



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

MF - Segundo Conselho de Contribuintes  
Publicado no Diário Oficial da União  
de 21/08/08

Rubrica

2º CC-MF  
FL.

Recorrente : JARDIM ESCOLA MÁGICO DE OZ LTDA.  
Recorrida : DRJ em São Paulo-SP

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL  
Brasília, 16 / 08 / 08

Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

COFINS. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. DECADÊNCIA DOS CRÉDITOS. SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE PROFISSÃO REGULAMENTADA. SOCIEDADE DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE EDUCAÇÃO. DIREITO AO BENEFÍCIO. O prazo para a restituição dos tributos sujeitos a lançamento por homologação é de 10 anos contados do fato gerador. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/05 só é aplicável aos fatos geradores ocorridos após o início da sua vigência.

Os requisitos para o gozo da isenção são apenas aqueles colocados pela legislação aplicável. Preenchendo a sociedade tais requisitos, incide a isenção. O fato de a sociedade ter sócio não habilitado à prestação do serviço ou ser tributada pelo lucro presumido constituem-se em situações que não influem no atendimento dos requisitos legais, já que não estão previstos em lei.

**Recurso negado.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por JARDIM ESCOLA MÁGICO DE OZ LTDA.

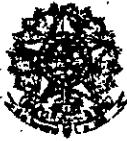
ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencido o Conselheiro Airton Adelar Hack (Relator) que dava provimento ao Recurso. Designada a Conselheira Nayra Bastos Manatta para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

*Henrique Pinheiro Torres*  
Henrique Pinheiro Torres  
Presidente

*Nayra Manatta*  
Nayra Bastos Manatta  
Relatora-Designada

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Jorge Freire, Rodrigo Bernardes de Carvalho, Júlio César Alves Ramos e Mauro Wasilewski (Suplente).



Processo nº : 13811.002380/2001-11

Recurso nº : 138.847

Acórdão nº : 204-02.669

Recorrente : JARDIM ESCOLA MÁGICO DE OZ LTDA.

### RELATÓRIO

Trata-se de pedido de restituição de valores pagos indevidamente a título de Cofins pela Recorrente no período de abril de 1992 a março de 1997. A Recorrente alega que o pagamento é indevido porque seria beneficiária da isenção prevista no art. 6º, II da Lei Complementar nº 70/91, por se tratar de sociedade civil de prestação de serviço de profissão regulamentada.

Junto com o pedido do crédito do valor pago indevidamente requereu a sua compensação com crédito tributário apurado posteriormente.

O pedido foi negado pela autoridade competente (fls. 546 a 549), sob o fundamento que no quadro societário há sócia não habilitada para a profissão de professora, sendo qualificada como "do lar". Por este motivo, com fulcro na IN nº 199/88, a sociedade não gozaria da isenção pois todos os sócios deveriam ser professores. Negou ainda o pedido porque a contribuinte apresentou sua declaração de imposto de renda em formulário incompatível com a situação que pleiteia (de acordo com o Decreto-Lei nº 2.397/87). E, por fim, aponta que os créditos anteriores a 25 de outubro de 1996 seriam inexigíveis porque teriam sido atingidos pela decadência, não sendo possível pleitear sua restituição.

A ora Recorrente, inconformada, apresentou manifestação de inconformidade, reforçando os pontos do pedido inicial e rebatendo os fundamentos da decisão, requerendo a sua reforma e o provimento do pedido (fls. 818 a 847).

A decisão da DRJ sustentou a decadência dos créditos tributários, com fundamento no art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005. Afirmou, ainda, que a Recorrente não faz jus à isenção porque optou pelo regime de tributação pelo lucro presumido e porque possuía, no seu quadro societário, pessoa que não pertencia a profissão de professor (fls. 874 a 883).

A Recorrente então apresentou recurso voluntário contra a decisão da DRJ, rebatendo os seus termos e repetindo a fundamentação dos pedidos anteriores.

O Recurso é tempestivo, tendo sido encaminhado para este Conselho para julgamento.

É o relatório.

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES		
CONFERE COM O ORIGINAL		
Brasília,	16	10
Maria Luzimar Novais		
Mat. Siage 91641		



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

16 , 10 , 08

Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

2º CC-MF  
FI.

## VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR AIRTON ADELAR HACK

### 1. DA DECADÊNCIA DO DIREITO DE REQUERER A RESTITUIÇÃO DOS TRIBUTOS PAGOS INDEVIDAMENTE

Antes de adentrar no mérito, cumpre verificar se o direito de pleitear a restituição encontra-se, de fato, atingido pela decadência.

Entendo que não.

Os tributos em discussão estão sujeitos a lançamento por homologação. Logo, nesta modalidade de lançamento, a contribuinte é a responsável por apurar o valor do crédito, determinando a base de cálculos e a alíquota aplicável, preenchendo a guia e recolhendo o valor. Não há interferência da autoridade administrativa no processo.

O lançamento é dito por homologação porque depende da posterior homologação da autoridade para se perpetuar. Ou seja, a contribuinte recolhe o tributo, e posteriormente a autoridade pode fiscalizar o lançamento, homologando-o (quando estiver de acordo com a legislação) ou autuando a contribuinte e lançando aquilo que entende devido de ofício.

Caso a autoridade não homologue explicitamente o lançamento no prazo de 5 (cinco) anos contados do fato gerador (art. 150, §4º, CTN), entende-se que o lançamento é homologado tacitamente. O art. 156, VII do CTN determina que o crédito se extingue com o pagamento antecipado e a homologação do lançamento.

De acordo com o art. 168 do CTN, o prazo para requerer a restituição do tributo extingue-se após 5 (cinco) anos da data da extinção do crédito.

Assim, o prazo de 5 (cinco) anos inicia-se com a extinção do crédito, que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação ocorre com a homologação tácita (caso não tenha ocorrido a fiscalização). No período entre o pagamento antecipado e a homologação tácita pode a contribuinte pleitear a devolução, já que o prazo do art. 168 do CTN ainda não se iniciou.

Assim, deve-se reconhecer que a contribuinte pode requerer a restituição no prazo de 10 anos contados a partir do fato gerador, já que, a partir deste fato, inicia-se a contagem do prazo para homologação do crédito, e só uma vez homologado é que inicia-se o prazo do art. 168 para requerer a restituição do crédito.

O art. 3º da Lei Complementar nº 118/2005 alterou tal entendimento:

*Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.*

Por tal dispositivo, o prazo do art. 168 do CTN passa a contar a partir do pagamento antecipado, fulminando a tese de 10 anos para restituição.

10



Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília

16 / 10 / 08

2º CC-MF  
FI.

Maria Luzimar Novais  
Mat. Stpc 91641

Ocorre que tal norma é de direito material, já que altera o prazo prescricional, e portanto só incide para os fatos geradores ocorridos a partir do início da sua vigência, que ocorreu em 08 de junho de 2005, 120 dias após sua publicação.

A menção inicial “*Para efeito de interpretação...*” tem o claro intento de tentar aplicar tal norma aos fatos geradores anteriores a sua vigência, tentando aplicar o disposto no art. 106, I do CTN. Ocorre que a norma não é interpretativa, mas sim norma que altera o início do prazo prescricional para o pedido de restituição. Não se trata de regra interpretativa, e sim de norma de direito material que só pode ser aplicada aos fatos posteriores a sua vigência.

No caso em tela, o pedido de restituição do pagamento indevido mais antigo refere-se ao mês de abril de 1992. O pedido de restituição foi protocolado em outubro de 2001, dentro do prazo de 10 (dez) anos contados da data do fato gerador.

Voto, portanto, no sentido de afastar a decadência, passando a apreciar o mérito do pedido.

## 2. DO DIREITO À ISENÇÃO DO ART. 6º, II DA LEI COMPLEMENTAR 70/91.

Superada a questão da decadência, passa-se a analisar o direito da contribuinte à isenção da Cofins prevista pelo art. 6º, II da Lei Complementar nº 70/91.

Tal artigo tem a seguinte redação:

*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;*

Vejamos o que dispõe o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87

*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.*

Tais dispositivos indicam as condições para que a contribuinte goze da isenção da Cofins. Estas condições resumem-se nas seguintes:

- 1- As sociedades civis devem prestar “...serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada.”;
2. Devem estar “...registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas...”; e
3. Devem ser “...constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.”

Tem-se, então, os três requisitos legais para que a contribuinte goze da isenção. Normas infralegais como instruções normativas, decretos ou portarias não podem criar qualquer outra condição adicional para a isenção, pois tais normas não tem força de inovar a norma jurídica, devendo limitar-se apenas a dar cumprimento para as leis. Desta forma, de pronto afasto



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília. 16 / 10 / 98

2º CC-MF

Fl.

Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

Maria Luzimar Novais  
Mut. Siapc 91641

e deixo de conhecer outros requisitos alegados na decisão recorrida trazidos por instrução normativa, entendendo que para análise deste assunto, devemos considerar tão somente o que requer a lei.

Quanto ao primeiro requisito, a decisão recorrida contesta o fato de uma das sócias da Recorrente ser qualificada como "do lar", não estando habilitada ao exercício da atividade de professor, que seria o objeto da Recorrente.

Tenho que o fato de uma das sócias não ser professora não afeta o atendimento ao primeiro requisito para o gozo da isenção. A legislação nada fala sobre a qualificação dos sócios, mas apenas menciona que as sociedades são de prestação de serviço de profissão regulamentada. Ou seja, faz jus a isenção as sociedade que tenham por *objeto* a prestação de serviço de profissão regulamentada. Nada se menciona acerca dos seus sócios, podendo estes serem qualificados ou não para a prestação do serviço objeto da sociedade. A exigência que todos os sócios seja habilitados para a prestação do serviço extrapola o que pede a lei, não podendo, portanto, ser imposta à Recorrente no caso em questão.

O fato da Recorrente ser prestadora de serviço de educação em nenhum momento é contestado pela decisão recorrida. Pelo que se depreende desta, a única óbice ao gozo da isenção é o fato da sociedade ter em seu quadro pessoa não habilitada à prestação de serviço. Desta forma, entendo que o Fisco admite que a sociedade prestadora de serviço de educação encaixa-se no primeiro requisito para o gozo da isenção.

Entendo, portanto, que a Recorrente atende ao primeiro requisito para a isenção..

Quanto ao segundo requisito, verifico que este também foi atendido, uma vez que a sociedade encontra-se registrada no registro civil das pessoas jurídicas (vide alteração do contrato social, fls. 918 a 928).

Quanto ao terceiro requisito, nos autos verifica-se que todos os sócios são pessoas físicas residentes no país.

Assim, atendidos os requisitos legais, entendo que a sociedade faz jus à isenção da Cofins. Todos os pagamentos efetuados no período em que se requereu a restituição são indevidos, devendo ser restituídos à Recorrente. Da mesma forma, as compensações de tributos efetuadas utilizando tal crédito devem ser homologadas.

Nota-se que outros requisitos colocados pelas decisões anteriores, como a opção da Recorrente pela tributação pelo lucro presumido, são ilegais porque não previstos na legislação cabível. Os únicos três requisitos legais são os três acima apontados, e, tendo a Recorrente a eles atendido, deve-se reconhecer o direito à isenção.

Por derradeiro, é de se anotar que a contribuinte requereu créditos apenas até o mês de março de 1997, não estando em discussão na presente questão a revogação ou não da isenção pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, uma vez que tal artigo explicitamente determina que as contribuições devem ser pagas a partir de abril de 1997.

PLG



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

### 3. DISPOSITIVO

Isso posto, voto no sentido de conhecer o recurso e no mérito, dar-lhe provimento, deferindo o pedido de restituição da contribuinte e homologando as compensações de tributos efetuadas com o crédito ora reconhecido.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

AIRTON ADELAR HACK

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília 16 , 10 , 08

Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília,

16 / 10 / 05

2º CC-MF  
FI.

Maria Luzimar Novais  
Mat. Siape 91641

VOTO DA CONSELHEIRA RELATORA-DESIGNADA  
NAYRA BASTOS MANATTA

Primeiramente há de se falar sobre a prescrição do direito de a contribuinte pleitear repetição de indébito tributário.

O direito a repetição de indébito é assegurado aos contribuintes no artigo 165 do Código Tributário Nacional - CTN. Todavia, como todo e qualquer direito esse também tem prazo para ser exercido, *in casu*, 05 anos contados nos termos do artigo 168 do CTN, da seguinte forma:

I. da data de extinção do crédito tributário nas hipóteses:

- a) de cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;
- b) de erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

II. da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou passar em julgado a decisão judicial que tenha reformado, anulado, revogado ou rescindido a decisão condenatória nas hipóteses:

- a) de reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Como visto, a hipótese em questão enquadra-se justamente naquela constante do inciso I alínea "b" acima enumerado – erro na elaboração do documento relativo ao pagamento.

