MINISTÉRIO DA FAZENDA
Segundo Conselho de Contribuintes
Publicado no Diário Oficial da União
De 16 / 12 / 05
VISTO

Processo nº : 13882.000661/2001-98
Recurso nº : 123.861
Acórdão nº : 201-78.362

Recorrente : ALFA ATIVIDADES EDUCACIONAIS S/C LTDA.
Recorrida : DRJ em Campinas - SP

COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. LC Nº 70/91. LEI Nº 9.430/96.

Inexistindo relação de hierarquia entre lei complementar e ordinária, relativamente a matéria que não trate de confronto com normas gerais de direito tributário, considera-se revogada a isenção prevista na LC nº 70, de 1991, pela Lei nº 9.430, de 1996.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ALFA ATIVIDADES EDUCACIONAIS S/C LTDA.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Segundo Conselho de Contribuintes, **por maioria de votos, em negar provimento ao recurso.** Vencidos os Conselheiros Gustavo Vieira de Melo Monteiro (Relator), Antonio Mario de Abreu Pinto e Rogério Gustavo Dreyer. Designado o Conselheiro José Antonio Francisco para redigir o voto vencedor.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005.

Josefa Maria Coelho Marques
Presidente

José Antonio Francisco
Relator-Designado

MIN... 2...
CONFERE COM O ORIGINAL
BRASÍLIA 30 / 05 / 05
VISTO

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros Walber José da Silva, Maurício Taveira e Silva e Sérgio Gomes Velloso.

Processo nº : 13882.000661/2001-98
Recurso nº : 123.861
Acórdão nº : 201-78.362

Recorrente : ALFA ATIVIDADES EDUCACIONAIS S/C LTDA.

RELATÓRIO

Insurge-se a contribuinte contra o Acórdão da DRJ em Campinas - SP, que indeferiu o pedido de restituição/compensação de recolhimentos da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, realizados no período de abril de 1997 a abril de 2001.

A autoridade fiscal indeferiu o pedido alegando que a contribuinte, na qualidade de sociedade civil de prestação de serviço de profissão legalmente regulamentada é sujeito passivo dessa contribuição, conforme previsão expressa do art. 56 da Lei nº 9.430/96, e observou, ainda, que não há nos autos qualquer comprovação que os pagamentos da Cofins foram realizados a maior ou indevidamente.

Cientificada da decisão em 27.06.2002, a contribuinte apresentou impugnação, alegando, em apertada síntese, que: i) sendo uma sociedade civil de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, é isenta da Cofins, a teor do disposto no art. 6º da LC nº 70/91; e ii) o art. 56 da Lei nº 9430/96 que obrigou às sociedades civis, antes isentas de contribuição pela LC nº 70/91, a contribuir para a Cofins não pode prevalecer em nosso ordenamento jurídico, por padecer de vício de inconstitucionalidade formal e material, uma vez que preceito de lei complementar só pode ser alterado ou modificado por outra lei complementar e não por lei ordinária.

O Acórdão da insigne DRJ ratificou o despacho decisório afirmando que já é pacífico o entendimento de que a LC nº 70/91 possui status de lei ordinária, indeferindo, dessa forma, a solicitação da contribuinte.

Cientificada da r. decisão, a contribuinte apresentou, tempestivamente, recurso voluntário a este Colendo Conselho de Contribuinte, onde reitera os termos da sua impugnação, colacionando várias decisões que corroboram com as suas alegações.

É o relatório.

VOTO VENCIDO DO CONSELHEIRO-RELATOR GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO

A solução da contenda travada nos presentes autos administrativos está em saber se é possível a cobrança da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, em face da isenção prevista no art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91.

De efeito, assim dispõe o citado dispositivo, *verbis*:

"Art. 6º. São isentas da contribuição:

I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades;

II - as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-lei 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

III - as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei." (negritei)

Entende a insigne DRJ em Campinas - SP que a Lei nº 9.430/96 teria revogado o dispositivo supra, mantendo a exigibilidade da Cofins para a recorrente, sociedade civil de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, que deveria se beneficiar com a isenção nos termos da Lei Complementar nº 70/91.

Eis o teor do art. 56 da Lei nº 9430/96:

"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."

Ocorre que o dispositivo invocado pelo Acórdão recorrido é de lei ordinária, de hierarquia inferior à lei complementar, pelo que não pode revogá-la.

