



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

Processo nº 10980.011703/2003-81
Recurso nº 136.118 Voluntário
Acórdão nº 2101-00.204 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de junho de 2009
Matéria Restituição/Compensação
Recorrente INSTITUTO PARANAENSE DE HEMOTERAPIA E HEMATOLOGIA LTDA.
Recorrida DRJ-CURITIBA/PR

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/1993 a 31/10/1998

DECADÊNCIA. RESTITUIÇÃO.

Somente para os pagamentos efetuados a partir da vigência da LC nº 118/05 (09.06.05) é que o prazo para pedido de restituição é de 5 (cinco) anos a contar da data do pagamento indevido ou a maior. Relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição obedece ao regime previsto no sistema anterior (5 + 5), limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Vencida a relatora

Período: 01/11/1998 a 30/11/1998

COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. ISENÇÃO.

A isenção da Cofins para as sociedades civis de prestação de serviços de natureza legalmente regulamentada vigorou até março de 1997, nos termos do art. 56, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª câmara / 1ª turma ordinária da segunda seção de julgamento, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso.

CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente

[Assinatura]
MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ

Relatora

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Maria Cristina Roza da Costa, Antonio Zomer, Antônio Lisboa Cardoso, Domingos de Sá Filho, Antonio Carlos Atulim e Ivan Allegretti (Suplente).

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição de Cofins, protocolizado pela contribuinte em 03/12/2003, em razão de supostos pagamentos indevidos da contribuição em decorrência da regra complementar à Constituição Federal de 1988 de não incidência para as sociedades civis de prestações de serviços profissionais relativos ao exercício da profissão legalmente regulamentada, registradas no registro civil competente das pessoas jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país.

Em prosseguimento, adoto e transcrevo, em parte, o relatório que compõe a Decisão Recorrida:

"Trata o processo de pedido de restituição de Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (Cofins), fl. 01, protocolizado em 03/12/2003, em relação aos pagamentos efetuados, entre 30/12/1993 e 10/12/1998, para os períodos de apuração 01/12/1993 a 30/11/1998, conforme DARF (cópia) de fls. 28/58. O valor total do pedido, atualizado até 11/2003, importa em R\$ (...)."

À fl. 01, consta como motivo do pedido: "Pagamentos indevidos (CTN, art. 165, I) a título de COFINS (LC 70/91 e Lei 9.718/98), em decorrência de regra complementar à CF/88 de não incidência para as sociedades civis de prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no registro civil competente das pessoas jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país (Lei Complementar 70/91, art. 6º, II, c.c. Decreto-Lei 2.397/87, art. 1º; CF/88, art. 133 e Lei 8.906/94 – STJ, AGRESP 433341/MG 02-12-2002, DJ 02/12/2002, pg. 244; Resp. 209.629/MG, DJU 16/11/1999; TRF 1ª Reg. AMS 95.01.29207-0-MG, DJU 17/02/1997, p. 6624/5 e Acórdão nº 201-75.438/2001, do 2º CC; Hugo de Brito Machado in Posição Hierárquica da Lei Complementar, RDDT 14, pg. 19 e ss.); STJ – Súmula 276, de 14/05/2003, DJ 02/06/2003, pg. 365 – 'As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.'"

No campo 4 do pedido de fl. 01, a interessada relaciona a documentação que estaria sendo apresentada (cópia do contrato social, cópia das 18^a e 19^a alterações, procuração e cópias de 60 DARF – fls. 02/58).

Em 10/12/2003, após análise, o pedido foi indeferido pela Delegacia da Receita Federal em Curitiba/PR, despacho decisório às fls. 60/62, em razão da decadência, a teor dos arts. 165 e 168 do CTN e item I do Ato Declaratório SRF nº 96, de 26/11/1999, quanto aos recolhimentos havidos antes de 03/12/1998, e da revogação da isenção prevista na Lei Complementar nº 70, de 1991, pela Lei nº 9.430, de 1996, quanto aos recolhimentos havidos após 03/12/1998. Desse despacho, a interessada foi cientificada em 18/12/2003 (fls. 63/64).

