



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo n° 11831.001087/2003-27
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° **9303-008.936 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 16 de julho de 2019
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DMM - SERVIÇOS DE APOIO ADMINISTRATIVO LTDA - EPP

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002
SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. INOCORRÊNCIA.

Não ocorre supressão de instância nas situações em que as instâncias recursais inferiores, além de decidir a questão prejudicial, adentraram ao mérito do litúgio.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Exercício: 1992, 1993, 1994, 1995, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002
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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Demes Brito (relator), que lhe deu provimento parcial. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício.

(documento assinado digitalmente)

Demes Brito – Relator.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal – Redator designado.

Participaram da Sessão de Julgamento os conselheiros: Rodrigo da Costa Pôssas, Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran e Vanessa Marini Cecconello.

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência, apresentado tempestivamente pela Fazenda Nacional, nos termos dos §§3º e 5º do art. 7º da Portaria MF n.º. 527, de 01 de novembro de 2010, ao amparo do art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria MF n.º. 256, de 22 de junho de 2009, em face do Acórdão n.º 3201-001.323, de 26/06/2013, por meio do qual deu-se provimento parcial ao recurso voluntário, cuja ementa está assim redigida:

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Exercício: 1992, 1993, 1994, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTOS INDEVIDOS ANTERIORMENTE À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N.118/2005.

No Recurso Extraordinário n. 566.621/RS, assentou-se pela sistemática de repercussão geral, ser inconstitucional a aplicação dos artigos 3º e 4º, segunda parte, da Lei Complementar n.º 118/2005 às situações anteriores à 9 de junho de 2005. Para os pedidos de repetição de indébito protocolados anteriormente a essa data, o prazo é de 10 (dez) anos, contado do pagamento indevido.

COFINS. SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA.

O gozo da isenção veiculada pelo art.6º da Lei Complementar n. 70/91 tinha como condicionantes que a sociedade fosse constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País e registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas, independentemente do regime de tributação do imposto de renda a que estavam sujeitas.

COFINS. ISENÇÃO PARA AS SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91. REVOGAÇÃO.

A isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da LC n.º 70/91 foi revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/96. Matéria julgada sobre a sistemática dos recursos repetitivos, art. 543C do Código de Processo Civil, no Recurso Especial n. 826.428/ MG (DJe 01/07/2010).

A divergência suscitada, conforme alegações da recorrente, diz respeito a supressão de instância, e a isenção da COFINS referente as sociedades civis de prestação de serviços de profissão regulamentada.

Do juízo de admissibilidade, o Presidente da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de admissibilidade, às e-fls. 607-611.

Regularmente processado o apelo, esta é a síntese do essencial, motivo pelo qual encerro meu relato.

Voto Vencido

Conselheiro Demes Brito - Relator

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a decidir.

Primeiramente, se faz necessário relembrar e reiterar que a interposição de Recurso Especial junto à Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao contrário do Recurso Voluntário, é de cognição restrita, limitada à demonstração de divergência jurisprudencial, além da necessidade de atendimento a diversos outros pressupostos, estabelecidos no artigo 67 do Regimento Interno do CARF, aprovado pela Portaria MF n.º 343, de 09 de junho de 2015. Por isso mesmo, essa modalidade de apelo é chamada de Recurso Especial de Divergência e tem como objetivo a uniformização de eventual dissídio jurisprudencial, verificado entre as diversas Turmas do CARF.

Neste passo, ao julgar o Recurso Especial de Divergência, a Câmara Superior de Recursos Fiscais não constitui uma Terceira Instância, mas sim a Instância Especial, responsável pela pacificação dos conflitos interpretativos e, conseqüentemente, pela garantia da segurança jurídica dos conflitos.

Decido.

In caso, trata-se de pedido de restituição, protocolado em 14/02/2003, de Cofins (DARFs às fls. 31 a 116), relativos a recolhimentos efetuados em 1992, 1993, 1994, 1996, 1997, 1998, 1999, 2000, 2001 e 2002, sob o fundamento de que a Recorrente é sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, subsumindo-se aos preceitos do art.6º , II da Lei Complementar n. 70/91.

O Despacho Decisório (fls. 280 a 292) da Delegacia de Administração Tributária –DERAT, de São Paulo, não homologou o pedido de restituição e as respectivas declarações de compensação.

A Delegacia de Julgamento de São Paulo I, em decisão de fls. 355 e ss, julgou parcialmente procedente a manifestação de inconformidade, entendendo que:

i. que parte do direito creditório teria sido atingido pela decadência, por terem transcorrido mais de cinco anos entre a data do pagamento antecipado, com fulcro no art.150, §§1o e 4o do CTN;

ii. a partir de abril de 1997, com a entrada em vigor do art.46 da Lei n. 9430/96, não se caberia mais falar em isenção de sociedades civis de prestação de serviços legalmente regulamentadas, por força do art.111 do CTN, o que teria sido corroborado pelo

Recurso em Agravo de Instrumento n. 456182/SC do Supremo Tribunal Federal;

iii.que, na época de vigência da isenção, as sociedades civis de profissão legalmente regulamentadas apenas poderiam gozar desse direito, se não optassem pelo regime de tributação do imposto sobre a renda lucro real ou presumido por força do disposto nos arts. 6o , II da Lei Complementar n. 70/91 c/c com os arts. 1o, 2o e parágrafos do Decreto-lei n.º 2397/87, art. 1o da Lei n. 8541/92 e Parecer Normativo COSIT n. 3/94;

iv. a ciência do decisão que não homologa a compensação deve ocorrer antes de cinco anos, contados da data da entrega do pedido, conforme o §5o , do art. 74, da Lei n. 9430/96, de sorte que, a declaração de compensação, entregue em 25/04/2003, teria sido homologada tacitamente.

Por sua vez, a decisão recorrida afastou a prescrição/decadência do direito de repetição do indébito tributário referente à COFINS, sem que determinasse o retorno dos autos à DRF de origem, para apreciação do mérito, deixando, de observar o duplo grau de jurisdição.

Prima facie, o Colegiado recorrido não poderia afastar a prescrição/decadência em relação ao período pleiteado pela Contribuinte, sem que a DRF analisasse a certeza e liquidez do crédito. Por outro lado, a Fazenda Nacional deveria ter embargado o *decisum* para eliminar do julgamento obscuridade ou contradição, ou para suprir omissão sobre tema cujo pronunciamento se impunha.

Na espécie, a ausência da manifestação da decisão recorrida quanto as questões de mérito, implica em supressão de instância.

Se não houve julgamento da certeza e liquidez dos indébitos e do montante reclamados, no julgamento de primeira instância, não há como repeti-los/compensá-los, sem aferir a certeza e liquidez dos valores pleiteados e do seu montante.

Neste sentido, esta E. Câmara Superior, no julgamento do acórdão n.º **9303008.105**, sessão de 20 de fevereiro de 2019, de relatoria do Ilustre Conselheiro, Rodrigo da Costa Pôssas, restou decidido que afastada a prescrição parcial reconhecida na decisão de primeira instância que, inclusive, prejudicou o enfrentamento do mérito da demanda posta nos autos, impõe-se a remessa do processo à instância de origem para que sejam analisadas as demais questões suscitadas pela Contribuinte. Transcreve-se ementa do aresto:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 30/09/1992 a 30/11/1992, 01/01/1995 a 30/04/1995, 01/06/1995 a 31/12/1995, 01/02/1996 a 29/02/1996

SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. RETORNO PROCESSO À INSTÂNCIA DE ORIGEM. ENFRENTAMENTO DEMAIS QUESTÕES DE MÉRITO.

A afastada a prescrição parcial reconhecida na decisão de primeira instância que, inclusive, prejudicou o enfrentamento do mérito da demanda posta nos autos, impõe-se a remessa do processo à instância de origem para que sejam analisadas as demais questões suscitadas pela contribuinte, mormente em relação à efetiva existência dos indébitos pleiteados.

