



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

Processo n° 10920.002800/2004-79
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° **3001-000.393 – Turma Extraordinária / 1ª Turma**
Sessão de 13 de junho de 2018
Matéria ISENÇÃO DE COFINS. PRESCRIÇÃO.
Recorrente CRV CENTRO INTEGRADO DE FISIOTERAPIA S/S LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/10/1994 a 30/09/2004

REVOGAÇÃO DA LC 70/91 PELA LEI 9.430/96. ISENÇÃO REVOGADA A PARTIR DE JANEIRO DE 1997. PRESCRIÇÃO DECENAL RECONHECIDA.

A jurisprudência é firme no sentido de que a Lei Ordinária 9.430/1996 revogou a isenção de COFINS concedida às sociedades civis prestadoras de serviço objeto da Lei Complementar 70/1991.

A jurisprudência também consagrou o entendimento de que "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.

Conjugada as duas teses (prescrição decenal e revogação da isenção) tem-se que prevaleceu o gozo do benefício isencional da COFINS às sociedades civis prestadoras de serviço até a revogação da LC 70/91 pela lei ordinária 9.430/96.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para restituir ao recorrente a parcela do direito creditório relativo à COFINS, referente ao período entre outubro de 1994 e dezembro de 1996.

(assinado digitalmente)

Orlando Rutigliani Berri - Presidente.

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Orlando Rutigliani Berri, Cleber Magalhães, Renato Vieira de Avila e Francisco Martins Leite Cavalcante

Relatório

O CRV CENTRO INTEGRADO DE FISIOTERAPIA S/S LTDA, doravante recorrente, apresenta as razões impedidas à realização do Pedido de Restituição/Ressarcimento através do programa PER/DCOMP 1.4 que autorizam o protocolo manual pelos formulários da IN/SRF nº 210/2002 (fls. 5/9). Nesse sentido, demanda a revisão do despacho decisório de arquivamento do pedido de restituição feito de forma *online*, conforme juntado na negativa do sistema em 13.10.2004 (fls. 4), para que seu mérito seja analisado.

Em seguida, em **PEDIDO DE RESTITUIÇÃO** (fls. 20/30), o recorrente vai de encontro à interpretação adotada pela Instrução Normativa RF nº 21 de 1992 (fls. 17-18), porquanto sustenta, pela doutrina e também pela jurisprudência (fl.22-24), que o exercício do direito de optar por uma forma de tributação de seus rendimentos (lucro real ou presumido) não retira das sociedades profissionais o direito à isenção da COFINS, conferida pelo art. 6º, inciso II, Lei Complementar nº 70/91, pela natureza jurídica dessas sociedades, entendimento respaldado também pela Súmula 276 do STJ. No mesmo sentido, alega que a lei ordinária nº 9.430/96, em seu art. 56, não pode alterar dispositivos da LC em questão (fls. 18). Por fim, o recorrente alega que o prazo do art. 168 do CTN só ocorre após a extinção do crédito tributário (fls. 28), motivo pelo qual argumenta em favor do direito de compensar a COFINS indevidamente paga (prazo prescricional decenal), a despeito do prazo decadencial de 5 anos do art. 168 do CTN, considerando a devida correção monetária do valor.

Nesse sentido, o recorrente requer também, em 13 de outubro de 2004, a restituição e a compensação dos recolhimentos das COFINS efetuados entre outubro/1994 e setembro de 2004, anexando os demonstrativos de cálculo, DARFs respectivos e comprovantes de pagamentos nos arquivos da Receita Federal (fls. 41/201), uma vez que essas datas seriam referentes às contribuições não prescritas, a contar dez anos da data do pedido de restituição.

Em 02 de dezembro de 2004, em **DESPACHO DECISÓRIO**, a Delegacia da Receita Federal em Joinville/SC indeferiu o pedido de restituição e não homologou as compensações declaradas pelo recorrente através dos PER/DCOMPs nºs 03043.47922.291004.1.3.04-1559 e 24309.70364.10104.1.3.04-3181 (fls. 203/208), sob o fundamento de que o art. 168, I c/c art. 156, I do CTN demanda que o direito à restituição seja exercido em cinco anos, contados da data do pagamento, o que já inviabilizaria o pedido dos pagamentos efetuados antes de 18/10/1999, ou seja, 5 anos de recolhimentos prévios, devidamente comprovados (fls. 41/201), antes da data do pedido de restituição mencionado nos itens supra 1 e 2.

Além disso, argumentou o Fisco que a concessão de isenção e sua revogação é matéria própria de lei ordinária e de prerrogativa do sujeito ativo, conforme art. 150, § 6º, da

CRFB/88 e arts. 176 e 178 do CTN, suplantando o entendimento do recorrente de que a Lei Ordinária superveniente de nº 9.430/96 não pudesse ter validade, uma vez que a LC 70/91 seria apenas formalmente LC, o que permitiria sua modificação posterior por norma ordinária. Posicionamento este corroborado pelo STF, como exposto em jurisprudência acostada aos autos (fls. 207). Dessa forma, o art. 56 da Lei em comento revogou tal isenção, o que inviabiliza o pleito das restituições posteriores à data de 18/10/1999.