Inconformada com a decisão proferida, a interessada interpôs, em 16/01/2004, manifestação de inconformidade, fls. 65/78, acompanhada dos documentos de fls. 79/104 (cópias de documentos societários e de documentos pessoais do representante da empresa), cujo teor é sintetizado a seguir.

Primeiramente, após breve relato das ocorrências do processo e do despacho decisório que nele foi proferido, alega que o prazo decadencial não é de cinco mas de dez anos.

Diz, também, que “a parte da decisão que faz referência à Lei nº 9.430/96 também não merece ser mantida, uma vez tratar-se de lei ordinária que não pode revogar lei complementar, no caso a Lei Complementar nº 70/91.”

Quanto à decadência, alega que a Cofins é tributo sujeito ao lançamento por homologação e que, em consequência, a Administração possui cinco anos para homologar o pagamento realizado pelo contribuinte. Este, por sua vez, teria outros cinco anos para solicitar a restituição dos valores indevidamente recolhidos. Diz que esse entendimento reflete a melhor doutrina e, também, pacífica jurisprudência do STJ.

A seguir, afirma que o posicionamento do STJ está calcado na interpretação sistemática do CTN, a partir do seu art. 168, que transcreve. Nesse contexto, faz duas indagações: (a) quando ocorre a extinção do crédito tributário, quando o lançamento é da modalidade por homologação (CTN, art. 150) e (b) como e/ou quando nasce ou pode surgir o próprio crédito tributário respectivo, de cuja extinção trata o inciso I, do art. 168, do CTN.

Conclui o tema, dizendo que “não existe nenhuma dúvida quanto ao referido prazo de 10 (dez) anos para a decadência do direito de restituir/compensar os tributos cujo lançamento é por homologação, mormente em face à firmeza do STJ, em relação a esse assunto” (sobre o tema, transcreve jurisprudência).

A seguir, no item “II.B) Das Razões para a Reforma do Acórdão – Matéria Objeto da Súmula 276 do Superior Tribunal de Justiça e seu Entendimento Sedimentado”, diz que “independentemente do entendimento exposto no acórdão proferido, o mesmo merece

ser reformado uma vez que contraria o entendimento pacificado no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, bem como no âmbito do próprio Conselho de Contribuintes.” Transcreve o teor da Súmula nº 276 do STJ e ementas de julgamentos proferidos no âmbito do STJ. Transcreve, ainda, ementas de acórdãos proferidos pelo Segundo Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Já, no item, “Da Necessidade de Vinculação da Administração Pública Federal ao Entendimento Firmado das Cortes Superiores”, salienta que “como há, de fato, o reconhecimento, por parte do Superior Tribunal de Justiça, Corte Superior competente para apreciar a matéria relativa a Cofins, em instância derradeira, no sentido da isenção das sociedades civis de profissionais regulamentadas e em face da impossibilidade da revogação da LC 70/91 pela Lei nº 9.430/96, resulta inequívoco que tal posicionamento deverá ser respeitado pela administração tributária.

Ao final, requer a reforma do despacho decisório e o reconhecimento da procedência do pedido.

É o relatório.”

Por meio do Acórdão DRJ/CTA nº 06-11.659, de 26 de julho de 2006, os Membros da Terceira Turma de Julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Curitiba/PR, decidiram, por unanimidade de votos, indeferir a solicitação. A Ementa dessa decisão possui a seguinte redação:

“Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Periodo de apuração: 01/12/1993 a 31/10/1998

Ementa: PREJUDICIAL. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. DECADÊNCIA.

O direito de o contribuinte pleitear a restituição de tributo ou contribuição pago indevidamente, ou em valor maior que o devido, extingue-se após o transcurso do prazo de 5 (cinco) anos, contado da data da extinção do crédito tributário.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Periodo de apuração: 01/11/1998 a 30/11/1998

Ementa: SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. REVOCAGÃO DA ISENÇÃO DA COFINS.

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada deixaram de ser isentas da contribuição para a seguridade social, por expressa previsão legal.

Solicitação indeferida”.

