

Cofins de sociedades profissionais. Prevalência da isenção

Kiyoshi Harada

advogado em São Paulo (SP), professor de Direito Financeiro, Tributário e Administrativo, especialista em Direito Tributário e em Ciência das Finanças pela FADUSP, conselheiro do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP), presidente do Centro de Pesquisas e Estudos Jurídicos

Recente decisão da 1ª Turma do STF fixou o entendimento de que a Lei nº 9.430/96 revogou a isenção dada pela LC nº 70/91 a favor das sociedades prestadoras de serviços legalmente regulamentadas (sociedades de advogados, de economistas, de médicos etc.).

Assim entendeu, porque não estando a Cofins no elenco da matéria reservada à lei complementar (§ 4º do art. 195 da CF), a LC nº 70/91 teria a mesma categoria de uma lei ordinária sendo, portanto, passível de revogação por esta última espécie normativa. A decisão está calcada em pronunciamentos de juristas da mais alta expressão e qualificação, citando-se posição contrária de apenas um jurista de igual quilate, o Prof. Manoel Gonçalves Ferreira Filho.

Dessa forma, após 15 (quinze) anos de vigência ininterrupta da isenção, indiferente à suposta revogação pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, por força da Súmula 276 do STJ, repentinamente, o STF, por uma de suas Turmas, decidiu que aquela isenção não subsiste, a partir do advento da Lei nº 9.430/96 gerando a possibilidade concreta de o fisco buscar retroativamente a arrecadação do tributo.

Ora, isso é ferir de morte o princípio da segurança jurídica (art. 5º, *caput* da CF) protegido pela cláusula pétrea, que o torna insuscetível de supressão até por Emendas (art. 60, § 4º, IV da CF). E mais, pedindo excusas pelo extrapolamento do campo jurídico, diríamos que não há como

impedir o natural sentimento de traição, que brota do fundo do coração daqueles que acreditaram na estabilidade das leis e das instituições.

Na verdade, **não havia e nem há questão constitucional** que merecesse a derrogação da Súmula 276 do STJ. Absolutamente corretos estavam os eminentes Ministros Carlos Velloso e Joaquim Barbosa, quando indeferiram a medida liminar pleiteada pela Fazenda no bojo das Reclamações ns. 2475 e 2517, respectivamente, sob o acertado fundamento de que a questão envolve **apenas matéria infraconstitucional**.

Afinal, pergunta-se, qual o dispositivo constitucional afrontado?

Se é verdade que determinadas matérias estão sob a reserva de lei complementar, vinculando o legislador sob pena de inconstitucionalidade, também é verdade que **outras matérias não submetidas à formalidade de lei complementar podem**, a critério do legislador, serem **disciplinadas por lei complementar**. Para se afirmar o contrário, por coerência lógica, teria que se sustentar a **inconstitucionalidade** da lei complementar extravagante **por excesso de quorum**, coisa que ninguém quer sustentar, por razões óbvias.

A lei complementar não forma uma categoria uniforme. Às vezes ela atua no âmbito nacional (arts. 146, 146-A, 155, § 2º, X, *a* e XII, 156, III e § 3º, I e II da CF etc); outras vezes, no campo privativo da União (arts. 148, 153, VIII, 154, I etc. da CF). E nem sempre as leis complementares vêm expressas nos diversos textos constitucionais que fazem referência à lei sem qualificá-la de lei complementar, como ocorre com a imunidade das entidades beneficentes de assistência social, prevista no § 7º do art. 195. Sabemos que está explícita a exigência de lei complementar no caso, pois somente a ela compete regular as limitações constitucionais do poder de tributar (art. 146, II da CF). Outras vezes, ainda, o texto constitucional apenas faz referência à lei, sem possibilidade de identificar, por via de interpretação sistemática, a espécie legislativa – lei complementar ou lei ordinária – o que não acontece no caso da imunidade retro mencionada.

Diríamos que em casos tais, cabe ao legislador conferir a formalidade de lei ordinária ou de lei complementar, segundo sua discricção quanto à conveniência de atribuir, ou não, maior representatividade ao instrumento normativo, em razão da relevância da matéria e para assegurar a sua estabilidade, não permitindo sua alteração por maioria simples.

Foi o que aconteceu com a LC nº 70/91 em que o legislador, na ausência de definição dessa espécie tributária ao nível de norma geral como reclama o art. 146, III da CF, **elegeu a via da lei complementar**, não só para instituir o tributo, como também para limitar o seu campo de incidência, por meio do regime isencional específico. Em outras palavras, a mesma lei complementar que definiu o fato gerador da contribuição social

definiu também as hipóteses isentivas, vale dizer, os serviços prestados por sociedades de profissionais liberais e pelas sociedades cooperativas, que compõem a hipótese de isenção não podem estar compondo, ao mesmo tempo, a hipótese de tributação (norma definidora do fato gerador). Por isso, costuma-se dizer que isenção é hipótese de não incidência tributária legalmente qualificada.

