

O RECOLHIMENTO INDEVIDO DA COFINS PARA AS SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS

Neibal Albrecht Bier¹

1 A COFINS no contexto legal

A COFINS (Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social) foi instituída pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, cujo sujeito passivo eram as pessoas jurídicas, tendo sido isentadas, através da disposição do art. 6º, II, as sociedades civis, reguladas pelo Dec-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

O art. 1º desse Decreto-Lei isentou do pagamento do Imposto de Renda as sociedades civis de prestação de serviços, cujos sócios fossem pessoas físicas residentes no país. A finalidade dessa lei era tributar às pessoas físicas de cada qual, já que a alíquota a que estariam sujeitos era maior do que a que seria recolhida pela pessoa jurídica. Assim, evitar-se-ia a bi-tributação, vedação basilar do sistema tributário nacional.

A Lei Complementar nº 70/91 fixou alguns critérios para a isenção desse recolhimento, ou seja: a empresa ser constituída somente por pessoas físicas residentes do Brasil; ser prestadora de serviços; estar regulamentada em lei e se encontrar registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas. Portanto, aquelas empresas que se enquadrarem nessas condições fariam jus à isenção, conferida por aquela norma.

No dia 27 de dezembro de 1996 foi editada a Lei nº 9.430, a qual passou a regular a contribuição social das pessoas jurídicas, prestadoras de serviço, determinando a cobrança dessa cuja base de cálculo seria o faturamento bruto da prestação. Com isso, surgiram duas indagações:

a) quais seriam as condições necessárias à isenção de recolhimento dessa contribuição?

b) como ficariam as sociedades civis que escolheram o sistema e pagamento de imposto de renda sobre o lucro presumido?

¹ BIER, Neibal Albrecht. Advogado, Especialista em Contratos. Especialista em Responsabilidade Civil. Especialista em Direito Tributário. Mestrando da Universidade de Passo Fundo. Linha de Pesquisa em Jurisdição Constitucional e Democracia, Relações Sociais e Dimensões de Poder.

Mas, antes de se aprofundar as discussões acerca dessas duas questões, é imprescindível que se faça um *feedback* em torno de alguns tópicos.

2 A hierarquia das normas, o princípio da reserva legal das Leis Complementares

O art. 59², da Constituição Federal de 1988, que trata do sistema legislativo brasileiro, arrola quais são as normas que competem ao Poder Legislativo disciplinar, fixando seus limites. Essas normas estão representadas pelas emendas constitucionais, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas, as medidas provisórias, os decretos legislativos e as resoluções. Os incisos desse artigo colocam-nas por grau de hierarquia decrescente, pressupondo-se que a elencada depois não poderá contrariar a anterior.

A seu turno, o parágrafo único desse artigo estabelece matérias que somente poderão ser disciplinadas mediante Lei Complementar (elaboração, redação, alteração e consolidação das leis). Tais matérias se constituem reservas legais para serem reguladas exclusivamente mediante Lei Complementar. Porém, não se pode confundir que tais espécies de lei sejam unicamente aquelas que tratam de matérias reservadas apenas a elas, pois o que as distingue das leis ordinárias é a exigência da aprovação por maioria absoluta, bem como o órgão que a emite (art. 69 da CF/88).

Desse modo, quando uma lei instituída disciplinar qualquer outra matéria que não seja reservada a um órgão específico, sendo a mesma aprovada por maioria absoluta, será tida como Lei Complementar Formal, muito embora não verse sobre aquelas que somente elas podem tratar, em que pesem os entendimentos contrários.

Apesar do risco de incorrer em tautologia, vale referir que as matérias reservadas legalmente para serem disciplinadas por Lei Complementar (parágrafo único do art. 59 da CF/88), somente por elas poderão sê-la, sob pena de violação da competência originária para tanto.

As Leis Complementares emanam do Poder Legislativo (representantes do povo e dos Estados) e estão adstritas às condições especiais, tais como: a aprovação por maioria absoluta (art. 69 da CF/88) por órgão competente. Isso induz à presunção que, depois de

² Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

acurada análise, a vontade do povo ou dos estados foi realizada, sendo esse o entendimento de majoritário do país.

Em virtude dessas características, as Leis Complementares situam-se num plano superior hierarquicamente às demais, entre elas, as Leis Ordinárias, como bem referiu Hugo de Brito Machado quando estabelecia as diferenças entre aquelas e estas, assim salientando:

não há que se confundir *normas complementares* com *leis complementares*. As primeiras são as de que trata o art. 100 do CTN, enquanto que as últimas são *complementares* da Constituição Federal e estão em plano hierárquico superior às próprias leis ordinárias³.

