

O STJ define que as prestadoras de serviços estão isentas do pagamento da COFINS

Marcelo Zampieri*

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) definiu que as empresas prestadoras de serviços estão isentas do pagamento da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

A consolidação desse entendimento representa uma importante definição para as prestadoras de serviços - categoria que inclui consultórios médicos e escritórios de advocacia, escritório de contabilidade entre outras atividades de profissão regulamentada.

O ponto principal da discussão estava centrado sobre a possibilidade ou não de uma lei complementar, na hipótese a Lei Complementar 70/1991 - **que no artigo 6º, inciso II que estabeleceu a isenção da COFINS para as sociedades civis prestadoras de serviços** - ter um dos seus artigos revogados por uma Lei Ordinária, mais precisamente pela lei 9.430, de 1996.

Antes de ir adiante, é importante destacar que a regulamentação em nível infraconstitucional da COFINS, conforme o artigo 195, inciso I da Constituição, não exigia a presença de uma lei complementar, sendo possível sua criação a partir de uma lei ordinária. Por esse motivo, embora formalmente uma lei complementar, parte da doutrina observa que, materialmente a lei complementar 70/91 é concebida como lei ordinária, porquanto não se trata de matéria em que a Constituição Federal exige para sua regulamentação uma lei complementar. Nesse contexto, não exigindo a constituição a presença de uma lei complementar sua revogação poderá ser levada a efeito por uma lei ordinária.

Assim, no entendimento da Fazenda Pública as sociedades civis de profissão regulamentadas não estariam mais beneficiadas pela isenção concedida pela Lei Complementar 70, de 1991 em face da suposta revogação do artigo 6º inciso II da Lei Complementar 70/91 pela lei 9.430, de 1996 que em seu artigo 56 estabelece que: *As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentadas passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços (...).*

Na doutrina e na jurisprudência a questão mostra-se polêmica, considerando que o próprio STF mantém entendimento no sentido de que as contribuições previstas no artigo 195, incisos I a III, não exigem para sua instituição lei complementar¹[1].

Com efeito, em nível jurisprudencial destaca-se a decisão proferida em sede de Mandado de Segurança, tombado sob o nº 2000.50.01.000539-7, onde se definiu inexistir hierarquia entre lei complementar e lei ordinária quando a lei complementar trata de matéria própria de lei ordinária:

“Em primeiro lugar, devo excepcionar que não me parece convincente a tese da impetrante a respeito da pretensa violação ao princípio da hierarquia das leis, já que a alteração da base de cálculo do PIS e da COFINS, foi procedida por lei ordinária (Lei nº 9.718/98), enquanto a exação foi originariamente prevista por lei complementar (LC nºs 7/70 e 70/91).

Ora, não há dúvidas de que a COFINS e PIS poderiam ter sido instituídos por mera lei ordinária, já que prevista expressamente na Constituição Federal. Este tem sido o entendimento pacífico do Excelso STF a respeito da matéria.

Filho-me, pois, neste caso, ao entendimento preconizado pelo saudoso professor Geraldo Ataliba, que defendia que se uma lei complementar tratasse de matéria passível de previsão por lei ordinária, tal lei seria complementar apenas ‘formalmente’, quando seu conteúdo seria ‘materialmente’ de lei ordinária. Logo perfeitamente possível a sua alteração

¹[1] Nesse sentido: Recurso Extraordinário nº 150755 e 138.284.

O renomado jurista **MICHEL TEMER**^{2[2]}, em seu livro “Elementos de Direito Constitucional”, advoga no mesmo sentido, em raciocínio completo, referindo-se tanto à hierarquia quanto ao regime de competência, merecendo transcrição as palavras do autor:

Qual a diferença entre ela (o autor refere-se à lei complementar) e a lei ordinária?

A diferença reside em dois pontos bem claros.

