



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

**Processo nº** 13710.000266/98-75  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9303-007.429 – 3<sup>a</sup> Turma  
**Sessão de** 19 de setembro de 2018  
**Matéria** 63.651.9999 - COFINS - ISENÇÃO - Outros  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** APA ASSESSORIA E CONSULTORIA ECONÔMICA SC LTDA - ME

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

Período de apuração: 01/03/1994 a 31/03/1996

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento, com retorno à DRF de jurisdição da contribuinte a fim de que se verifique a higidez dos créditos pleiteados.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge

Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em Exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de pedido de restituição de Cofins, à e-fl. 02, referente ao período de março de 1994 até dezembro de 1996, em valor originário de R\$ 3.520,01, alegando que os pagamentos eram indevidos, pois sua empresa era sociedade civil de prestação de serviços profissionais, sendo isenta do pagamento dessa contribuição, de acordo com a Lei Complementar nº 70/1991.

A divisão de tributação da DRF no Rio de Janeiro, nos documentos de e-fls. 69 a 72, verificou que a requerente apresentara suas declarações de IRPJ pela sistemática do lucro presumido. O Parecer Normativo nº 003 de 25/03/1994, por sua vez, estabelecia:

*"a sociedade civil que abdicar do regime de tributação previsto no art. 10 do Decreto-lei nº 2397/87 e optar pelo lucro real ou presumido, sujeita-se à contribuição sobre o faturamento de que trata a Lei Complementar nº 70/91";*

Por essa razão, na decisão de nº 66/99, à e-fl. 73, exarada em 09/02/1999, foi indeferido o pedido da contribuinte, sem apreciação dos valores pleiteados.

Irresignada, em 05/03/1999, a contribuinte apresentou manifestação de inconformidade, às e-fls. 76 e 77. A 4ª Turma da DRJ/RJ, apreciou a manifestação em 30/06/2003, e no acórdão nº 2.905, às e-fls. 85 a 91, indeferiu a solicitação de restituição.

Ainda inconformada, a contribuinte interpôs recurso voluntário, à e-fl. 96, em 27/07/2003. Os argumentos da contribuinte, idênticos ao da manifestação anterior, são os seguintes:

*a) a isenção da COFINS para as sociedades civis de que trata o art. 1º do DL 2.397/87 foi definida pelo inciso II, art. 6º, da Lei Complementar nº 70/91;*

*b) a opção pelo Lucro Real ou Presumido, com base na Lei 8541/92, não afastou a isenção legal, pois a Lei não vinculou a isenção da COFINS forma de tributação do IR como limitação para o seu reconhecimento;*

*c) a perda da isenção foi determinada pelo Parecer Normativo 3/94 da Receita Federal para empresas de prestação de serviços profissionais que optassem pela tributação do IR com base no Lucro Real ou Presumido e art. 6º, inciso II, da Lei Complementar referida não admite a vinculação pretendida por meio de Parecer Normativo;*

*d) o art. 111 do CTN estabelece que a interpretação da Lei que concede qualquer isenção deve ser feita de forma literal;*

*e) não pode ser dado tratamento isonômico As sociedades civis prestadoras de serviços e As demais pessoas jurídicas se aquelas foram expressamente isentadas quanto ao pagamento da COFINS.*

*f) a Justiça Federal de 2ª Instância começa a reconhecer que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS e os Tribunais Regionais da 3ª e 5ª Regiões já decidiram pela referida isenção;*

*g) se a COFINS fosse devida pelas prestadoras de serviços profissionais não haveria necessidade de o governo regulamentar a sua cobrança a partir de abril de 1997 (Lei 9430/96, art. 56 e § único). Esta atitude do governo implica o reconhecimento que até março de 1997, independentemente do regime de tributação as empresas prestadoras de serviços profissionais não estão sujeitas ao pagamento da mencionada contribuição.*

A 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento apreciou o recurso na sessão de 30/01/2013, resultando no acórdão de nº 3401-002.112, às e-fls. 114 a 119, o qual teve a seguinte ementa:

***PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. SOCIEDADES CIVIS DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. PERÍODOS DE APURAÇÃO ANTERIORES A ABRIL DE 1997. ISENÇÃO.***

*Consoante o art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91, as sociedades civis de prestação de serviços de profissões legalmente regulamentadas, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País, eram isentas da Cofins até 31/03/1997, independentemente do regime de tributação adotado para o Imposto de Renda Pessoa da Pessoa Jurídica..*

O acórdão foi assim lavrado:

*ACORDAM os membros da 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator.*

**Recurso especial da Fazenda**

A Procuradoria da Fazenda Nacional foi intimada do acórdão nº 3401-002.112 em 21/03/2013 (e-fl. 122), e interpôs recurso especial de divergência em 08/04/2013, às e-fls. 123 a 133.

A Procuradora indica existência de divergência, afirmando que enquanto a decisão recorrida entendeu que a contribuinte fazia jus à isenção da Cofins antes do advento da lei nº 9.430/1996, independentemente do regime adotado para a tributação do IRPJ, o acórdão paradigmático de nº 201-76.769 sustenta que as empresas optantes pelo regime de lucro presumido não estavam abarcadas pela norma isentiva da Lei Complementar nº 70/1991.

O Presidente da 4ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 13/09/2017, no despacho de e-fls. 520 a 523, com base nos arts. 67 e 68 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento. A contribuinte foi cientificada do acórdão nº 3401-002.112 e do recurso

especial de divergência da Fazenda em 29/03/2017, não tendo apresentado contrarrazões nos prazos regimentais.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais e por isso dele conheço.

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 art. 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. Predit o 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 transrito:*

*“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. Deve 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 Lópes, 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 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, fixase 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;

- 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.

Mais recentemente, em 08/11/2016, esta Turma, agora por unanimidade, uma vez mais acatou a tese acima, resultando em acórdão nº 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.*

Dessarte, 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 à

época 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 higidez do direito creditório pleiteado.

## CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência da Procuradoria da Fazenda Nacional para **negar-lhe provimento**, mantendo o acórdão *a quo e* salientando que deve o processo retornar à DRF de jurisdição da contribuinte a fim de que se verifique a higidez dos créditos pleiteados.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos