



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 11610.003955/2001-46
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-002.244 – 3ª Turma
Sessão de 7 de maio de 2013
Matéria Isenção de Cofins referente às sociedades civis de profissão legalmente regulamentadas
Recorrente IGNIS CONTÁBIL LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/11/1996

COFINS - PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.

As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País e registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, até 31 de março de 1997, independentemente do regime de tributação do imposto de renda a que estavam sujeitas, faziam jus à isenção da Cofins. Por conseguinte, a contribuição paga no período é passível de restituição/compensação.

Recurso Especial do Contribuinte Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Rodrigo da Costa Pôssas (Relator) e Marcos Aurélio Pereira Valadão, que negavam provimento. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres.

Otacílio Dantas Cartaxo - Presidente

Rodrigo da Costa Pôssas - Relator

Henrique Pinheiro Torres - Redator Designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Júlio César Alves Ramos, Rodrigo Cardozo Miranda, Rodrigo da Costa Pôssas, Francisco Maurício Rebelo de Albuquerque Silva, Marcos Aurélio Pereira Valadão, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Otacílio Dantas Cartaxo. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nanci Gama.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de Divergência à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), apresentado, tempestivamente, em face do acórdão nº 293-00.143, de 21/11/2007, que negou provimento ao recurso, pelo voto de qualidade, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA , SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/1996 a 30/11/1996

RESTITUIÇÃO. COMPENSAÇÃO.

O direito de pleitear restituição/compensação de tributo ou contribuição pago a maior ou indevidamente extingui-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos contados da data da extinção do crédito tributário. Observância também da Lei Complementar nº118.

REGIME DE TRIBUTAÇÃO.

A isenção à contribuição antes conferida às sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, dependia do regime de tributação concernente ao Imposto de Renda e foi revogado pela Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Recurso negado.

Em 18/09/2001, a recorrente apresentou pedido de restituição dos valores recolhidos indevidamente de Cofins referente ao período de janeiro de 1996 a novembro de 1996, fundamentando o seu pedido na alegação de que a pessoa jurídica, na condição de sociedade civil de profissão regulamentada, estaria isenta do recolhimento daquela contribuição, no valor de R\$ 7.572,58, e compensação de tais valores com débitos apurados, conforme fls. 01/03.

Em 03/06/2005 (fl. 41) a autoridade local indeferiu o pedido de restituição, bem como não homologou as compensações efetuadas pela ora Recorrente.

A recorrente insurgiu-se contra a contagem do prazo prescricional para a repetição de indébitos decorrentes de pagamentos a maior para a Cofins e também em relação à suposta isenção concedida às sociedades civis.

A PGFN apresentou contrarrazões pleiteando a manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade e dele conheço, apenas em relação à isenção pleiteada referente às sociedades civis de que trata o Decreto-Lei nº 2.397/87.

Usarei o histórico legal feito pelo relator designado para redigir o voto vencedor da instância *a quo*, Alexandre Kern, por conter toda a legislação pertinente e estar disposta de maneira didática.

A isenção da Cofins para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada estava prevista no inciso II do art. 6º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, que assim dispunha:

"São isentas da contribuição:

(...)

II - as sociedades civis de que trata o artigo 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987; (...)

O artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87 assim determinava:

"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".

O artigo 2º do referido Decreto-Lei, ao tratar da distribuição do lucro apurado pelas sociedades civis, assim determinava:

"Art. 2º O lucro apurado 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 parágrafos 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 da Renda na Fonte, na data do pagamento ou crédito, como antecipação do devido na declaração da pessoa física, calculado de conformidade como disposto no parágrafo anterior.

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

De acordo com os dispositivos legais transcritos, conclui-se que o tratamento tributário previsto no Decreto-Lei nº 2.397/87 aplicava-se exclusivamente, nos casos em que pessoas físicas titulares de profissão legalmente regulamentada, de natureza civil, resolvessem associar-se formando uma sociedade com o objetivo de oferecer a prestação dos serviços para os quais estavam habilitados e, conseqüentemente, o lucro apurado por essa pessoa jurídica era integralmente submetido a tributação na pessoa física dos sócios.