Com a edição da Lei Complementar nº 118, de 09/02/2005, cujo artigo 3º deu interpretação autêntica ao artigo 168, inciso I do Código Tributário Nacional, estabelecendo que a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o art. 150, § 1º da Lei nº. 5.172/1966, o único entendimento possível é o trazido na novel Lei Complementar.

Esclareça-se, por oportuno, que em se tratando de norma expressamente interpretativa, deve ser obrigatoriamente aplicada aos casos não definitivamente julgados, por força do disposto no art. 106, I, do CTN.

Assim sendo, no caso em análise, quanto o pedido de repetição do indébito foi formulado o direito de a contribuinte formular tal pleito já se encontrava decaído em relação aos pagamentos ocorridos até anteriores a 25 de outubro de 1996 por haver transcorrido mais de cinco anos da data do pagamento.

Por derradeiro, no que tange ao mérito merece destaque que nem todos os sócios da recorrente são profissionais prestadores de serviços educacionais (professor). Há sócio meramente capitalistas conforme comprovam os contratos sociais e a decisão proferida pela autoridade julgadora *a quo*.

1384 //



Ministério da Fazenda  
Segundo Conselho de Contribuintes

MF - SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

CONFERE COM O ORIGINAL

Brasília.

16 / 10 / 08

2º CC-MF  
FI.

Processo nº : 13811.002380/2001-11  
Recurso nº : 138.847  
Acórdão nº : 204-02.669

Maria Luzimar Novais  
Mat. Siapc 91641

A sociedade civil de profissão regulamentada é uma sociedade, de natureza civil, composta de pessoas físicas titulares de profissão legalmente regulamentada que se associam, constituindo uma pessoa jurídica, com o objetivo de oferecer a prestação de seus serviços profissionais, para os quais estão habilitadas.

No momento em que membros desta sociedade não contribuem com o exercício de sua profissão tornam-se meros sócios capitalistas, pois não extraem desta sociedade rendimentos obtidos pelo seu trabalho profissional, mas pelo simples empréstimo de capital. Descaracterizam, portanto, o cunho prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada, simplesmente pelo fato de não serem prestadores dos serviços que é o seu objetivo social.

Ademais disso não pode haver dúvidas que nestas sociedades os sócios devem contribuir com a prestação de seus serviços profissionais, na área objeto de atuação da sociedade que o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87 expressamente cita que se dirige às "sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada". Ou seja, o exercício da profissão por todos os sócios é condição essencial para caracterizar tal sociedade.

Admitir que tal sociedade se enquadre na categoria de prestadora de serviço de profissão legalmente regulamentada seria o mesmo que considerar que um grupo de pessoas físicas composto de médicos, advogados, empresários capitalistas e qualquer outra categoria profissional ao oferecer um serviço de educação pudesse ser caracterizada como sociedade civil de profissão legalmente regulamentada, o que seria um contra-senso.

A característica essencial das sociedades civis isentadas do pagamento da Cofins por força do art. 6º, inciso II da Lei Complementar nº 70/91 é exatamente a prestação de um serviço profissional comum a todos os seus sócios.

Inexistente esta condição pode-se estar diante de qualquer outro tipo de sociedade, menos uma sociedade civil de profissão regulamentada.

Portanto não se aplica ao caso concreto a isenção de que tratava a Lei Complementar nº 70/91 no seu art. 6º, inciso II, pelo simples fato de tal sociedade civil não poder ser caracterizada como sendo de profissão legalmente regulamentada pelo fato de um dos seus sócios não prestarem serviços profissionais na área de educação, à qual se dedica.

Deixo de analisar aqui a questão versando sobre o fato de a Recorrente ter optado pela tributação pelo lucro presumido já que descaracterizada como sociedade civil de profissão legalmente regulamentada não mais se pode falar em isenção contida no art. 6º inciso II da Lei Complementar nº 70/91.

Diante do exposto, nego provimento ao recurso interposto.

Sala das Sessões, em 14 de agosto de 2007.

Nayra Bastos Manatta