Inconformada com a decisão prolatada pela primeira instância, a contribuinte apresenta recurso voluntário a este Eg. Conselho, no qual, em síntese e fundamentalmente alega que, quanto à decadência/prescrição, por se tratar a Cofins de tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, é aplicável a regra dos 5 + 5 e que a Lei Complementar nº 118/2005 não se aplica a pedidos formulados anteriormente à sua entrada em vigor; no mérito, que a Lei Complementar nº 70/91 não poderia ser alterada por uma Lei Ordinária (Lei nº 9.430/96).

É o relatório.

Voto

Conselheira MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ, Relatora

O recurso voluntário é tempestivo, portanto dele tomo conhecimento.

Em razão do indeferimento do pedido de restituição a título de COFINS (LC 70/91 e Lei nº 9.718/98), em decorrência de regra complementar à CF/88 de não incidência para as sociedades civis de prestações de serviços profissionais, a contribuinte interpôs o presente recurso voluntário no qual, em síntese e fundamentalmente alega que, quanto à decadência/prescrição, por se tratar a Cofins de tributo sujeito à modalidade de lançamento por homologação, é aplicável a regra dos 5 + 5 e que a Lei Complementar nº 118/2005 não se aplica a pedidos formulados anteriormente à sua entrada em vigor; no mérito, que a Lei Complementar nº 70/91 não poderia ser alterada por uma Lei ordinária (Lei nº 9.430/96) para revogar a isenção concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

I - Preliminar de mérito (prazo de pedir a restituição)

O que se verifica dos autos é que a contribuinte protocolizou o pedido de restituição em 03/12/2003 para restituir importâncias recolhidas indevidamente relativas à Cofins no período de dezembro de 1993 a novembro de 1998.

Relativamente aos pagamentos ocorridos até 03/12/1998, a DRJ entendeu que por ter se passado mais de 5 anos, a decadência teria se operado uma vez que o pagamento antecipado extingue o crédito referente aos tributos lançados por homologação e marca o início do prazo decadencial do direito de pleitear restituição de indébito.

Inconformada com a decisão, a contribuinte apresentou recurso voluntário alegando, em preliminar de mérito, afastamento da decadência uma vez que esse prazo seria de 10 anos a contar do pagamento indevido.

Em primeiro lugar, reconheço existir divergências nesta Câmara provenientes até mesmo de anterior jurisprudência do STJ. Dentre as interpretações possíveis, filio-me à atual corrente doutrinária e jurisprudencial dos 10 anos, retroativos ao pedido formulado pela interessada.

De acordo com a linha de interpretação do STJ, os pedidos efetuados antes da vigência do disposto no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 devem obedecer ao prazo de 10 anos retroativos a contar do pleito¹.

Somente para relembrar, o artigo 3º da LC nº 118/2005 suplantou a tese dos 5 + 5 ao estabelecer o prazo prescricional de 5 anos a contar do pagamento indevido ou a maior, seja no caso de homologação tácita ou expressa, e a segunda parte do artigo 4º da precitada lei fez retroagir o artigo 3º nos termos do artigo 106, I do CTN.

O Pleno do STJ, no EResp nº 644.736/PE, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do artigo 4º da Lei Complementar nº 118/05. Nesse julgamento (Agravo de Instrumento no EResp nº 644.736/PE²), a Corte Especial (Min. Teori Albino Zavascki) esclareceu como deve ser aplicada a nova regra prevista no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/05, sustentando que a transição da regra de prescrição/decadência deve obedecer a entendimento doutrinário já consagrado no Supremo Tribunal Federal, segundo o qual será aplicado o novo prazo, tendo como termo inicial a data da vigência da lei que o estabelece.

Portanto, segundo anotado pelo próprio Ministro, relativamente aos pagamentos efetuados a partir da vigência da LC nº 118/05 (09.06.05), o prazo para pedido de restituição é de 5 (cinco) anos a contar da data do pagamento indevido ou a maior; e, relativamente aos pagamentos anteriores, a prescrição/decadência obedece ao regime previsto no sistema anterior (5 + 5), limitada, porém, ao prazo máximo de cinco anos a contar da vigência da lei nova.