Diante da fundamentação legal apresentada, conclui-se que uma Lei Ordinária não pode tratar, modificar ou revogar alguma matéria que já tenha sido estabelecida através de Lei Complementar, sob pena de incorrer a uma afronta direta à hierarquia constitucional.

2 A vigência e interpretação das normas tributárias

Igualmente importante nesse momento é a análise dos princípios que norteiam a vigência e interpretação das normas tributárias, sendo que o Código Tributário Nacional tratou da vigência das leis tributárias nos arts. 101 a 104, enquanto que a aplicação foi disciplinada nos arts. 105 e 106.

Em princípio a vigência⁴ das leis tributárias é a mesma das outras leis, isto é, não tem prazo determinado, salvo quando ela própria dispuser um interregno para tanto, cujo alcance se dá na proporção da competência da pessoa jurídica que a edita. Portanto, aplicam-se às normas da Lei de Introdução do Código Civil (arts. 1º e 2º da LICC), ressalvados os casos dos arts. 103 e 104 do CTN.

Ao se falar em vigência legal no tempo, afigura-se apropriado fazer menção às Leis Complementares nº 95 de 1998 e nº 107 de 2001. A primeira delas estabeleceu que a vigência deverá sempre estar indicada expressamente na lei, prazo esse fixado dentro dos limites da razoabilidade, salvo os casos em que passasse entrar em vigor imediatamente. A outra fixou diretrizes sobre a contagem desses interregnos.

3 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 90.

4 Segundo MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 94: “vigência é a aptidão para incidir, vale dizer, para dar significação jurídica aos fatos. Para produzir efeitos jurídicos no plano abstrato”.

Devido à edição das leis referidas no parágrafo anterior, há quem entenda que o art. 1º da Lei de Introdução ao Código Civil foi revogado, o que não parece o entendimento mais acertado, haja vista que ficaria sem solução quando a norma não estabelecesse um prazo para tanto, ocasião em que deverá ser seguida a determinação da LICC.

Uma vez dirimidas as dúvidas que pudessem surgir acerca da entrada em vigor de uma lei ou outra, exsurge a necessidade de interpretá-las, através de quatro métodos básicos, ou seja: o gramatical, o histórico, o sistemático e o teleológico. O ideal é que todos eles sejam usados harmonicamente de forma que na incidência dos casos concretos, haverá a preponderância de um ou de outro naquele momento.

Atendendo a finalidade maior deste artigo, os métodos histórico, sistemático e teleológico têm maior peso do que o gramatical. O método histórico busca o estudo da origem nas normas editadas, as discussões que foram travadas e qual o alcance que se pretendeu dar na edição da lei. Por sua vez, o método sistemático tem o escopo de conciliar as normas existentes, vendo qual a aplicabilidade de cada uma dentro do sistema normativo que se insere naquele caso concreto e, finalmente, o método teleológico leva em consideração a finalidade da norma editada.

Após essas considerações iniciais é possível abordar o cerne do presente artigo, ou seja, tratar diretamente do recolhimento indevido da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços.

4 A isenção da contribuição da COFINS e a obrigação de pagar estabelecida pela Lei 9.430 de 27 de dezembro de 1996

O Código Tributário Nacional quando se refere à lei, o faz no sentido estrito desse termo, isto é, que ela deve ser entendida em seus aspectos formal e material. Formal porque foi feita pelo órgão competente e material porque carrega consigo uma hipótese normativa, aplicável em geral a todos.

O sistema jurídico brasileiro contempla muitas leis, dentre elas as *Leis Complementares* e *Leis Ordinárias*, as quais são objeto deste estudo. As primeiras são aquelas cuja Constituição Federal determina que as matérias elencadas no parágrafo único do art. 59, bem como as demais que obedecerem aos *requisitos formais*, isto é, órgão competente e aprovação por maioria absoluta, tais como ilustram os arts. 146; 148; 153, VII; e 154, I exemplificativamente.

A imunidade e a isenção são limitações ao poder de tributar, enquadrando-se na hipótese de reserva legal do art. 165, § 9º da CF/88, cuja forma prescrita para discipliná-la é a Lei Complementar, assim como o art. 155, § 2º, XII e alíneas, entre outros.

Retomando as considerações preambulares, a COFINS foi instituída pela Lei Complementar nº 70/91, isentando as sociedades civis (inciso II), de prestação de serviços, do seu recolhimento quando se enquadrassem nas condições impostas pelo art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87.

O inciso II do art. 6º da LC 70/91 lei restou assim redigido:

São isentas da contribuição:

I ...

II – As sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei 2.397, de 22.12.1987.