Nesse sentido, vale transcrever a lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho[1]:

"... a lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento, paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigir ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma."

Mais especificamente sobre o tema, discorre Hugo de Brito Machado[2]:

[1] *Curso de Direito Constitucional*, 10ª edição, São Paulo: Saraiva, 1991

[2] *Contribuições Sociais - Problemas Jurídicos*. Coord. Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética. pág. 112.

*"Na verdade, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária. **É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isto não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e em se tratando de norma cuja aprovação exige quorum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada por lei ordinária. É a tese que temos sustentado, em homenagem ao princípio da segurança jurídica. (...)***

Necessário, portanto, se faz que uma lei complementar altere o disposto na Lei Complementar nº 70/91, para que seja efetivamente exigível a COFINS sobre receita diversa daquela integrada no conceito de faturamento." (negritei)

Concessa maxima venia, divirjo do entendimento da insigne DRJ em Campinas - SP de que, sendo a Lei Complementar nº 70/91 considerada constitucional pelo Excelso Pretório, oportunidade em que decidiu que a matéria ali tratada poderia ser objeto de lei ordinária, uma vez que a Cofins não se enquadraria na previsão do art. 154, I, da Constituição Federal, não se tratando de matéria reservada à lei complementar, a LC nº 70/91 poderia ser revogada por lei ordinária, sem que haja violação de hierarquia normativa ou ofensa à lei federal.

Ora, mesmo que tenha o Egrégio Supremo Tribunal Federal entendido que a matéria tratada na LC nº 70/91 não é reservada pela Constituição Federal à lei complementar, o fato é que se trata, formalmente, de lei complementar. Com efeito, embora o texto Constitucional somente preveja a necessidade da lei complementar para algumas matérias, não há qualquer impedimento para que outras sejam tratadas nessa espécie legal, o que preserva suas disposições, que somente podem ser alteradas através de *quorum* qualificado, pondo-as a salvo inclusive de alterações por medidas provisórias.

A isenção concedida por lei complementar passa a constituir uma garantia para aqueles que são por ela alcançados, constituindo-se em verdadeiro direito subjetivo do contribuinte, devendo prevalecer sempre e enquanto não alterado ou revogado pela mesma espécie legislativa.

Assim, pouco importa que o legislador tivesse a faculdade de instituir o tributo em face de lei ordinária. No momento em que elegeu o instrumento legislativo mais rígido, pelo qual não apenas instituiu o tributo, mas, também, criou regime de isenção, este passa a ser o único que poderá revogá-lo.

A invocação do princípio da legalidade é de total pertinência na defesa desse raciocínio, como ensina Roque Antonio Carrazza[3], valendo-se das lições do eminente tributarista pernambucano prof. Souto Maior Borges: *"Afinal, como foi acentuado por Souto Maior Borges, o regime jurídico dos tributos confunde-se com o regime jurídico das isenções tributárias. Dito de outro modo, se apenas a lei pode validamente tributar, apenas a lei pode validamente isentar. Ao princípio da legalidade dos tributos atrela-se o princípio da legalidade das isenções tributárias'.*

A insistência na tese da revogação pode ser traduzida em verdadeira negativa de vigência ao art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91.

[3] Curso de Direito Constitucional Tributário, Malheiros, 9ª edição, p. 151;

Ademais disso, o Colendo Superior Tribunal de Justiça há muito pacificou a questão, reiteradamente decidida por suas Primeira e Segunda Turmas, no sentido da permanência da isenção instituída pela lei complementar.

Por oportuno, vale transcrever aresto da Primeira Seção desta Egrégio Corte, em sede de Embargos de Divergência, tendo sido afastada a exigência da Cofins, por unanimidade, conforme se depreende da ementa abaixo, publicada no Diário de Justiça de 9 de agosto de 2004, *verbis*:

> *"EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL - 497284 Processo: 200302295622 UF: SC Órgão Julgador: PRIMEIRA SEÇÃO Data da decisão: 09/06/2004*
>
> *Fonte-DJ DATA:09/08/2004 PÁGINA:169*
>
> *Relator(a) - JOSÉ DELGADO*
>
> *Decisão - Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, acolher os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Franciulli Netto, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki, Castro Meira e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausentes, ocasionalmente, os Srs. Ministros João Otávio de Noronha e Francisco Peçanha Martins. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.*
>
> ***Ementa - TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. LC Nº 70/91. LEI Nº 9.430/96. DL Nº 2.397/87. PRECEDENTES. APLICAÇÃO DA SÚMULA Nº 276/STJ.***
>
> *1. A Lei Complementar nº 70/91, de 30/12/1991, em seu art. 6º, II, isentou, expressamente, da contribuição da COFINS, as sociedades civis de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397, de 22/12/1987, sem exigir qualquer outra condição senão as decorrentes da natureza jurídica das mencionadas entidades.*
>
> *2. Em conseqüência da mensagem concessiva de isenção contida no art. 6º, II, da LC nº 70/91, fixa-se o entendimento de que a interpretação do referido comando posto em Lei Complementar, conseqüentemente, com potencialidade hierárquica em patamar superior à legislação ordinária, revela que serão abrangidas pela isenção da COFINS as sociedades civis que, cumulativamente, apresentem os seguintes requisitos:*
>
> *- sejam sociedades constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil;*
>
> *- tenham por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e*
>
> *- estejam registradas 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 intérprete criá-la.

5. É irrelevante o fato de a recorrente ter optado pela tributação dos seus resultados com base no lucro presumido, conforme lhe permite o art. 71, da Lei nº 8.383/91 e os arts. 1º e 2º, da Lei nº 8.541/92. Essa opção terá reflexos para fins de pagamento do IR. Não afeta, porém, a isenção concedida pelo art. 6º, II, da LC nº 70/91, visto que esta não colocou como pressuposto para o gozo da isenção o tipo de regime tributário seguido pela sociedade civil.

6. A revogação da isenção pela Lei nº 9.430/96 fere, frontalmente, o princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar.

7. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

8. Aplicação da Súmula nº 276, aprovada, à unanimidade, pela Primeira Seção desta Corte Superior, em Sessão realizada em 14/05/2003, a qual dispõe 'que as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de Cofins, irrelevante o regime tributário adotado'.

9. Embargos de divergência acolhidos." (grifei)

Assim, estreme de dúvidas que, não obstante a edição da Lei nº 9.430/96, impõe-se a aplicação da Súmula 276, lavrada nos seguintes termos:

"As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado."

Desta feita, é certo que o Acórdão recorrido, ao considerar que os dispositivos da LC nº 70/91 seriam materialmente ordinários, concluindo que estes podem ser alterados por lei ordinária, vai de encontro ao princípio da hierarquia das leis, visto que tal revogação só poderia ter sido veiculada por outra lei complementar.

Assim, ao contrário do que restou afirmado pela insigne DRJ em Campinas - SP, o entendimento pacificado no Colendo Superior Tribunal de Justiça[4] é no sentido da inexigibilidade da Cofins, em face do art. 6º, II, da LC nº 70/91.

[4] **ÓRGÃO JULGADOR**: 1ª S, 1ª T, 2ª T; **ENTENDIMENTO: A isenção** da Cofins, **concedida** às sociedades civis prestadoras de serviços pela Lei Complementar nº 70/91, **não pode ser revogada** pela Lei Ordinária nº 9.430/96, sob pena de violar o princípio da hierarquia das leis; Acórdãos selecionados para fundamentação de cada entendimento. 1ª S - **EREsp 497284** SC Decisão:09/06/2004 DJ:09/08/2004 (unânime) Min. José Delgado; 1ª S - **EREsp 354012** SC Decisão:10/12/2003 DJ:15/03/2004 (unânime) Min. Franciulli Netto; 1ª S - **AGREsp 382736** SC Decisão:08/10/2003 DJ:25/02/2004 (maioria) Min. Francisco Peçanha Martins; 1ª T - **AGREsp 666236** PE Decisão:18/11/2004 DJ:17/12/2004 (unânime) Min. Francisco Falcão; 1ª T - **AGREsp 643943** PE Decisão:09/11/2004 DJ:17/12/2004 (unânime) Min. José Delgado; 1ª T - **AGREsp 588083** PR Decisão:29/06/2004 DJ:16/08/2004 (unânime) Min. Denise Arruda; 1ª T - **AGREsp 572082** RS Decisão:27/04/2004 DJ:09/08/2004 (maioria) Min. Teori Albino Zavascki; 1ª T - **AGREsp 496354** SC Decisão:02/12/2003 DJ:27/09/2004 (maioria) Min. José Delgado; 1ª T - **AGREsp 437842** DF Decisão:01/04/2003 DJ:22/04/2003 (unânime) Min. Humberto Gomes de Barros; 1ª T - **AGREsp 413407** BA Decisão:25/02/2003 DJ:17/03/2003 (unânime) Min. Luiz Fux; 2ª T - **REsp 667461** PR Decisão:09/11/2004 DJ:01/02/2005 (unânime) Min. João Otávio de Noronha; 2ª T - **REsp**

