



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

**Processo nº** 11080.903001/2008-47  
**Recurso nº** 505.526 Voluntário  
**Acórdão nº** 3402-00.791 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 30 de setembro de 2010  
**Matéria** Compensação COFINS Sociedades Civis  
**Recorrente** CLÍNICA RAMIRO MARTINS PEDIATRIA S/C LTDA  
**Recorrida** DRJ PORTO ALEGRE

NORMAS REGIMENTAIS. SÚMULA ADMINISTRATIVA. OBRIGATORIEDADE DE ADOÇÃO. Nos termos do § 4º do art. 72 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, é obrigatória a aplicação de entendimento consolidado em Súmula Administrativa dos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos.

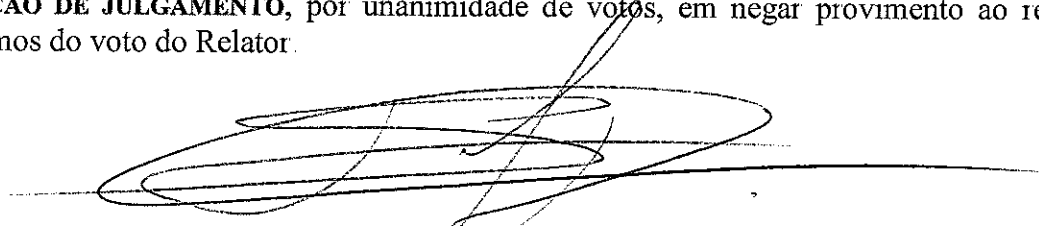
NORMAS PROCESSUAIS. EXAME DE INCONSTITUCIONALIDADE DE NORMAS LEGAIS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA ADMINISTRATIVA Nº 02.

Nos termos de Súmula aprovada em sessão plenária datada de 18 de setembro de 2007, “O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária”.

COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. O art. 56 da Lei 9.430, que permanece em vigor, revogou expressamente a isenção da COFINS concedida às sociedades civis de profissão legalmente regulamentada pelo art. 6º da Lei Complementar 70/91.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 4ª câmara / 2ª turma ordinária da terceira SEÇÃO DE JULGAMENTO, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.



LEONARDO SIADÉ MANZAN

Vice-Presidente no exercício da presidência



  
JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS  
Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça, Paulo Sérgio Celani (Suplente), Raquel Motta Brandão Minatel (Suplente) e Sílvia de Brito Oliveira.

## Relatório

Trata-se de recurso contra não homologação de compensação comunicada eletronicamente em maio de 2004. A decisão recorrida apontou a inexistência do direito creditório alegado pela contribuinte, uma sociedade civil de profissão regulamentada que afirmava ter recolhido indevidamente a COFINS no período de apuração julho de 2003. O motivo seria a isenção prevista na Lei Complementar 70/91, cuja revogação pela Lei 9.430 seria inconstitucional.

Esse entendimento, que no entender da recorrente é assente na jurisprudência emanada do STJ, objeto inclusive de Súmula daquele órgão, baseia-se no “princípio da hierarquia das leis, que impede a revogação de lei complementar por lei ordinária. Defende, ainda, que tal revogação feriria o princípio da segurança jurídica. O recurso inclui ainda tópico relativo à forma de tributação pelo IR adotada pelas sociedades civis, para demonstrar que ela não afeta a isenção prevista, muito embora o período do recolhimento seja posterior à Lei 9.430.

É o Relatório.

## Voto

Conselheiro JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS, Relator

O recurso apresentado reúne as condições para que seja examinado, dado que foi protocolado tempestivamente e versa matéria da competência desta Seção do CARF. Dele conheço.

Inicialmente deve-se registrar que não cabe aqui qualquer discussão acerca de decadência (ou prescrição) do “pedido” dado que o pagamento considerado indevido ocorreu menos de um ano antes da sua “protocolização”.

Também inoperante é o argumento final do recurso, atinente à forma de apuração do IR. Ele não tem qualquer aplicação ao caso concreto, visto que não foi nisso que se baseou a decisão recorrida. De fato, ele somente tem relevância quando o período de apuração é anterior à revogação da isenção e o único fundamento para a SRF considerar



exigível a contribuição é o fato de a sociedade civil ter adotado o regime do lucro real ou presumido para apuração do imposto de renda, saindo assim da sistemática autorizada no decreto 2.397.

O caso em discussão, no entanto, versa período de apuração posterior a abril de 1997 e tem a ver, portanto, apenas com a revogação da isenção promovida pelo art. 56 da Lei 9.430, lei ordinária.

Enfim, o que pretende o recurso é que se reconheça administrativamente a inconstitucionalidade desse artigo, afastando-o no caso concreto para admitir a existência de pagamento indevido passível de restituição e compensação, dado que a isenção havia sido ventilada em ato legal de "hierarquia superior".

Não pode tal pretensão ser deferida.