Assim sendo, considerando que o pedido de restituição data de 03/12/2003, e abrange recolhimentos supostamente indevidos de 30/12/1993 a 10/12/1998, tenho que em havendo crédito, não se operou a decadência.

II - Mérito – da isenção da COFINS – evolução legislativa

É importante destacar que a matéria envolve dois períodos. O primeiro antes da revogação ocorrida pela Lei 9.430/93, e o segundo após a revogação da isenção contemplada na LC nº 70/91.

II.I. Primeiro período

¹ O prazo para ao pedido de restituição/compensação de indébito é de dez anos a contar do fato gerador do tributo. (Precedentes do STJ - Embargos de Divergência no Recurso Especial nº. 435.835-SC).

² CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. LC 118/2005. INCONSTITUCIONALIDADE DA APLICAÇÃO RETROATIVA.

1. Sobre a prescrição da ação de repetição de indébito tributário de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a jurisprudência do STJ (1ª Seção) assentou o entendimento de que, no regime anterior ao do art. 3º da LC 118/05, o prazo de cinco anos, previsto no art. 168 do CTN, tem início, não na data do recolhimento do tributo indevido, e sim na data da homologação – expressa ou tácita - do lançamento. Assim, não havendo homologação expressa, o prazo para a repetição do indébito acaba sendo de dez anos a contar do fato gerador.
2. A norma do art. 3º da LC 118/05, que estabelece como termo inicial do prazo prescricional, nesses casos, a data do pagamento indevido, não tem eficácia retroativa. É que a Corte Especial, em sessão de 06/06/2007, DJ 27.08.2007, declarou inconstitucional a 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 art. 4º, segunda parte, da referida Lei Complementar.
3. Embargos de divergência a que se nega provimento.

Para o primeiro período, entendo desnecessário a sua análise, eis que esta relatora é vencida na decadência. Entendem a maioria dos Conselheiros desta Eg. Câmara que o prazo deva ser contado do pagamento (5 anos).

Assim, desnecessário tecer comentários sobre o mesmo, com a ressalva que, apesar de existir jurisprudência favorável dos Conselhos, no sentido de ser aplicável a Súmula nº 276 do STJ, “*As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado*” haveria de se analisar se a sociedade cumpre aos requisitos exigido para a sua isenção.

No entanto, repita-se, como esta relatora é vencida na decadência, deixo de me ater à análise da isenção correspondente ao primeiro período.

Obs: não é composta de profissionais da mesma profissão. Não sei como a câmara votaria (médico + professora + administradora de empresas + médica + bioquímica + bioquímica). Mas não se sabe se à época dos fatos era essa a composição.

II.II. Segundo período não decaído

Para os pagamentos realizados após 03/12/1998 (face a decadência), e sob a vigência da Lei nº 9.430/96 é que seguem as observações a seguir.

O pedido da recorrente está fundamentado (fl. 01) no dispositivo insculpido no inciso II do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 1991, que, ao instituir a Cofins, estabeleceu, *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;”

Por sua vez, o referido art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, dispunha, *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.”

No entanto, o direito creditório pleiteado refere-se a pagamentos realizados relativamente à Cofins apurada em relação ao período de apuração 01/11/1998 a 30/11/1998 quando, então, o regramento que disciplinava a precitada contribuição social já havia sido alterado, no ponto, em face do que dispôs o art. 56, *caput* e parágrafo único, da Lei nº 9.430, de 1996, cuja redação é a seguinte:

“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.”

Além de revogar a isenção conferida, em relação à Cofins, às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, o supracitado diploma revogou também os dispositivos que conferiam, nos termos do Decreto-lei nº 2.397, de 1987, tratamento diferenciado a tais pessoas jurídicas, no tocante à apuração do imposto de renda. É o que se verifica consoante o disposto no art. 55 e no inciso XIV do art. 88 da Lei 9.430, de 1996, abaixo transcritos, *verbis*:

“Art. 55. As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, passam, em relação aos resultados auferidos a partir de 1º de janeiro de 1997, a ser tributadas pelo imposto de renda de conformidade com as normas aplicáveis às demais pessoas jurídicas.