Como se observa, não há como prevalecer o entendimento esposado no v. aresto recorrido, impondo-se o provimento do presente recurso voluntário, reconhecendo o direito da contribuinte recorrente de não recolher a Cofins, em face da isenção prevista no art. 6º, inciso II, da LC nº 70/91, bem como assegurando o seu direito à restituição/compensação dos valores que tenham sido eventualmente recolhidos indevidamente, desde que comprovados pela autoridade fiscal competente e que se reveste das condições necessárias para sua caracterização como sociedade civil de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, fazendo jus ao benefício da isenção nos termos da Lei Complementar nº 70/91.

É como voto.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005.

GUSTAVO VIEIRA DE MELO MONTEIRO

675109 ES Decisão:09/11/2004 DJ:01/02/2005 (unânime) Min. João Otávio de Noronha; 2ª T - REsp 668039 RS Decisão:07/10/2004 DJ:22/11/2004 (unânime) Min. Castro Meira; 2ª T - AGREsp 539590 MG Decisão:22/06/2004 DJ:18/10/2004 (unânime) Min. Franciulli Netto; 2ª T - REsp 383560 RS Decisão:12/03/2002 DJ:24/06/2002 (unânime) Min. Franciulli Netto

VOTO DO CONSELHEIRO-DESIGNADO
JOSÉ ANTONIO FRANCISCO

A questão da isenção da Cofins das sociedades civis de profissão regulamentada é extremamente controvertida, estando o cerne da questão na alegada superioridade hierárquica entre a lei complementar e a lei ordinária.

Embora o Superior Tribunal de Justiça tenha sumulado a matéria (Súmula nº 276), entendo que a questão não está definitivamente solucionada pelo Judiciário, fato que, se não considerado, tornaria inútil a divergência.

Ocorre que, qualquer que seja a razão alegada para entender não revogada a isenção, sempre surge questão constitucional, que, obviamente, deve ser solucionada pelo Supremo Tribunal Federal, embora o Superior Tribunal de Justiça resista de forma incompreensível a esse fato.

A primeira e mais óbvia questão é a própria alegada superioridade entre lei complementar e lei ordinária.

Nesse passo, é importante analisar três questões: a existência de leis complementares superiores a leis ordinárias; a existência de matérias atribuídas constitucionalmente a leis complementares e a impossibilidade de que o legislativo adote critério diverso do previsto na Constituição Federal para regular as matérias destinadas a leis ordinárias; as contradições da existência de hierarquia entre leis complementares e ordinárias, nesse último caso.

Primeiramente, deve-se esclarecer que a lei complementar de normas gerais, que é o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 1966), em face de sua recepção pela Constituição Federal como tal, é superior às leis instituidoras de tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Essa conclusão é óbvia e não exige maiores considerações. Entretanto, a superioridade hierárquica do CTN sobre as leis ordinárias não decorre do fato de ser lei complementar, mas do fato de ser norma geral.

Por definição, a norma geral deve ser obedecida pelas normas específicas, que, no caso, são as constantes das leis instituidoras de tributos. Se a lei específica vai contra a norma geral, há uma ilegalidade.

No caso do direito tributário, a competência legislativa, considerada a totalidade de normas tributárias, é, em regra, concorrente (art. 24, I, da Constituição Federal).

Normalmente, nos casos de competência concorrente, caberia à União estabelecer as normas gerais, cabendo aos Estados a legislação específica.

Mas, no direito tributário, a União também exerce a competência específica, pois também detém competência privativa para instituir tributos.

Então, cabe à União a competência para editar as normas gerais, que, por força do art. 146, III, do CTN, devem estar contidas em lei complementar, e também para editar as específicas, relativamente aos seus tributos.

É um caso atípico de competência concorrente, mas ainda assim é competência concorrente, conforme reconhecido pelo próprio texto constitucional.