Em 22 de dezembro de 2004, o recorrente apresentou **MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE** perante a Delegacia da Receita Federal em Porto Alegre/RS. Reforçou o recorrente que, em face das disposições da Lei nº 9.430/96, o STJ mostrou-se favorável em diversas decisões à tese dos contribuintes, como na Súmula 276 do STJ, de 2003 (fls. 213). Nessa tessitura, alega também que há, sim, no caso em tela, hierarquia entre a Lei Complementar e a Lei Ordinária em questão, argumentando que a revogação ou alteração da LC por LO acarretaria maior insegurança jurídica (fls. 214).

O recorrente defende também que, como forma de o Fisco Federal legitimar a cobrança em face de sociedades civis, quando estas optam pela tributação dos resultados pelo lucro presumido, subentende-se, de imediato, a perda do benefício da isenção (fls. 216). Por outro lado, o CRV enumera que tal condição não está prevista entre as demandadas à concessão da isenção no art. 1º da LC 70/91, reforçando a distinção de natureza e de espécie entre IR e COFINS, com base em jurisprudência (fls. 216/220). Para reforçar seu entendimento, citou o provimento por unanimidade da 3ª Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, no Recurso nº 114.167, referente ao processo nº 13886.00213/97-71, julgado na sessão de 22 de maio de 2002 pela Relatora Sra. Maria Tereza Martinez Lopez (Acórdão 203-08206), no sentido de reconhecer a isenção de COFINS para sociedade civil em 2002 (fl. 220).

No que tange à prescrição, o recorrente argumenta que se trata de lançamento por homologação, ratificando seu pleito pela prescrição decenal, já que sem a homologação expressa não se constitui o crédito tributário e a tácita valeria a partir de 5 (cinco) anos da omissão do fisco, não antes, o que configuraria, de fato, a extinção pela regra “5 + 5” (fls. 224/228). Em 23 de abril de 2007, o processo foi enviado para a análise na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba/PR.

Em 05 de março de 2008, os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos (fls. 238/245), **ACORDAM** a manutenção do indeferimento do pedido de restituição de contribuição feita a título de COFINS: a) até 18/10/1999 por haver ocorrido a decadência do direito em relação aos recolhimentos efetuados, consoante o disposto no item I do Ato Declaratório nº 96/1999 c/c o art. 165 e 168 do CTN (prescrição quinquenal); b) após 18/10/1999, tendo em vista a revogação da isenção reclamada pela LC 70/1991, não cabendo a análise da autoridade administrativa da constitucionalidade ou legalidade, mas apenas a observância da legislação de regência, conforme o Parecer Normativo CST nº 329/1970 (fls. 243/244) ; e, ainda, c) para que as compensações constantes das Dcomp (fls. 165/172) não sejam homologadas.

Intimado da decisão recorrida em 25 de abril de 2008 (AR às fls.249), em 9 de maio de 2008, o recorrente apresentou **RECURSO VOLUNTÁRIO** em face do acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba. No tópico referente à defesa da prescrição decenal, alega a ilegalidade do art. 3º da LC 118/2005, haja vista as considerações acerca da natureza do lançamento por homologação (fls. 252/253), o que justificaria seu argumento. No mesmo sentido, defende que a 1ª Seção do STJ, por unanimidade, decidiu

contra “a intenção do governo federal de reduzir, de forma retroativa, de dez para cinco anos o prazo para que as empresas peçam a devolução de tributos pagos a maior” (fls. 255). No seu entendimento, caso não seja aceita a ilegalidade do art. 3º da LC 118/2005, pelo o entendimento da 1ª Seção do STJ, o prazo da LC 118/2005 não poderia valer de forma retroativa, o que redundaria na inaplicabilidade para o processo em comento de data anterior à referida LC.

Em relação à isenção de COFINS, o recorrente invocou a hierarquia de leis, com o fito de que a Lei Ordinária 9.430/96 não pudesse revogar a LC 70/91 (fls. 256/259). Sobre o regime tributário, repetiu-se o argumento da fl. 216, de que a adoção do regime de lucro presumido não poderia invalidar a isenção em relação a COFINS, nas folhas 259 e 260.

A fim de afastar a alegação de que o órgão administrativo deve furtar-se de julgar questões inconstitucionais e ilegais, o recorrente deu destaque ao acórdão unânime da Terceira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes no recurso nº114.167, referente ao processo nº 13886.00213/97-71, julgado no sentido de prover a isenção e o pedido de compensação (fls. 263/264), no qual se afirma que “o parecer normativo representa única e exclusivamente a opinião do Fisco sobre determinada disposição legal, tendo o mesmo valor jurídico que a opinião do contribuinte”. Uma vez consagrado o direito ao crédito, defende o recorrente que a compensação com outros tributos e contribuições federais é direito inarredável (fls. 266/267).

O recorrente trouxe jurisprudência em favor do julgamento da inconstitucionalidade de atos normativos por órgão administrativo (fls. 268/269). Além disso, alega que a restituição vai de encontro às garantias do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e do direito de petição (fls. 271).

