de 1996) que trata da distribuição do lucro apurado pelas sociedades civis, in verbis:

Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, 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.

Art. 2º O lucro apurado (art. 1º) será considerado automaticamente distribuído aos sócios, na data de encerramento do período-base, de acordo com a participação de cada um nos resultados da sociedade.

§1º. O lucro de que trata este artigo ficará sujeito à incidência do Imposto de Renda na fonte, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, aplicando-se a tabela de desconto do Imposto de Renda na fonte sobre rendimentos do trabalho assalariado, exceto quando já tiver sofrido a incidência durante o período-base, na forma dos §§ 2º e 3º.

§2º. Os lucros, rendimentos ou quaisquer valores pagos, creditados ou entregues aos sócios, mesmo a título de empréstimo, antes do encerramento do período-base, equiparam-se a rendimentos distribuídos e ficam sujeitos à incidência do Imposto de Renda na fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade com o disposto no parágrafo anterior.

§3º. O Imposto de Renda retido na fonte sobre receitas da sociedade de que trata o art. 1º poderá ser compensado com o que a sociedade tiver retido, de seus sócios, no pagamento de rendimentos ou lucros.

8.3. Assim estabelece o caput do art. 71 da Lei n.º 8.383, de 1991, in verbis:

Art. 71. As pessoas jurídicas de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, que preencham os requisitos dos incisos I e II do art. 40, poderão optar pela tributação com base no lucro presumido.

8.4. Por seu turno, dispõem os art. 1º e 2º da Lei n.º 8.541, de 1992 nestes termos, in verbis:

Art. 1º A partir do mês de janeiro de 1993, o imposto sobre a renda e adicional das pessoas jurídicas, inclusive das equiparadas, das sociedades civis em geral, das sociedades cooperativas, em relação aos resultados obtidos em suas operações ou atividades estranhas a sua finalidade, nos termos da legislação em vigor, e, por opção, o das sociedades civis de prestação de serviços relativos às profissões regulamentadas, será devido mensalmente, à medida em que os lucros forem sendo auferidos.

Art. 2º A base de cálculo do imposto será o lucro real, presumido ou arbitrado, apurada mensalmente, convertida em quantidade de Unidade Fiscal de Referência (Ufir) (Lei nº 8.383), de 30 de dezembro de 1991, art. 1º diária pelo valor desta no último dia do período-base.

8.5. Discorrendo sobre semelhante questão, o Parecer Normativo da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação (Cosit) da então Secretaria da Receita Federal (SRF) n.º 3, de 1994, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 28/3/1994, preceitua os seguintes termos:

Em exame o alcance da isenção da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social-COFINS, prevista no inciso II do Art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em face do disposto no art. 71 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991 e no art. 1º da Lei nº 8.541, de 23 de dezembro de 1992.

2. De acordo com o inciso II do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, estão isentas da contribuição as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397 de 21 de dezembro de 1987.

2.1. O referido dispositivo legal deve ser interpretado literalmente, tendo em vista o que dispõe o art. 111, inciso II, do CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966).

3. O art. 1º do Decreto nº 2.397/87, assim determina:

"Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, 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."

4. Do exame do dispositivo legal em tela, observa-se que, somente está abrangida pela não incidência do imposto de renda das pessoas jurídicas, a sociedade civil que obedeça, cumulativamente, os requisitos a seguir discriminados e que, por consequência, estão isentas da contribuição Social sobre o Faturamento:

- a) seja sociedade constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil;
- b) tenha por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e
- c) esteja registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

5. Nesse sentido, o subitem 3.2 da Exposição de Motivos nº 104, de 23/12/87, que ensejou a edição do Decreto-lei nº 2.397/87, assim esclareceu:

"Os rendimentos das sociedades civis são de natureza eminentemente pessoal, pertencentes e indissociáveis dos sócios, o lucro apurado será integralmente submetido à tributação nas pessoas físicas dos sócios, de acordo com a participação societária de cada um, independentemente de ocorrer distribuição efetiva ou não. Não haverá tributação na pessoa jurídica".

6. Com efeito, considerando o regime de tributação pelo imposto de renda diferenciado das demais sociedades, aplicável às sociedades civis enquadradas no Decreto-lei nº 2.397/87, ou seja, aquelas cujo lucro é tributado integralmente nas pessoas físicas dos sócios, pode-se afirmar que a Lei Complementar nº 70/91 isentou as sociedades civis da contribuição social por não se caracterizarem como pessoa jurídica para fins da legislação tributária.

7. A reforçar tal entendimento, a disposição contida no art. 1º da Lei Complementar nº 70/91 define como contribuintes as pessoas jurídicas e as elas equiparadas pela legislação do imposto de renda.

8. É importante ressaltar, também o disposto no último parágrafo da Exposição de Motivos Conjunta nº 152/MEFP/MTPS, de 06.12.91, que ensejou a edição da Lei Complementar nº 70/91:

"Entendendo-se que, o custeio da seguridade é ônus de toda a sociedade, o projeto exclui do seu campo de incidência exclusivamente aqueles contribuintes que por força da determinação constitucional ou operacional, estão impossibilitados de ser alcançados pela sua incidência."

9. Contudo o art. 71 da Lei nº 8.383, de 30/12/91, de os arts. 1º e 2º da Lei nº 8.541, de 23/12/92, ao introduzirem alterações na legislação tributária, admitiram, para as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, a opção pela tributação de seus resultados com base no lucro real ou presumido.