O primeiro é o âmbito material de sua abrangência. Com efeito, em vários dispositivos o constituinte prescreve: ‘lei complementar disporá sobre isto ou aquilo’. ‘A criação de Estado, depende de lei complementar’. Poder-se-ia objetar; mas todas as demais matérias contidas na Constituição, também dependem de lei e o legislador estabelece normas, preceitos também sobre estas matérias’. É que no tocante à lei complementar, em razão do disposto no art. 69 da CF, são aprováveis por maioria absoluta, o que se opõe à maioria simples.

É do confronto entre o art. 69 e o art. 47 da CF que se apura a distinção entre maioria simples e maioria absoluta. O art. 47 fornece os parâmetros para esta distinção ao estipular: ‘Salvo disposição constitucional em contrário, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões, serão tomadas por maioria de votos, presente a maioria absoluta de seus membros’. Se há 100 integrantes numa Casa Legislativa e 51 estão presentes, há o que se chama de quorum. Uma lei ordinária é aprovável, segundo o art. 47, por 26 votos, isto é, mais da metade dos presentes à sessão.

Já entretanto, o art. 69 exige a ‘maioria absoluta’. Qual é a maioria absoluta, nesse exemplo? É o número de 51 membros. É ‘mais da metade’ dos integrantes da Casa Legislativa, esclarecendo-se que esta metade é entendida como o primeiro número inteiro subsequente obtido depois da divisão.

Isto significa que a aprovação de lei complementar demanda manifestação de vontade mais qualificada do que a manifestação de vontade que se exige para a aprovação de uma lei ordinária (26 votos têm uma expressão, 51 votos têm outra

^{2[2]} TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. 6ª ed.

expressão, tem outro significado). E por que o constituinte estabeleceu esta distinção? É porque, na verdade, valorizou estas matérias. Deu-lhes maior relevo. Sendo essas matérias relevantíssimas (ao modo de ver do constituinte) estabeleceu fórmula que exige uma aprovação especial, manifestação mais significativa.

Portanto, a lei complementar se suporta nestes dois pontos: no âmbito material predeterminado pelo constituinte e no quorum especial para a sua aprovação.

A distinção entre lei ordinária e lei complementar reside no âmbito material expressamente previsto, que, por sua vez, é reforçado pela exigência de um quorum especial para a sua aprovação.

A lei ordinária tem outro campo material. Qual o campo material da lei ordinária?

Podemos chamar de campo residual. Isto é: campo que não foi entregue expressamente ao legislador complementar, nem ao editor do decreto legislativo e das resoluções.

É por exclusão, pois, que se alcança o âmbito material da lei ordinária.

Assim, conclui o autor, não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas

Logo, considerando que a questão envolve âmbitos de competência material, uma vez dispondo a Lei Complementar de matéria própria de lei ordinária, pode essa mesma (Lei Complementar) ser revogada por uma Lei ordinária.(sem grifo no original).

Conforme destaca LEANDRO PAUSEN, a “hierarquia entre lei complementar e lei ordinária é relativa”^{3[3]}, ou seja, “A lei ordinária simplesmente não pode afrontar a lei complementar nas matérias a essa reservada, pois não consistirá,

^{3[3]} PAUSEN, Leandro. Direito Tributário. Constituição e Código Tributário a Luz da Doutrina e Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, 2 ed.p .66

nesse caso, veículo, legislativo apto a inovar a ordem jurídica do que diz respeito da matéria versada”4[4]

Portanto, as manifestações doutrinárias e jurisprudências acima reproduzidas noticiam que a presença de hierarquia entre a lei complementar e ordinária é relativa, admitindo-se a possibilidade de uma lei, mesmo ordinária, revogar uma lei formalmente complementar quando essa última dispor sobre questões onde, materialmente, a constituição não exige a presença de uma lei complementar.