Logo, o campo de incidência tributária, delimitado pela atuação dos legisladores, por maioria qualificada, não pode sofrer elástico por ação de uma minoria. O princípio da segurança jurídica, em nome do qual o legislador elegeu a via da lei complementar, impede que uma minoria parlamentar desfaça o que a maioria construiu. Poder-se-ia até argumentar com a recepção da norma isentiva pelo art. 146-A^[01] introduzido pela EC nº 42/03.

Realmente, não existindo definição material do que seja lei complementar ela só se distingue pelo seu processo legislativo, que exige maioria absoluta para sua aprovação (art. 69 da CF), fato que, por si só, desqualifica o argumento da **superioridade eficaz** da lei complementar, tese que acabou alargando o campo da controvérsia e **desviando** o rumo da correta discussão doutrinária e jurisprudencial. Lei ordinária e lei complementar têm a mesma eficácia jurídica, conquanto que tenham respeitado o respectivo processo legislativo.

Ora, se a lei complementar só se identifica pelo *quorum* absoluto para sua aprovação não importa saber se determinada matéria está, ou não, sob reserva de lei complementar. Somente uma outra lei, que tenha sido aprovada pelo mesmo processo legislativo, poderá alterá-la ou revogá-la, na precisa lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho^[02].

É a aplicação pura e simples do princípio geral de direito. Nesse sentido, o art. 2º da LICC, que é de 1942, merece uma leitura atualizada. Prescreve o citado preceito legal:

‘Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.’

Patente que a lei posterior, aí referida, é a da mesma espécie da lei objeto de modificação ou revogação, no caso, lei complementar, espécie normativa inexistente antes da Emenda 18/65.

Daí porque, desde que estabelecido, por lei, o prazo de pagamento de tributos, não se concebe sua modificação por Decreto a pretexto de que tal matéria não se encontra sob o princípio da reserva legal, previsto no art. 150, I da CF, cujo conteúdo acha-se melhor explicitado no art. 97 do CTN, onde se incluem, além da proibição de instituir ou majorar tributos sem lei, as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários. Isso só

seria possível em face da expressa delegação legislativa, como ocorre com a lei paulistana do IPTU, onde, mantida a faculdade de pagamento em parcela única com desconto, o Decreto poderá fixar o número de parcelas e os respectivos prazos de vencimentos.

Por tais razões, nunca conseguimos entender a aceitação pacífica da tese da revogação da imunidade do imposto de renda do idoso, que estava no art. 153, § 2º, II da CF pela EC nº 20/98, a pretexto de que essa matéria estava regulada pela Lei nº 7.713/88, sob forma de isenção. Segundo o STF a imunidade está protegida pela cláusula pétrea (Adin 939, Rel. Min. Sydney Sanches). Aceitar a revogação de dispositivo protegido pela cláusula pétrea, por uma Emenda, um instrumento normativo subalterno à Constituição, não faz muita diferença com a tese que sustenta a possibilidade de revogação da lei complementar, por lei ordinária, já que a matéria poderia ser veiculada por esta espécie normativa.

Concluindo, parece-nos insustentável, *data vênua*, à luz da ordem jurídica global, a tese da revogação da LC nº 70/91, que instituiu a Cofins, na parte que **excluiu da tributação as sociedade de profissionais liberais**.

Entendimento em contrário implicaria:

a) o reconhecimento de que existe uma definição constitucional de lei complementar do ponto de vista material e ela, na verdade, não existe;

b) o reconhecimento de que a definição do fato gerador da contribuição social, matéria que se insere no âmbito de ‘normas gerais’, de competência da lei complementar (art. 146, III da CF) pode ser alterada pela lei ordinária;

c) o reconhecimento de que a Constituição exauriu o rol de enumeração de matérias reservadas à lei complementar;

d) o reconhecimento de que não é dado ao legislador conferir maior estabilidade nas relações jurídicas e aumentar a segurança jurídica, na disciplina de determinada matéria, revestindo a formalidade de lei complementar, onde a Constituição não exige essa formalidade, apesar de inexistir vedação nesse sentido.

Notas

⁰¹ *Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem*

prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

⁰² *Curso de direito constitucional*, 10ª edição. São Paulo: Saraiva, 1981.

HARADA, Kiyoshi. **Cofins de sociedades profissionais. Prevalência da isenção**
Disponível em < <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8572> >. Acesso em: 28/06/06.