Posteriormente, a Lei nº 8.383/91, em seu artigo 71, criou uma nova opção de tributação para as sociedades civis dispondo da seguinte maneira:

“As pessoas jurídicas de que trata o artigo 1º do Decreto — lei nº 2.397/87, que preencham os requisitos dos incisos I e II do artigo 40 poderão optar pela tributação com base no lucro presumido ”.

Parágrafo único. Em caso de opção, a pessoa jurídica pagará o imposto correspondente ao ano calendário de 1992, obedecendo ao disposto no artigo 40, sem prejuízo ao pagamento do imposto devido por seus sócios no exercício de 1992, ano base 1991.”

O artigo 33 da Instrução Normativa SRF nº 21/92, ao esclarecer o conteúdo do artigo 71 da Lei nº 8.383/91 assim dispõe:

“Art. 33 - As sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, que optarem pela tributação com base no lucro presumido, pagarão o imposto e a contribuição social, e distribuirão os rendimentos aos sócios na forma desta Instrução Normativa.

Parágrafo único. A opção mencionada neste artigo exclui a aplicação do regime de tributação próprio às sociedades civis, instituído pelo Decreto-lei nº 2.397/87, no mesmo ano-calendário.”

Posteriormente, a Lei nº 8.541/92, em seus artigos primeiro e segundo, possibilitou a essas sociedades a opção pela tributação com base no lucro real e arbitrado.

“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.”

Com o escopo de dirimir dúvidas, a Coordenação Geral de Tributação expediu o Parecer Normativo COSIT nº 03/94, publicado no DOU, e assim esclarece:

“Em exame o alcance da isenção da Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, prevista no inciso II do artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91, em face do disposto no artigo 71 da Lei nº 8.383/91 e no artigo 1º da Lei nº 8.541/92.

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 do 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.

Contudo o artigo 71 da Lei nº 8.383/91 e os artigos 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 artigo 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, a opção pela tributação de seus resultados como base no lucro real ou presumido.

Ao disciplinar a tributação pelo lucro presumido (art. 40 da Lei nº 8.383/91) a IN SRF nº 21, de 26 de fevereiro de 1992, no parágrafo único do artigo 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.

Ressalte-se que a Constituição Federal é taxativa ao estabelecer as limitações do poder de tributar no inciso II do artigo 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".

Por conseguinte, a sociedade civil que optar por um dos regimes de tributação de que trata o artigo 2º da Lei nº 8.541/92 (lucro real ou presumido), abdicando do regime de tributação previsto no artigo 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 e 70/91, é sujeito passivo da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS."

Em que pese a recorrente não questionar a revogação da isenção pelo art. 56 da Lei 9.430/96 e afirmar que o pleito se refere ao período anterior à citada lei, não há como aceitar a argumentação por ela exposta.

Toda a fundamentação legal se baseou nos requisitos do Decreto-Lei nº 2.397/87, quais sejam:

- (a) que a pessoa jurídica seja sociedade civil prestadora de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
- (b) que seja registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas;
- (c) que seja constituída, exclusivamente, por pessoas físicas domiciliadas no Brasil.

Argumenta também que não há na legislação nenhuma restrição à isenção no período anterior à vigência da Lei 9.430/96 – a partir da LC nº 70/91 – e cita jurisprudência administrativa que garante a isenção até 31 de março de 1997.

Assim, entende ser irrelevante o regime de tributação pelo IRPJ para usufruir do direito à isenção.

Como já dito, não foi feita a devida análise da evolução legislativa acerca do assunto. Basta uma leitura atenta do histórico legislativo transcrito acima para perceber que a referida isenção não abarca pessoas jurídicas. Sendo uma sociedade comercial, sob a forma de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, não há como estender a isenção prevista no referido decreto-lei.

A legislação tributária, quando concede benefícios fiscais, e a isenção é um deles, deve ser interpretada literalmente. Essa é a inteligência do art. 111 do CTN.

Fica claro, pela leitura dos dispositivos legais que a opção pela tributação no lucro presumido faz com que o sujeito passivo se exclua, tacitamente, do regime especial de tributação das sociedades civis, previsto no DL 2.397/87, nos termos do art. 71 da Lei 8.383/91. Para usufruir dos benefícios ali previstos, a tributação deveria ocorrer na pessoa física dos sócios. Não o fazendo há a submissão ao regime normal das pessoas jurídicas.