Nesse contexto, é fácil concluir que, ainda que o art. 146 não exigisse lei complementar para instituição de normas gerais em matéria de direito tributário, ainda assim a lei de normas gerais, editada pela União, seria lei superior às leis instituidoras de tributos.

Tanto é assim que, originalmente, o CTN era lei materialmente ordinária, que veio a ser recepcionada como lei materialmente complementar pelas Constituições futuras.

Questão completamente diversa é a das leis instituidoras de tributos.

Para instituição de tributos, a Constituição não exige lei complementar, inclusive no que diz respeito à isenção. Isso é indiscutível.

Nem é preciso lembrar a conhecida teoria de Souto Maior Borges a respeito da natureza da isenção, a que chama de "não incidência legalmente qualificada".

Aliás, veja-se que, em princípio, a hipótese de incidência dos impostos discriminados na Constituição, em face do art. 146, deve ser definida pela lei complementar de normas gerais.

Então, a isenção, estabelecida por lei ordinária, afasta a incidência do tributo.

Nessa relação normativa, também incide a confrontação de norma geral (hipótese de incidência) e norma específica (isenção), nunca tendo sequer sido aventado pelo Supremo Tribunal Federal que alguma isenção fosse ilegal, por confrontar a definição da hipótese de incidência prevista em lei complementar.

No que diz respeito, portanto, à instituição de tributos, está-se diante de uma hipótese para a qual a Constituição, claramente, não previu a necessidade de lei complementar.

Então, a questão é a seguinte: pode o Legislativo adotar lei complementar em uma hipótese para a qual a Constituição não a previu?

Vê-se, portanto, que a questão da existência ou não de hierarquia entre lei complementar e ordinária depende da resposta a essa questão.

Se o Legislativo tem esse poder, que seria, em princípio, um poder político discricionário, por depender apenas de conveniência, então existe a hierarquia. Caso contrário, uma lei ordinária posterior poderia revogar a lei complementar, o que seria contraditório (prova por absurdo).

Observe-se, portanto, que, do exercício desse poder, decorreria uma vinculação do próprio Legislativo, quanto à adoção do meio formal legislativo, que tivesse o fim de alterar aquela matéria. É que, adotando a lei complementar, as alterações da lei (como seria o caso da revogação da isenção em questão) teriam que ser veiculadas por lei complementar.

Essa vinculação, portanto, não decorreria da própria Constituição, mas de uma decisão política discricionária e incidental, dentro do processo legislativo de aprovação da lei complementar.

Entretanto, se o Legislativo não tiver esse poder, então é óbvio que não pode haver a dita hierarquia.

Na Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1, conclui o STF que, não exigindo a Constituição lei complementar para regular determinada matéria, se o Legislativo adotar esse meio legislativo, então terá o diploma legal valor jurídico material de lei ordinária.

Veja-se que a conclusão do STF é a única alternativa à inconstitucionalidade da lei complementar adotada nessas hipóteses.

É que se, segundo o ordenamento constitucional, uma lei complementar adotada para caso em que a Constituição não a previsse não pudesse ser admitida no ordenamento jurídico como lei materialmente ordinária, então ela somente poderia ser revogada por outra lei complementar.

Nesse contexto, ela teria que ser considerada inconstitucional, exatamente por causar aquela vinculação mencionada anteriormente, sendo inadmissível que o Legislativo crie uma vinculação para si mesmo, quanto à adoção obrigatória de lei complementar, decorrente de uma mera decisão política, em confronto com a própria Constituição.

Veja-se que, ao discriminar as matérias que deveriam ser reguladas por lei complementar, o Constituinte exerceu um poder constitucional com base em determinado juízo de valor, que não é passível de questionamento pelo Legislativo. Assim, também não pode o Legislativo formar outro juízo de valor a respeito da questão, por meio do exercício de poder político, alterando o originalmente adotado pelo Constituinte.

Veja-se, ainda, que a questão não se prende à isenção. Se a lei complementar é superior à ordinária, então todas as alterações legislativas posteriores, incluindo a Lei nº 9.718, de 1998, são ilegais.

Ademais, adotando-se tal tese, perde-se a referência no tocante à recepção pela Constituição da legislação complementar anterior, como é o caso da LC nº 7, de 1970. Como foi ela recepcionada pela CF de 1988, como lei ordinária ou como lei complementar?