(...)

Art. 88. Revogam-se:

(...)

XIV - os arts. 1º e 2º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;” (Grifou-se)

A recorrente questiona a ilegalidade do art. 56 da Lei n.º 9.430, de 1996, com fulcro na tese de que referido diploma não poderia revogar a isenção conferida pela Lei Complementar nº 70, de 1991.

Antes de qualquer coisa, é de se lembrar que não é este o foro ou instância competente para a discussão da constitucionalidade ou ilegalidade das leis. Cabe ao órgão administrativo, tão-somente, aplicar a legislação em vigor. Desse modo, se a contribuinte pretende se insurgir contra a aplicabilidade de determinada lei, as respectivas arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade deverão ser feitas perante o Poder Judiciário, que é o Poder que tem atribuição para examinar a existência de tal vício, cabendo à autoridade administrativa tão-somente velar pelo fiel cumprimento das leis. A respeito dessa matéria, cabe lembrar a Súmula nº 2 do Segundo Conselho de Contribuintes³.

A par disso, tenho expressado entendimento que este órgão administrativo deve velar pelo fiel cumprimento das leis, mas também deve aplicar em suas decisões o que tem sido, reiteradamente, decidido nas Cortes Superiores, de forma a aplicar a melhor justiça, além de economizar tempo e dinheiro público ao evitar que algumas discussões cheguem ao Judiciário por falta de amparo do Administrativo.

Sucede que, o Supremo Tribunal Federal vem firmando entendimento pela possibilidade da revogação por lei ordinária de isenção concedida por lei complementar, sob o argumento de que não há que se falar em hierarquia de leis complementares e ordinárias, e sim, em reserva de matérias a serem disciplinadas por lei complementares. Nesse sentido:

³ SÚMULA Nº 2 - O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.

"EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. POSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO POR LEI ORDINÁRIA. PRECEDENTES. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO. I - A revogação, por lei ordinária, da isenção da COFINS concedida pela LC 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais, é constitucionalmente válida, porquanto a Lei 9.430/96 veiculou matéria constitucionalmente reservada à legislação ordinária. Precedentes. II - Ausência de violação ao princípio da hierarquia das leis, consoante orientação fixada desde o julgamento da ADC 1/DF, Rel. Min. Moreira Alves. III - Agravo regimental desprovido.

(Ag no Ag de Instrumento, 618255 – RS, Rel Min Ricardo Lewandowsky, julgamento 11/11/2008, órgão Julgador: Primeira Turma, publicação 27.11.2008

EMENTA: Contribuição Social. COFINS. Isenção. Sociedades civis de profissão regulamentada. Lei Complementar nº 70/91. Revogação pela Lei ordinária nº 9.430/96. Constitucionalidade reconhecida. Precedente do Plenário da Corte. Agravo regimental não provido. É constitucional a revogação, pelo art. 56 da Lei ordinária nº 9.430/96, do art. 6º, inc. II, da Lei Complementar nº 70/91, que isentava do pagamento da COFINS as sociedades civis de profissão regulamentada.

(Ag Reg no Ag de Instrumento – Agr 392620 – SC, Rel. Cezar Peluso, julgamento 21.10.2008, órgão Julgador Segunda Turma, publicação 20.11.2008)".

O Plenário do Corte Suprema em conclusão do julgamento do RE 377.457/PR e do RE 381.964/MG, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, “declarou legítima a revogação da isenção do recolhimento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, prevista no art. 6º, II, da LC 70/91, pelo art. 56 da Lei 9.430/96” (informativo 500 do STF).

Conclusão

Diante do exposto, voto por :

Afastar a decadência em face da interpretação do prazo de 10 anos:

Em sendo vencida, no item I;

II - NEGAR provimento ao recurso voluntário após 03/12/1998, por não estar caracterizado, em face da legislação aplicável, o pagamento indevido ou maior, que o devido de contribuição.

Sala das Sessões, em 03 de junho de 2009.


MARIA TERESA MARTÍNEZ LÓPEZ