Assim, o melhor direito nos diz que as sociedades civis que optaram pela tributação no regime do lucro presumido, se submetiam às mesmas condições de tributação das outras pessoas jurídicas, ou seja, não são isentas do pagamento da Cofins.

Ante o exposto, voto pelo não provimento do recurso especial interposto pela contribuinte.

Rodrigo da Costa Pôssas

Voto Vencedor

Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, Redator Designado

Como relatado, trata-se de pedido de restituição de Cofins, pertinente à isenção conferida às sociedades civis a que se refere o ar. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987. Com o devido respeito ao nobre relator, divirjo de seu entendimento, pelas razões a seguir expostas.

A Cofins, nos termos dos artigos 1º e 2º da lei supracitada, incide sobre o faturamento mensal das pessoas jurídicas e as a elas equiparadas pela legislação do Imposto de Renda. Preditado faturamento compreende a receita bruta de vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Por outro lado, o artigo 6º dessa lei isentava de contribuição, dentre outras, às sociedades civis a que se refere o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, a seguir transcrito:

“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 ano-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.” (Destaquei).

Preditada isenção teve vigência até março de 1997, quando então foi revogada pelo art. 56 da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim dispôs.

“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.”

Da análise dos dispositivos legais aludidos, verifica-se que até o início da vigência do disposto nesse artigo 56, as condições para as pessoas jurídicas fazerem jus à isenção em comento são as previstas no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, quais sejam:

- a) a pessoa jurídica deve ser sociedade civil prestadora de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;
- b) deve ser registrada no Registro Civil da Pessoa Jurídica; e
- c) deve ser constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

Ao meu sentir, os requisitos legais a serem preenchidos pelas sociedades civis são, tão-somente, os elencados no artigo 1º do já citado Decreto-Lei, não sendo lícito acrescentar-lhes outros não previstos em lei. Não se alegue que a opção pela apuração do imposto de renda com base no lucro presumido ou no lucro real, facultado às aludidas sociedades civis pelo art. 71 da Lei 8.383/1991, as excluem da isenção ora discutida.

Como bem observou o Conselheiro Gilberto Cassuli, no voto proferido no julgamento do Recurso Voluntário 106.403 (Acórdão 201-75.051), “(...) a Lei nº 8.383/91, em seu art. 71, possibilita às pessoas jurídicas referidas no art. 1º do Decreto-lei nº 2.397/87, preenchidos os demais requisitos, a opção pela tributação do Imposto de Renda com base no Lucro Presumido. Posteriormente, a Lei nº 8.541/92, em seus arts. 1º e 2º, procedeu algumas alterações nesta matéria, possibilitando a tributação do imposto de renda, devido pelas pessoas jurídicas das quais estamos tratando, com base no lucro real, presumido ou arbitrado, à medida em que os lucros fossem sendo auferidos”.

Entretanto, não houve restrição à isenção no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, em virtude da forma de tributação do Imposto de Renda. Por isso, não podem outras normas, de hierarquia inferior, ou ainda o aplicador, sob argumento de interpretar a lei, exigir outro requisito. Não se pode, com base nesta restrição, disciplinar de maneira diferente e restritiva, a isenção concedida pela lei complementar que instituiu a contribuição. A opção pelo pagamento do Imposto de Renda com base no lucro presumido somente reflete na tributação deste imposto.

É de notar-se que o art. 1º do DL nº 2.397/87 dispõe sobre a não incidência do Imposto de Renda sobre o lucro apurado dessas sociedades civis, o que não tem qualquer pertinência com a tributação da Cofins. Demais disso, o artigo 6º da citada lei complementar não condiciona a isenção dessa contribuição ao regime de tributação do Imposto de Renda adotado pela sociedade civil beneficiária da desoneração fiscal. Deve-se lembrar, ainda, que não é lícito ao intérprete ou ao aplicador da lei restringir-lhe o alcance quando o legislador assim não o fez.