Essas questões passaram ao largo dos julgamentos realizados pelo Superior Tribunal de Justiça.

Quase todas as razões adotadas pelo Superior Tribunal são conflitantes com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No julgamento do AgRg no Recurso Especial nº 382.736-SC (RDDT 103/181-90), o relator, Ministro Castro Meira, reconheceu a incompatibilidade da mencionada súmula com a jurisprudência do STF.

Afirmou-se, entretanto, que, em face do disposto no art. 146, III, "a", da Constituição, matéria que versasse sobre isenção subjetiva (contribuintes) teria de ser tratada por lei complementar.

Essa afirmação restringiria as conseqüências da hierarquia às questões que dissessem respeito à definição das hipóteses de incidência, contribuintes e bases de cálculo das contribuições sociais.

Entretanto, a afirmação é duplamente equivocada.

Primeiramente, porque, segundo pacífico entendimento do STF, o mencionado dispositivo constitucional (art. 146, III, "a") não se aplica ao caso das contribuições do art. 195 da Constituição.

Em segundo lugar, porque o raciocínio não pode ser aplicado unidirecionalmente. Ora, afirmar que se trata de matéria de lei complementar, por dizer respeito à definição de contribuintes, implica aceitar que somente lei complementar pode tratar da matéria.

Assim, toda e qualquer isenção subjetiva somente poderia ser instituída por meio de lei complementar, o que é um contra-senso, conforme já dito alhures.

Outro argumento explorado foi o de considerar que o contribuinte que obtivesse isenção por lei complementar teria o "direito fundamental" a ver a isenção revogada por outra lei complementar, em face do *quorum* qualificado.

A expressão "direito fundamental" é típica e representa aqueles direitos relacionados no art. 5º e em outros da Constituição, classificados como "cláusulas pétreas".

Portanto, dizer que existe esse direito fundamental equivale a dizer que ele está inscrito na Constituição. Como não está expressamente previsto tal direito, restaria concluir que se trataria de dispositivo implícito, relacionado com a segurança jurídica.

Como então pretende o STJ entender que lhe cabe a última palavra em relação à questão se o Tribunal competente para manifestar-se a respeito é o STF?

Aliás, no referido julgamento, noticiou-se a suposta existência de um acórdão do STF que corroboraria esse entendimento (de que caberia ao STJ a última palavra sobre a questão).

Entretanto, é notoriamente sabido que não há decisão do STF sobre essa questão específica. Existe, sim, decisão que tratou da ofensa, por lei ordinária, de dispositivo do CTN, lei de normas gerais[5]. Nesse caso, como já exposto, existe hierarquia, mas não é a mesma situação da LC nº 70, de 1991.

---

[5] *"O acórdão recorrido decidiu conflito entre normas infraconstitucionais, referente a expedição de Certidão Negativa de Débitos, o que inviabiliza a admissão do recurso extraordinário. Agravo regimental desprovido." (RE nº 274.362 AgR / RS, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Julgamento: 08/10/2002, Órgão Julgador: Primeira Turma).*
O voto é esclarecedor:
"A Senhora Ministra Elien Gracie - (Relatora): O acórdão recorrido julgou o confronto entre normas de índole ordinária (Código Tributário Nacional e a Lei 8.212/91) para concluir que a agravada faz jus a recebimento da certidão positiva de débitos, com efeitos de negativa. A matéria, portanto, não se reveste do conteúdo constitucional que o agravante insiste em lhe atribuir, a impedir a admissão do recurso extraordinário." (http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/It/imagem1.asp?classe=RE%2DAgR&processo=274362&tipo=100&ORIGEM=IT&cod_classe=539&ministro=35&remonta=1&disco=24&pagina=978&contador=1&ementa=2090&tipo_colecão=EMENTARIO, acesso em 27/04/2005.)

Outra opinião tratou da segurança jurídica, mas relativamente à jurisprudência do STJ, uma vez que o Min. relator votou em sentido contrário.

Mas, se o relator reviu sua posição em face da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, cabendo ao STF, portanto, a última palavra a respeito da matéria, não faz sentido falar em segurança jurídica, pois a questão ainda não está definitivamente resolvida no âmbito do Judiciário.

À vista do exposto, voto por negar provimento ao recurso da interessada.

Sala das Sessões, em 13 de abril de 2005.

JOSÉ ANTONIO FRANCISCO