10. Ao disciplinar a tributação pelo lucro presumido (art. 40 da Lei nº 8.383/91), a **Instrução Normativa RF nº 21, de 26 de fevereiro de 1992, no parágrafo único do art. 33, enfatiza que a opção pela tributação com base no lucro presumido, "exclui a aplicação do regime de tributação próprio às sociedades civis, instituído pelo Decreto-lei nº 2.397/87", portanto, perdem a condição de tributação exclusiva nas pessoas físicas dos sócios e passam a ser tributadas, também, na pessoa jurídica. [negrejou-se]**

11. Ressalte-se que a Constituição Federal é taxativa ao estabelecer as limitações do poder de tributar no inciso II do art. 150, determinando que é vedado:

"II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos".

12. Por conseguinte, a sociedade civil que optar por um dos regimes de tributação de que trata o art. 2º da Lei nº 8.541/92 (lucro real ou presumido)

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 [negrejou-se].

8.6. *Diante dos dispositivos legais transcritos acima, infere-se que o tratamento tributário previsto no Decreto-lei n.º 2.397, de 1987 aplicava-se exclusivamente aos casos em que pessoas naturais, sendo titulares de profissão legalmente regulamentada, de natureza civil, decidindo associar-se, constituíam pessoa jurídica, com o objetivo de oferecer a prestação de serviços para a qual estavam habilitadas. Consequentemente, o lucro apurado por tal pessoa jurídica era integralmente submetido à tributação na pessoa natural dos sócios.*

8.7. *Dessa forma, tem-se que a isenção da COFINS foi concedida para as sociedades civis amparadas pelo regime de tributação previsto no Decreto-lei n.º 2.397, de 1987; excetuando aquelas que, com base no caput do art. 71 da Lei n.º 8.383, de 1991 e art. 1º e 2º da Lei n.º 8.541, de 1992, abdicaram de seu regime de tributação exclusivo.*

8.8. *Cumprir lembrar, por segunda vez, que, consoante o disposto no art. 7º da Portaria MF n.º 58, de 2006, os Julgadores devem observar as normas legais e regulamentares, bem como o entendimento da Secretaria da Receita Federal do Brasil expresso em atos normativos; cabendo, pois, nesta instância, dar cumprimento ao Parecer Normativo Cosit n.º 3, de 1994.*

8.9. *Relativamente a 1994 a 1997, conclui-se que a opção pelo regime de tributação com base lucro presumido/real (fls. 295 a 299) implica abdicação do regime de tributação do imposto de renda na pessoa natural dos sócios, próprio da sociedade civil a que se refere o art. 1º do Decreto-lei n.º 2.397, de 1987, razão pela qual incide a COFINS sobre o faturamento da Contribuinte. Apenas tributadas, exclusivamente, na pessoa natural dos sócios é que a sociedade civil faria jus à isenção da COFINS.”*

Nada obstante a inteligência argumentativa, entendo que a referência do art. 6º, II da LC 70/91 é específica às sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, isto é, aquelas que se caracterizam como 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, pouco importando o regime de tributação pelo IRPJ por elas adotado.

É certo que o DL 2.397/87 teve por escopo alterar a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas como um todo, como se extrai de sua ementa, todavia, a isenção da Cofins foi deferida às sociedades descritas em seu art. 1º, não havendo qualquer disposição em seu texto que imponha a observância de determinado regime de tributação do IRPJ para gozar do privilégio fiscal.

Na linha do Parecer Cosit nº 03/1994, os requisitos que as sociedades civis devem atender para fazer jus a isenção em tela são os seguintes:

- a) seja sociedade constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil;

- b) tenha por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e
- c) esteja registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

O atendimento por parte do contribuinte, ora recorrente, destas condições não foi rechaçada pela decisão contestada, donde se pressupõe que, no caso deste processo, verifica-se seu cumprimento.

Consoante art. 111 do Código Tributário Nacional, a legislação que trata de isenção deve ser interpretada literalmente, daí vislumbrar a impossibilidade de se acolher a fundamentação da decisão sob vergasta, que emprega um raciocínio enviesado para vincular a isenção da Cofins ao regime de tributação do IRPJ e, com isso, denegar o pleito.

Contudo, inexistente disposição legal *ipsis litteris* que atrele a fruição da isenção em comento à adoção de determinado regime de apuração do imposto de renda pessoa jurídica.

Neste ponto, infiro que assiste razão ao recorrente, entretanto, registro que esta decisão não homologa os cálculos por ele apresentados, que deverão ser revisados pela unidade preparadora.

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso voluntário para admitir a repetição do indébito.

Robson José Bayerl



Ministério da Fazenda

PÁGINA DE AUTENTICAÇÃO

O Ministério da Fazenda garante a integridade e a autenticidade deste documento nos termos do Art. 10, § 1º, da Medida Provisória nº 2.200-2, de 24 de agosto de 2001 e da Lei nº 12.682, de 09 de julho de 2012.

Documento produzido eletronicamente com garantia da origem e de seu(s) signatário(s), considerado original para todos efeitos legais. Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001.

Histórico de ações sobre o documento:

Documento juntado por ROBSON JOSE BAYERL em 01/10/2013 10:42:13.

Documento autenticado digitalmente por ROBSON JOSE BAYERL em 01/10/2013.

Documento assinado digitalmente por: JULIO CESAR ALVES RAMOS em 11/10/2013 e ROBSON JOSE BAYERL em 01/10/2013.

Esta cópia / impressão foi realizada por EMANOEL WERCELENS PINHEIRO em 07/11/2016.

Instrução para localizar e conferir eletronicamente este documento na Internet:

1) Acesse o endereço:

<https://cav.receita.fazenda.gov.br/eCAC/publico/login.aspx>

2) Entre no menu "Outros".

3) Selecione a opção "eAssinaRFB - Validação e Assinatura de Documentos Digitais".

4) Digite o código abaixo:

EP07.1116.15568.Z0WF

5) O sistema apresentará a cópia do documento eletrônico armazenado nos servidores da Receita Federal do Brasil.