¹Hugo de Brito Machado, comentando as isenções subjetivas assevera que elas são “concedidas em função de condições pessoais de seu destinatário”. Em assim sendo, as condições inerentes à beneficiária do favor fiscal devem circunscrever à sua natureza jurídica – se sociedade civil prestadora de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País e registrada no Registro Civil da Pessoa Jurídica - e não ao regime de tributação a que estão sujeitas.

Quanto ao Parecer Normativo Cosit nº 003/1994, citado na decisão de primeira instância, é oportuna a lição do professor Paulo de Barros Carvalho, citada pela Conselheira Maria Teresa Martínez López, no voto proferido no julgamento do Recurso Voluntário 103.384 (Acórdão 202-11.773):

Pareceres normativos consistem em manifestações de agentes especializados na esfera federal, sobre matéria tributária submetida à sua apreciação, e que adquirem foros normativos, vinculando a interpretação entre funcionários. Mas o contribuinte, de forma alguma, está obrigado a obedecer as disposições constantes de parecer normativo, pois só é obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa em virtude de lei. 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. Não pode ir além, nem ficar aquém das disposições legais, sob pena de fatal ilegalidade. Somente pode explicitar o que está implícito na lei e visando colaborar com o contribuinte, uma vez que não passam de subsídio interpretativo da norma legal.

Ora, se pareceres normativos não podem ir além das disposições legais, obviamente, o citado Parecer Cosit, ao restringir o alcance da norma isencional, não se ateve à natureza meramente interpretativa, transfigurou-se em ato constitutivo. Portanto ilegal. O mesmo entendimento, *mutatis mutandis*, aplica-se à Instrução Normativa SRF nº 21/1992.

Por derradeiro, cabe registrar que a isenção das sociedades civis já foi analisada pelo ²Superior Tribunal de Justiça, que assim se manifestou (REsp 156839/SP, julgado em 23/03/98, Relator Ministro José Delgado):

TRIBUTARIO. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS MEDICOS.

1 - A Lei Complementar n. 70/91, de 30.12.1991, em seu art. 6º, II, isentou, expressamente, da contribuição do COFINS, as sociedades civis de que trata o artigo 1º DO Decreto-Lei n. 2.397, de 22.12.1987, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica das mencionadas entidades.

2 - Em consequência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, II, da LC n. 70/91, fixa-se o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em lei complementar, consequentemente, com potencialidade hierárquica em patamar superior à legislação ordinária, revela que será abrangida pela isenção do COFINS as sociedades civis que, cumulativamente, apresentem os seguintes requisitos:

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

²Resp 209629/MG – DJ de 16/11/1999 – Min. Milton Luiz Pereira – 1ª -T; e Resp 192156 – 28/06/1999 – Min –
Garcia Vieira – 1ª -T.

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

3 - Outra condição não foi considerada pela Lei Complementar, no seu art. 6º, II, para o gozo da isenção, especialmente, o tipo de regime tributário adotado para fins de incidência ou não de Imposto de Renda.

4 - Posto tal panorama, não há suporte jurídico para se acolher a tese da Fazenda Nacional de que há, também, ao lado dos requisitos acima elencados, um último, o do tipo de regime tributário adotado pela sociedade. A Lei Complementar não faz tal exigência, pelo que não cabe ao interprete criá-la.

5 - É irrelevante o fato das recorridas terem optado pela tributação dos seus resultados com base no lucro presumido, conforme lhe permite o artigo 71 da Lei n. 8.383/91 e os artigos 1º e 2º da Lei n. 8.541/92. Essa opção terá reflexos para fins de pagamento do Imposto de Renda. Não afeta, porém, a isenção concedida pelo artigo 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91, haja vista que esta, repita-se, não colocou como pressuposto para o gozo da isenção o tipo de regime tributário seguido pela sociedade civil.

6 - Recurso especial improvido.

Diante do exposto e considerando tratar-se a reclamante de sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, e estar constituída por pessoas físicas domiciliadas no País, voto no sentido de dar provimento ao recurso do sujeito passivo para reconhecer a isenção alegada, devendo a Fazenda Nacional, reconhecida a isenção, verificar a hígidez do direito creditório pleiteado.

Henrique Pinheiro Torres