E o art. 1º, do referido Decreto, que disciplina a isenção ao pagamento do imposto de renda, impunha condições a essa concessão, mais tarde utilizada pela Lei Complementar em análise, tendo a seguinte redação:

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 prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registrada no registro civil das pessoas jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no país.

Diante da interpretação sistemática dessas normas, o legislador condicionou a isenção da COFINS aos requisitos do art. 1º do Dec.Lei nº 2.397/87, isto é:

- 1º) ser uma sociedade civil de prestação de serviços;
- 2º) essa profissão deve ser legalmente regulamentada;
- 3º) os sócios devem ser necessariamente pessoas físicas domiciliadas no Brasil; e
- 4º) terem seus contratos sociais registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Assim, satisfeitas essas condições, as sociedades civis estariam isentas do recolhimento da COFINS. Contudo, em 1996 houve a edição da Lei nº 9.430, que no seu art. 56 determinou que essas empresas passariam a recolher essa contribuição, conduzindo a Receita Federal a exigir esse crédito tributário.

Os contribuintes entenderam que a Lei nº 9.430, por ser lei ordinária, não poderia revogar a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91, uma vez que violava a hierarquia das Leis, segundo o entendimento oriundo da própria CF/88.

Foi referido alhures que a Lei Complementar distingue-se da Lei Ordinária, pela matéria de reserva legal e aprovação por maioria absoluta, ou, quando trata de outra matéria que não é exclusividade sua, por aprovada da mesma maneira. Significa dizer que o grau de importância foi de tamanha envergadura que a Câmara dos Deputados (representantes do povo) ou o Senado Federal (representantes do Estados) em mais da sua metade disciplinaram a norma, positivando-a.

Portanto, as condições impostas à isenção da COFINS são aquelas antes mencionadas, já que a Lei Complementar não exigiu outros requisitos, tal como sugere a Fazenda Nacional que força uma interpretação ampliada, sob a alegação de que somente fariam jus à isenção aquelas empresas que tivessem optado pelo regime de contribuição do imposto de renda pelo lucro real.

Esse entendimento está pacificado no Superior Tribunal de Justiça nas suas diversas Câmaras, muito embora o TRF4 e os julgadores de primeira instância ainda não estejam seguindo essa orientação.

A título ilustrativo é válido trazer à colação a ementa, oriunda do julgamento de um Agravo Regimental, interposto pela Fazenda Nacional no Agravo de Instrumento nº 2001/012348-2, cujo relator foi o Ministro Francisco Peçanha Martins, assim redigida:

TRIBUTÁRIO — COFINS — SOCIEDADES CIVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS — ISENÇÃO — REQUISITOS ESSENCIAIS — REVOGAÇÃO DA L.C. Nº 70/91 — IMPOSSIBILIDADE — PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS — LEI 9.430/96 (LEI ORDINÁRIA) — PRECEDENTES.

- A Lei Complementar nº 70/91, em seu artigo 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987m, natureza jurídica das referidas sociedades. – A isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis.

- Agravo Regimental improvido.

Esse julgamento é recente, datado de 15 de maio de 2003 e, bem demonstra o rumo conferido pelo Superior Tribunal de Justiça sobre esse assunto. Tal orientação deverá ser

seguida desde a primeira e segunda instâncias, pelos Juízes e Desembargadores, respectivamente.

Considerações finais

Ao concluir este artigo a respeito do recolhimento da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços, pode-se dizer que três pontos ficaram evidentes, quais sejam:

1) As sociedades civis são isentas ao recolhimento da COFINS desde que satisfaçam às exigências do art. 1º do Decreto-Lei 2.397/87.

2) Os requisitos a esse reconhecimento são somente aqueles a que se reporta o art. 1º, desse diploma, independentemente do sistema de recolhimento do imposto de renda (real, presumido ou arbitrado).

3) As Leis Ordinárias não podem revogar Leis Complementares, porque violam a hierarquia disciplinada no art. 59 da Constituição Federal de 1988.

Bibliografia

CARAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 19 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 4 ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

DINIZ, Maria Helena. **Lei de Introdução ao Código Civil**. 9 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MALUF, Sahid. **Teoria Geral do Estado**. 26 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENEZES, Paulo Lucena de. "Elisão fiscal". **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, nº 36, 2001.

NETO, Nicolau Abraão Haddad. Leis Complementares em matéria tributária.

PEREIRA, Pinto Pereira. **Curso de Direito Constitucional**. 11 ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Elisão Fiscal na era dos valores. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo, nº 44, 2002, p. 153.

SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 10 ed. São Paulo: Renovar, 2003.