Isto porque a possibilidade de os órgãos administrativos adentrarem o exame da constitucionalidade de atos legais regularmente editados, de modo a afastar a sua aplicação sob a premissa de que contrariam princípios constitucionais, já se encontra inteiramente sepultada hoje. De fato, após longas discussões entre posições divergentes essa impossibilidade passou a constar expressamente no Regimento Interno dos Conselhos de Contribuintes.

Inicialmente ela constou da Portaria MF nº 103/2002 que alterou a Portaria 55/98 (anterior regimento interno) exatamente quanto a isso. Atualmente consta na própria Portaria que instituiu o novo Regimento interno, concretamente o art. 49 da Portaria MF nº 147/2007.

Com base nessas disposições, vigentes há mais de cinco anos, foi aprovada em 18 de setembro de 2007 Súmula Administrativa deste Segundo Conselho de seguinte teor:

*O Segundo Conselho de Contribuintes não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de legislação tributária.*

Por sua vez, o Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, determina a obrigatoriedade de observância das Súmulas aprovadas pelos Conselhos de Contribuintes por ele substituídos. Trata-se do seu art. 72, § 4º que transcrevo:

*Art. 72. As decisões reiteradas e uniformes do CARF serão consubstanciadas em súmula de observância obrigatória pelos membros do CARF.*

*§ 1º Compete ao Pleno da CSRF a edição (apreciar proposta) de enunciado de súmula quando se tratar de matéria que, por sua natureza, for submetida a duas ou mais turmas da CSRF*

*§ 2º As turmas da CSRF poderão aprovar enunciado de súmula que trate de matéria concernente à sua atribuição*

*§ 3º As súmulas serão aprovadas por 2/3 (dois terços) da totalidade dos conselheiros do respectivo colegiado*

*§ 4º As súmulas aprovadas pelos Primeiro, Segundo e Terceiro Conselhos de Contribuintes são de adoção obrigatória pelos membros do CARF.*

Ademais, não penso que o referido artigo seja realmente inconstitucional. E nem mesmo o argumento de que o Superior Tribunal de Justiça já firmou o entendimento, devidamente sumulado, de que a revogação da isenção ali promovida quebrou o princípio da hierarquia das leis é suficiente para mudar essa minha posição. E há pelo menos três motivos para rejeitar o entendimento do STJ.

Em primeiro lugar, há de se afastar a pretensão de que o enunciado do STJ, ainda que já constante de Súmula, tenha poder vinculante sobre os órgãos administrativos incumbidos do julgamento. Ao contrário dispõe o decreto 2.346/97 cuja transcrição, ainda que longa, se impõe:

*Art 1º As decisões do Supremo Tribunal Federal que fixem, de forma inequívoca e definitiva, interpretação do texto constitucional deverão ser uniformemente observadas pela Administração Pública Federal direta e indireta, obedecidos aos procedimentos estabelecidos neste Decreto*

*§ 1º Transitada em julgado decisão do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, em ação direta, a decisão, dotada de eficácia ex tunc, produzirá efeitos desde a entrada em vigor da norma declarada inconstitucional, salvo se o ato praticado com base na lei ou ato normativo inconstitucional não mais for suscetível de revisão administrativa ou judicial.*

*§ 2º O disposto no parágrafo anterior aplica-se, igualmente, à lei ou ao ato normativo que tenha sua inconstitucionalidade proferida, incidentalmente, pelo Supremo Tribunal Federal, após a suspensão de sua execução pelo Senado Federal*

*§ 3º O Presidente da República, mediante proposta de Ministro de Estado, dirigente de órgão integrante da Presidência da República ou do Advogado-Geral da União, poderá autorizar a extensão dos efeitos jurídicos de decisão proferida em caso concreto.*

*Art 10-A Concedida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade contra lei ou ato normativo federal, ficará também suspensa a aplicação dos atos normativos regulamentadores da disposição questionada*

*Parágrafo único Na hipótese do caput, relativamente a matéria tributária, aplica-se o disposto no art. 151, inciso IV, da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966, às normas regulamentares e complementares.*

*Art. 2º Firmada jurisprudência pelos Tribunais Superiores, a Advocacia-Geral da União expedirá súmula a respeito da matéria, cujo enunciado deve ser publicado no Diário Oficial da União, em conformidade com o disposto no art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993.*

*Art. 3º À vista das súmulas de que trata o artigo anterior, o Advogado-Geral da União poderá dispensar a propositura de ações ou a interposição de recursos judiciais*

*Art. 4º Ficam o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, relativamente aos créditos tributários, autorizados a determinar, no âmbito de suas competências e com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal que declare a inconstitucionalidade de lei, tratado ou ato normativo, que*

*I - não sejam constituídos ou que sejam retificados ou cancelados;*

*II - não sejam efetivadas inscrições de débitos em dívida ativa da União;*

*III - sejam revistos os valores já inscritos, para retificação ou cancelamento da respectiva inscrição;*

*IV - sejam formuladas desistências de ações de execução fiscal*

*Parágrafo único Na hipótese de crédito tributário, quando houver impugnação ou recurso ainda não definitivamente julgado contra a sua constituição, devem os órgãos julgadores, singulares ou coletivos, da Administração Fazendária, afastar a aplicação da lei, tratado ou ato normativo federal, declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal*

Vê-se, portanto, que, na dicção do Decreto, somente após a expedição de ato pelo Secretário da Receita Federal com base em decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal é que podem os órgãos julgadores afastar a aplicação da lei. Não há previsão para o seu afastamento por meio de Súmula do Superior Tribunal de Justiça. Aliás, a citação deste Tribunal no Decreto apenas se faz quanto à motivação para expedição de Súmula do Advogado-Geral da União, esta sim de cumprimento obrigatório pela Administração.