É O RELATÓRIO

Voto

Conselheiro Francisco Martins Leite Cavalcante - Relator

O CRV CENTRO INTEGRADO DE FISIOTERAPIA S/S LTDA, intimado da decisão recorrida em 25 de abril de 2008 (AR de fls. 249), em 9 de maio de 2008, apresentou **RECURSO VOLUNTÁRIO** dirigido ao Conselho de Contribuintes em face do acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba em 09 de março de 2008, e o considero tempestivo, pelo que dele tomo conhecimento.

Como relatado, cuida o presente processo do pedido de restituição de 10 (dez) anos de COFINS, entre outubro de 1994 e setembro de 2004, da atualização monetária e, se deferido, da compensação com outros tributos federais no valor total de R\$ 54.387,07, em virtude de isenção às sociedades civis prestadoras de serviço, como é o caso do CRV - CENTRO INTEGRADO DE FISIOTERAPIA S/S LTDA.

Ambas as decisões recorridas entenderam pelo indeferimento total do pleito do requerente, quer por considerar que a isenção fora revogada, quer por aplicar o entendimento da prescrição quinquenal e a interpretação pela retroatividade da LC 118/2005.

Por espelhar exatamente a tese defendida nos autos, e por estar em conformidade com os argumentos sustentados pelo recorrente quanto a “prescrição decenal”, reproduzo, a seguir, trecho do brilhante voto proferido pelo Conselheiro RODRIGO

CARDOZO MIRANDA, do qual resultou o Acórdão nº 9900-000.624, em decisão unânime do Pleno da E. Câmara Superior de Recursos Fiscais, em sessão de 29 de agosto de 2012, em que foi negado provimento ao Recurso Extraordinário manejado pela Procuradoria da Fazenda Nacional e consagrou, no âmbito do CARF e da CSRF, a tese dos “cinco mais cinco” para todas as demandas propostas antes do *vacatio legis* da Lei Complementar nº 118/2005, ou seja, antes de 9 de junho de 2005, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ART. 543C, 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 correspectiva.

2. O advento da LC 118/05 e suas consequências 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 inserida no corpo da própria lei não vendo motivo para desprezá-la se lançada no preâmbulo, ou feita noutra lei.

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. Recurso especial provido, nos termos da fundamentação expendida. Acórdão submetido ao regime do art. 543C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (REsp 1002932/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009) [grifamos]

Uma vez que a COFINS, como bem argumentou e demonstrou o contribuinte, trata de lançamento à homologação, e considerando que a data do pedido de restituição é ANTERIOR ao vacatio legis da LC nº 118/2005, não há que se falar em prescrição quinquenal, mas, sim, na consagrada tese da prescrição "cinco + cinco" para o caso em comento.

Todavia, deve-se analisar o tema da isenção e da hierarquia das leis antes de prover ou não o pedido de restituição. Ainda que o requerente afirme que, pelo princípio da hierarquia legislativa, uma Lei Ordinária não poderia ter o condão de revogar uma Lei Complementar, é preciso relativizar essa afirmação quando se trata de Lei Complementar apenas no âmbito formal, mas materialmente ordinária, o que permitiria a posterior revogação por Lei Ordinária. No caso específico da COFINS, como corroborado pela jurisprudência do STF trazida na fl. 207 do despacho decisório da Delegacia da Receita Federal, o Ministro Moreira Alves em voto condutor no julgamento da ADC nº 1-1/DF, que tratou justamente da LC 70/91, esclarece:

*Sucedee, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social. **Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei ordinária.** A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar - a Lei Complementar nº 70/91 - não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social 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*

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 exigem essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela serem como dispositivos de lei ordinária [grifamos]

Além disso, o requerente baseou sua argumentação na súmula 276 do STJ ("as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado"), a fim de respaldar a isenção das sociedades civis de prestação de serviços profissionais em relação à COFINS. Contudo, conforme o próprio sítio do Egrégio Superior Tribunal de Justiça, essa súmula foi cancelada, em 27 de agosto de 2008, pela 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça.

Nessa tessitura, entendo que a Lei Ordinária nº 9.430/96 teve, sim, o condão de revogar a previsão da lei formalmente complementar nº 70/91, desfazendo a isenção à qual o recorrente em questão fazia jus em relação à COFINS. Dessarte, a própria lei prevê, em seu art. 87, que sua entrada em vigor data de sua publicação, "produzindo efeitos financeiros a partir de 1º de janeiro de 1997". Assim, só seria cabível a restituição, a correção monetária e a compensação referentes ao período entre outubro de 1994 e dezembro de 1996.

Por conseguinte, em face de todo o exposto, acatando a tese da prescrição "cinco + cinco" e considerando o fim da isenção de COFINS pela Lei Ordinária nº 9.430/96, de 27 de dezembro de 1996, voto no sentido de prover parcialmente o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, para considerar que somente será devida as restituições dos valores pagos e comprovados no período compreendido entre outubro de 1994 e dezembro de 1996, considerando a devida correção monetária e a compensação com outros tributos federais quando for possível.

(assinado digitalmente)

Francisco Martins Leite Cavalcante, Relator