Porém, importa destacar a presença de manifestações em sentido contrário como a de HUGO DE BRITO MACHADO onde, alterando seu anterior entendimento, manifestou-se no sentido de que a lei complementar é norma superior à lei ordinária independente da matéria que regula:

Meditando sobre o tema, relendo as referidas lições da doutrina e, especialmente relendo os dispositivos da Constituição modificamos nosso ponto de vista. **Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula. Mesmo que disponha sobre matéria a ele não reservada pela Constituição, não poderá ser alterada ou revogada pela lei ordinária**5[5] *(sem grifo no original)*

Todavia, a despeito dessas manifestações doutrinárias e jurisprudenciais conflitantes, a questão restou definida com a manutenção da súmula 276 do STJ, reconhecendo a impossibilidade da lei ordinária revogar artigos de uma lei de natureza complementar.

Portanto, em tese, prevaleceu a lição adotada por HUGO DE BRITO MACHADO, no sentido da impossibilidade de uma lei formalmente complementar, independentemente da matéria por ela tratada, ser revogada por uma lei formalmente ordinária.

Por seis votos a dois, os ministros da 1ª Seção do STJ decidiram pela manutenção da Súmula nº 276, que garantiu a isenção a essas empresas do pagamento da contribuição.

4[4] *ibidem* p. 66.

5[5] MACHADO, Hugo de Brito. Isenções e base de cálculo da COFINS. Repertório IOB de Jurisprudência/1998. verbete 1/12933.

A decisão é importante não apenas às prestadoras de serviços - categoria que inclui consultórios médicos e escritórios de advocacia. Ao optarem pela manutenção da súmula, os ministros do STJ mandaram um recado às empresas que têm processos no tribunal: o de que eles são favoráveis à segurança jurídica aos seus próprios julgados.

As súmulas representam a consolidação de entendimentos dos tribunais. A que tratou da isenção de COFINS pelas prestadoras de serviço (nº 276) foi votada em julho deste ano, depois que o STJ constatou que 26 ministros do tribunal tinham votado a favor da isenção.

Em 24 de setembro passado, o ministro Castro Meira propôs a revisão da súmula e contou com o apoio de Teori Albino Zavascki.

Na sessão de ontem, o ministro Humberto Gomes de Barros contestou a proposta de Meira: "Como fica o tribunal perante a sociedade se resolve mudar a súmula que editou há três meses?", questionou Barros.

"Agora, o STJ colocou uma pá de cal sobre o assunto", disse o advogado Helenilson Pontes, do escritório Andrade, Pontes, Mussi e Advogados. Ele explicou que a isenção de Cofins às prestadoras de serviço não deve ser julgada pelo Supremo Tribunal Federal (STF) por se tratar de questão infraconstitucional. Assim, a decisão de ontem é a definitiva e a que deve orientar todos os juízes do Brasil.

O julgamento de ontem também firmou outro entendimento importante, segundo Pontes. O STJ assumiu que é dele a competência para julgar conflitos entre lei complementar e lei ordinária.

Trata-se de um entendimento muito importante para questões tributárias pois o Código Tributário Nacional (consolidado pela Lei Complementar nº 104, de 2001) está cheio de conflitos judiciais com leis ordinárias federais, estaduais e municipais que tratam de modificações na cobrança de impostos.

Além de Gomes de Barros, os ministros Peçanha Martins, Luiz Fux, José Delgado, João Octávio de Noronha e Franciulli Netto foram contra a revogação da súmula.

Portanto, por foca da consolidação desse entendimento, as sociedades civis **(hoje sociedades simples por força da Lei 10.406, de 2003 – Código Civil)**, cujos atos constitutivos estejam registrados nos Registros de Pessoas Jurídicas ou Cartórios de Títulos e Documentos, em que seus integrantes exerçam profissão regulamentada (médicos, advogados, contadores etc) poderão ser valer do benefício da isenção concedido pela Lei Complementar 70/91, sem prejuízo da repetição de indébito ou compensação em face dos exercícios financeiros anteriores.

*Mestre em Direito. Professor Universitário nas Disciplinas de Direito Empresarial e Tributário. Advogado.

ZAMPIERI, Marcelo. **O STJ define que as prestadoras de serviços estão isentas do pagamento da COFINS.** Disponível em <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/prestadoras-cofins.htm>>. Acesso em 02 de outubro de 2006.