Além dessa hipótese somente quando há declaração de inconstitucionalidade pelo STF em ação direta de inconstitucionalidade ou ação declaratória de constitucionalidade, nos termos do art. 103 da Constituição Federal, ou uma decisão por ele proferida em ação específica tenha seus efeitos estendidos aos demais contribuintes por meio de Resolução do Senado Federal.

É certo que a Lei 11.941/2009, que criou o CARF, acresceu nova autorização aos seus conselheiros membros, ao estabelecer (art. 26-A) que também as decisões definitivas plenárias do STF que afirmem inconstitucional dado ato legal possam ser utilizadas como referência para afastamento dessa norma nos julgados do CARF. Ainda assim, porém, só há menção a decisões do STF que é, como se sabe, o guardião, constitucionalmente definido (art. 102), da própria Lei Maior.

Não têm, por isso mesmo, efeito vinculante sobre os órgãos administrativos súmulas expedidas pelo STJ que cuidem de matéria constitucional. Não é diferente, aliás, o texto da Emenda Constitucional nº 45 que, ao tratar das súmulas vinculantes, também só mencionou as originadas do STF (art. 103-A).

E justamente essa é a segunda circunstância a justificar o não acolhimento do julgado do STJ. É que os princípios a serem observados pelo legislador tributário na tarefa de efetivar a incidência em concreto das diversas espécies tributárias previstas na Constituição são exatamente aqueles elencados na própria Carta Magna, que lhe confere este direito e o regula. Assim, se há conflito entre aquele artigo 56 da Lei nº 9.430/96 e algum princípio emanado da Carta Política, há de ser ele examinado em última instância pelo Supremo Tribunal Federal. E é exatamente o que ocorre, tendo este Tribunal já se pronunciado de modo diverso àquele do STJ, como se demonstra a seguir.

É que o STJ baseara-se no argumento de que lei ordinária deva sempre se submeter aos ditames de Lei Complementar, que lhe seria “hierarquicamente superior”. No entanto, o Supremo Tribunal Federal já pacificou o entendimento de que não existe tal hierarquia; o que existe é a reserva de matéria à esfera de cada tipo legislativo, que é adequadamente estabelecida no Texto Maior. Assim é que se aplica com exclusividade a Lei Complementar àquelas matérias para as quais a Carta Política tenha exigido esta figura. Quando não há tal exigência, nada obsta que o Legislador utilize-se daquele meio; nesse caso, entretanto, o ato editado será materialmente lei ordinária. Assim, não prospera a simplória idéia de que apenas porque a isenção das sociedades civis de que aqui nos ocupamos foi versada pela Lei Complementar nº 70/91, que criou a Cofins, haveria a necessidade de que sua revogação se desse igualmente por outra Lei Complementar.

Com efeito, nos votos proferidos pelos Ministros do STF no julgamento da ADC 01-DF, restou consignado que a Lei Complementar 70/91 é, materialmente, uma lei ordinária.

O Ministro Moreira Alves, relator, a certa altura de seu voto, asseverou, no que foi seguido pelos Ministros Ilmar Galvão e Carlos Velloso:

*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 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 social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do art 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são 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 esta modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária*



Assim a instituição da COFINS teve como pressuposto constitucional o art. 195, I. Dessa forma a contribuição não se sujeita às proibições do inciso I do artigo 154 pela remissão que a ele faz o § 4º daquele art. 195.

É do Ministro Moreira Alves a citação que segue:

*'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 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 com dispositivos de lei ordinária' (STF, Pleno, ADC 1-DF, Rei. Min. Moreira Alves)*

Como se sabe, não há no nosso ordenamento jurídico exigência de lei qualificada para a instituição de isenção. Pelo contrário, dispõe o CTN (art. 176) que ela deva ser prevista em lei; lei ordinária, pois. Nada impede, por conseguinte, que uma dada isenção ventilada na Lei Complementar nº 70/91 – lei materialmente ordinária – possa ser, como foi, revogada por outra lei ordinária.

Com base nessas considerações, entendo que, não tendo sido considerado inconstitucional pelo STF, tem plena eficácia o art. 56 da Lei nº 9.430/96 e, por conseguinte, não há mais, desde abril de 1997, isenção da COFINS para as sociedades civis de profissões legalmente regulamentadas.

  
JULIO CÉSAR ALVES RAMOS