Dessa forma, os autos devem retornar à Unidade de Origem para que a Autoridade Administrativa se pronuncie sobre a certeza e liquidez dos valores e do montante pleiteados pela Contribuinte não atingidos pela prescrição/decadência, evitando-se a supressão de instância e o cerceamento de defesa.

Dispositivo

Ex positis, dou provimento parcial ao Recurso da Fazenda Nacional, com o retorno dos autos à Unidade de Origem para que se pronunciem sobre a certeza e liquidez dos indébitos reclamados entre 14/02/1993 até 31 de março de 1997.

É como voto.

(Assinado digitalmente)

Demes Brito

Voto Vencedor

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, redator designado.

Com a devida vênia ao voto do ilustre relator, discordo de suas conclusões a respeito do recurso fazendário em referência.

O recurso da Fazenda Nacional foi admitido para reanálise de duas matérias: 1) Supressão de instância; e 2) Isenção da Cofins.

1) Supressão de instância

De acordo com a recorrente, a turma ao afastar a prescrição do direito de restituição, deveria ter devolvido o processo para a origem para análise do mérito do pedido.

Acontece que a discussão de mérito já foi decidida pela própria turma recorrida. Recorda-se que trata-se de pedido de restituição de pagamentos da Cofins relativos a fatos geradores dos anos calendários de 1992 até 2002. Tanto a DRF de origem quanto o acórdão da DRJ declararam que o direito estaria prescrito para os pagamentos efetuados antes de 5 anos, e para os valores não atingidos pelo prazo prescricional, que a contribuinte não cumpria os

requisitos para a isenção prevista no art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91. Portanto, ambas instâncias, no Despacho Decisório da DRF e no Acórdão da DRJ, enfrentaram o mérito do direito, negando-os. Por sua vez, o acórdão recorrido afastou parcialmente o prazo de prescrição e também enfrentou o mérito do pedido, entendendo que o contribuinte atendia aos requisitos da isenção. Portanto, não houve a alegada supressão de instância.

2) Isenção da Cofins

A contribuinte é uma sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, que fazia jus à isenção da Cofins com base no art. 6º da Lei Complementar nº 70/91 que vigorou até março/97 quando foi revogada pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96.

A insurgência da Fazenda Nacional é que os contribuintes que tivessem optado pelo regime de tributação do IRPJ, pela sistemática do lucro presumido, não faziam jus à referida isenção. Essa questão foi decidida recentemente no acórdão nº 9303-007429, relatoria do ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, aprovado por unanimidade. Por esta razão adoto aquele voto como razão de decidir, transcrevendo-o abaixo:

(...)

Alinho-me ao posicionamento da contribuinte no que toca à questão aqui em divergência. Para tanto, utilizo as razões de decidir do voto vencedor do acórdão nº 9303-002.244, desta 3ª Turma, em 07/05/2013, da lavra do i. Conselheiro Henrique Pinheiro Torres, que abaixo transcrevo:

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. Predito 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).

Predita 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 20175.051), “(...) 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. Deves lembrar, ainda, que não é lícito ao intérprete ou ao aplicador da lei restringir-lhe o alcance quando o legislador assim não o fez.

Hugo 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 20211.773):

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 Superior 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 DecretoLei n.

2.397, de 22.12.1987, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica das mencionadas entidades.

2 Em conseqüência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, II, da LC n. 70/91, fixase o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em lei complementar, conseqüentemente, 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;

- 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 criála.

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 tera 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.

Mais recentemente, em 08/11/2016, esta Turma, agora por unanimidade, uma vez mais acatou a tese acima, resultando em acórdão n.º 9303-004.375, da relatoria do i. Conselheiro Charles Mayer de Castro Souza, com a seguinte ementa:

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 da Procuradoria negado.

(...)

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, prevalecendo o decidido no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal