

A COFINS como protagonista do *venire contra iudicatum proprium* nos tribunais superiores

Suiá Fernandes de Azevedo Souza *

Resumo: *Venire contra factum proprium*. Segundo o direito civil brasileiro, esta figura parcelar à boa-fé objetiva significa, em português, vir contra um fato próprio. Em outras palavras, ninguém estaria autorizado a contrariar um comportamento por si mesmo praticado anteriormente em qualquer relação, seja ela contratual ou não. A partir deste conceito, questionou-se como nomear os comportamentos contraditórios dos Ministros dos Tribunais Superiores Brasileiros em seus julgados. Para isso, deu-se o nome de *venire contra iudicatum proprium*. Por assim ser, o presente trabalho teve por objetivo analisar o *venire contra iudicatum proprium*, tendo por base o histórico jurisprudencial dos Tribunais Superiores envolvendo a consolidação e posterior revogação da isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – sobre as sociedades civis.

Palavras-chave: COFINS. Sociedades civis. Jurisprudência. STF. STJ.

Introdução

Venire contra factum proprium. Segundo o direito civil brasileiro, esta figura parcelar à boa-fé objetiva significa, em português, vir contra um fato próprio. Em outras palavras, ninguém estaria autorizado a contrariar um comportamento por si mesmo praticado anteriormente em qualquer relação, seja ela contratual ou não.

Demais disso, a frustração da expectativa de outrem feriria a base da expectativa de um certo comportamento a ser consolidado. A isso, dá-se o nome de *venire contra factum proprium*.¹

A partir deste conceito, fez-se o seguinte questionamento: Como nomear os comportamentos contraditórios dos Ministros dos Tribunais Superiores Brasileiros

* Mestranda em Teorias Jurídicas Contemporâneas/UFRJ. Bacharel em Direito pela UFF-RJ.

¹ Conceitos baseados na doutrina de Luciano de Camargo Pentead, em *Figuras parcelares da boa-fé objetiva e o venire contra factum proprium*. Disponível em: <<http://www.flaviotartuce.adv.br/secoes/artigos.asp>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

em seus julgados, que, ora se consolidam em súmula, ora desfazem desde a origem uma construção jurisprudencial?

Venire contra iudicatum proprium, conceito que tecnicamente parece inapropriado, mas que traduz em poucas palavras a frustração de expectativas de inúmeros brasileiros que acreditaram em certo entendimento consolidado.

Assim sendo, o presente trabalho tem por escopo analisar o *venire contra iudicatum proprium*, tendo por base o histórico jurisprudencial dos Tribunais Superiores, envolvendo a consolidação e posterior revogação da isenção da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – sobre as sociedades civis.

Para tanto, dividiu-se o trabalho em três partes. O primeiro tratará da Seguridade Social em seus aspectos gerais; o segundo analisará as contribuições sociais e a COFINS, em especial; e, por fim, a terceira parte, estudará teoria do *venire contra iudicatum proprium*, com críticas e contra-argumentos que envolvem o tema.

Com esses elementos, pretende-se, primordialmente, criar no leitor uma posição crítica a respeito da exposição aqui proposta.

1 Aspectos gerais

1.1 A Seguridade Social

Vale notar, de início, que a Seguridade Social está constitucionalmente dividida em normas que visam assegurar a saúde, a previdência social e a assistência social, com base nos princípios da universalidade da cobertura e do atendimento, na igualdade ou equivalência dos benefícios, na unidade de organização pelo Poder Público e na solidariedade financeira, uma vez que é financiada por toda a sociedade brasileira, direta ou indiretamente. O maior enfoque à Seguridade Social foi dado pela Constituição Cidadã, através do seu Capítulo II, do Título VIII (arts. 194 a 204).

Com estes dispositivos, busca-se, como dito, a universalidade da cobertura e do atendimento, a uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais, a seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços, a irredutibilidade do valor dos benefícios; equidade na forma de participação no custeio, a diversidade da base de financiamento, e o caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa, mediante a gestão quadripartite, com a participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados.

Vale destacar ainda que a Constituição de 1988 dividiu esse sistema em três grandes áreas, quais sejam: a saúde, a previdência social e a assistência social.

Nos termos da Magna Carta e da lei ordinária, a Seguridade Social e seus elementos serão financiados por toda a sociedade, de forma direta e indireta, através dos recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados-Membros, do Distrito Federal, dos Municípios e das contribuições sociais.

1.2 A norma jurídica tributária, o conceito de tributo e as teorias acerca da natureza das contribuições sociais

Remarque-se: o direito positivo, em especial, a Constituição da República, selecionou fatos valorados e a eles atribui determinadas consequências, visando regular e manter uma Ordem Social no que diz respeito à saúde, à previdência e à assistência social. Para tanto, utilizou-se da norma jurídica tributária para a instituição, arrecadação e fiscalização de tributos mantenedores dessa estrutura.

Tais prescrições têm relação direta com o direito tributário brasileiro, unificado em torno do conceito de tributo, ou seja, “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada” (CTN, art. 3º), ou, em outros termos, “a prestação pecuniária decorrente da prática de ato lícito previsto em lei, com procedimento de instituição, arrecadação e fiscalização também previstos em lei, e devida ao Estado ou a entes não estatais para que realizem funções de interesse público”.²

Neste aspecto, a doutrina questiona se as contribuições sociais constituiriam uma espécie de tributo, nos termos acima, fazendo existir cinco teorias a esse respeito. São elas: a teoria do prêmio de seguro, a do salário diferido ou social, a teoria do salário atual, a teoria *sui generis*, e teoria fiscal – interligada à parafiscal.³

Dentre elas, faz-se imprescindível, neste contexto, analisar pormenorizada-mente a teoria *sui generis* e a teoria fiscal.

Nos moldes dos defensores da primeira teoria, as contribuições sociais não possuem natureza tributária, pois o regime jurídico das mesmas, expresso na Constituição Federal de 1988, não abarcaria o direito tributário. Demais disso, a função de um Estado Democrático de Direito é conciliar valores. Assim, deve

² Conceito atribuído por BARROS, Wanderson Lima. Contribuições sociais à seguridade social. Natureza jurídica e regime jurídico aplicável. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 774, 16 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7146>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

³ Quanto às três primeiras, vale ressaltar: “A primeira teoria considera a contribuição em tela como um prêmio decorrente de um contrato de seguro público, em que o beneficiário é obrigado a pagar contribuição (prêmio) para garanti-lo dos riscos cobertos pela seguridade social. A segunda e a terceira teorias, resumidamente, consideram a contribuição como um salário, que é passado primeiramente ao Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS) pelo empregador e pelo próprio empregado, onde o INSS formará um fundo e repassará futuramente ao empregado, quando ocorrerem as autorizações previstas em lei (aposentadoria; morte; invalidez; etc).

Porém, tais teorias devem ser afastadas de plano, pois a contribuição é uma atividade impositiva do Estado, prevista em lei (obrigatória), não decorrente de contrato público (Estado e beneficiário) ou particular (empregador e empregado), que visa a garantir a efetivação dos direitos fundamentais (fins socioeconômicos), em que, na maioria das vezes, não há contraprestação dos beneficiários, e mesmo assim estes podem utilizar certos serviços públicos oferecidos pela seguridade social (saúde; previdência social; e assistência social).” MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito da seguridade social*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006. p. 90-93.

considerar os tributos existentes, e completar com aquelas contribuições não consideradas tributos pela Carta da República.

Tal afirmativa encontra respaldo na redação do art. 149, *caput* da CRFB, que submete as contribuições sociais às normas dos arts. 146, III, e 150, I e III, sem prejuízo do prescrito no art. 195, § 6º do mesmo diploma legal.

Os dispositivos supra-aludidos remetem as contribuições sociais a uma parte do Sistema Tributário Nacional, não a todo ele (Capítulo I, Título VI da Constituição Federal, arts. 145 a 162). Neste aspecto, aplicar-se-ia o Código Tributário Nacional de forma subsidiária.⁴

Por outro lado, a teoria fiscal, interligada à parafiscal, subdivide-se em quatro, de acordo com as espécies de tributos em consideração. Desta forma, apresenta a doutrina as seguintes teorias: dicotômica, tricotômica e pluralista (quadripartida, quinquipartida e hexapartida).

Para a teoria dicotômica, que tem como defensor Alfredo Augusto Becker, os únicos tributos existentes seriam os impostos e as taxas, haja vista que os fatos geradores ou são uma atividade estatal ou não estatal, sendo assim as contribuições especiais ou parafiscais.

No tocante à destinação das contribuições parafiscais, ressalta o autor que pertence a um outro plano jurídico, financeiro ou administrativo, tendo em vista que ao plano tributário interessa apenas a satisfação de um dever jurídico eminentemente tributário, que não alcança seu fim.⁵

Além desta classificação, salta aos olhos o que a doutrina chama de teoria pluralista, dividida em quadripartida e quinquipartida. A primeira considera que o Código Tributário Nacional dispõe não só dos impostos, taxas e contribuições de melhoria, mas também inclui, em seu art. 217, contribuições estabelecidas para fins sociais. Portanto, as contribuições sociais à seguridade social seriam subespécies da espécie “contribuições sociais”, com regime jurídico próprio, na lição do professor Luciano Amaro, advogado desta teoria.⁶

Já no que diz respeito à segunda – teoria quinquipartida – entendem seus defensores, acertadamente, que o jurista deve ter uma visão completa do tributo, ou seja, o entendimento do fato gerador, sua obediência e efetivação de fins ou funções constitucionais. Em outras palavras, a hipótese de incidência dispõe do aspecto material, como a condição de tempo, do aspecto espacial, bem como do pessoal, sujeitos envolvidos na obrigação tributária.

Com isso, seriam tributos os impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Estas duas últimas diferenciam-se das demais por conta da destinação específica do produto da arrecadação.

⁴ Advogando nesta corrente está Marco Aurélio Greco, em Contribuições (uma figura *sui generis*). São Paulo: Dialética, 2000. In: BARROS, Wanderson Lima. Contribuições sociais à seguridade social. Natureza jurídica e regime jurídico aplicável. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 774, 16 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7146>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

⁵ Maiores detalhes na obra *Teoria geral do Direito Tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 1972.

⁶ Vale destacar, neste caso, as considerações de Ricardo Lobo Torres em *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 4, p. 5.

Além disso, surge na doutrina uma teoria que defende a existência de seis espécies de tributos, conhecida como “hexapartida”. Em essência, acreditam seus defensores que a figura do pedágio constituiria uma sexta espécie autônoma, nos termos do art 149-A da Constituição da República. Ao revés, doutrina e jurisprudência do Supremo consideram ser o pedágio uma taxa de utilização de via pública conservada (art. 145, II CRFB e art. 77, CTN), não espécie isolada.⁷

Por todo o exposto, a teoria quiquipartida apresenta-se como a mais razoável para o presente estudo, ao considerar os impostos, taxas, empréstimos compulsórios, contribuições de melhoria e contribuições sociais como as espécies de tributos no direito brasileiro.

Feitas estas considerações, pode-se dizer que as contribuições parafiscais presentes na Constituição Federal dividem-se em contribuições de intervenção no domínio econômico; contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas; e contribuições de seguridade social.⁸

A primeira caracteriza-se por ser instrumento no domínio econômico extrafiscal, ou seja, transferência de tributo do setor privado para o público, ou, em outras palavras, para o órgão estatal competente para o fim a ser alcançado. Para tanto, utiliza-se da função da própria contribuição, que há de ser um instrumento da intervenção estatal no domínio econômico, e da destinação dos recursos com a mesma arrecadados, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.⁹

A contribuição social de interesse de categoria profissional ou econômica destina-se a organizar e fornecer recursos financeiros para a manutenção de algumas entidades, nos termos do art. 149 e inciso IV do art. 8º, ambos da Constituição Federal.

E, por derradeiro, as contribuições para a seguridade social, que têm por base o texto constitucional e abrangem as contraprestações devidas pela assistência prestada pelo Estado a determinado grupo da sociedade ou para determinado cidadão. Elas estão vinculadas à finalidade dos recursos que geram, integrando a receita da entidade paraestatal que realiza sua destinação diretamente.

Comparativamente, as contribuições sociais aproximam-se dos impostos por conta dos seus fatos geradores, que ocorrem independentemente das manifestações de vontade dos contribuintes; e das taxas, por nelas conterem vantagem especial do

⁷ A exemplo: “Ementa: – Constitucional. Tributário. Pedágio. Lei 7.712, de 22.12.88. I. – Pedágio: natureza jurídica: taxa: C.F., art. 145, II, art. 150, V. II.– Legitimidade constitucional do pedágio instituído pela Lei 7.712, de 1988. III.– R.E. não conhecido.” (RE 181475/RS, Rel. Min. Carlos Velloso, J. 04.05.99).

⁸ Vale notar que a doutrina de Ricardo Lobo Torres entende que as contribuições especiais dividem-se em contribuições de melhoria (art. 145, III CRFB), sociais (art. 149), econômicas (art. 149), corporativas (art. 149 – de interesse de categorias profissionais), e contribuições de iluminação pública (art. 149-A). In: TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 478.

Apesar de estarem mais bem distribuídas, trabalhar-se-á no presente com a divisão apresentada por Hugo de Brito Machado, tendo em vista que o foco é a COFINS.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 420-421.

obrigado.¹⁰ Dentre as apresentadas pela doutrina, destacam-se: a COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (objeto do presente estudo); o PIS – Programa de Integração Social; e a CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

2 A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS)

2.1 Delimitação histórica e princípios reitores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social brasileira

A história recente da COFINS tem início com a instituição, pelo Decreto-Lei 1.940/82, do FINSOCIAL ou Fundo de Investimento Social, que teve por fundamento de validade o art. 22, § 2º, da Constituição de 1967.¹¹

Neste aspecto, a arrecadação decorrente de cinco dos seis décimos percentuais correspondentes à alíquota do FINSOCIAL passaria a integrar a receita da seguridade social, observando-se o disposto no art. 56 do ADCT, da atual Constituição.

Atualmente, a Lei Complementar 70/91 encontra-se regulamentada pelo Decreto 4.524/2002. Demais disso, em complemento, dispõe o ordenamento da COFINS em hipóteses específicas das Leis Ordinárias 9.430/96, 10.147/00, 10.247/01, 10.276/01, dentre outras.¹²

A COFINS, enquanto tributo destinado ao financiamento da Seguridade Social no Brasil, deve obedecer a determinados princípios da ordem jurídica tributária. Deles, destacam-se, dentre outros, os da legalidade, anterioridade e não cumulatividade.

No que toca ao princípio da legalidade, verifica-se que o mesmo engloba os poderes estatais específicos de legislar sobre tributo, de instituí-lo ou alterá-lo, nos termos do art. 150, I, da Constituição de 1988, decorrente do art. 5º, *caput*.

Além disso, as contribuições sociais vinculam-se ao princípio da anterioridade, em especial à COFINS, que se subordina ao prazo de noventa dias da publicação da lei para ter eficácia.

Conceitualmente, o princípio da irretroatividade veda a cobrança das contribuições sociais em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de vigência da lei que as instituiu, modificou ou aumentou. Por princípio da anterioridade entende-se que a lei que as instituiu, modificou ou aumentou não poderá ser exigida no mesmo exercício financeiro de elaboração daquela, conforme art. 195, § 6º da Constituição da República.

¹⁰ Maiores detalhes em: TORRES, Ricardo Lobo. Op. cit., p. 517-518.

¹¹ “§ 2º A União pode instituir:

I – contribuições, observada a faculdade prevista no item I deste artigo, tendo em vista intervenção no domínio econômico ou o interesse de categorias profissionais e para atender diretamente a parte da União no custeio dos encargos da previdência social. (Redação dada pela Emenda Constitucional 8, de 1977).

¹² Listagem legislativa completa em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/LegisAssunto/PisPasCofFin/PisPasCofFin.htm>>.

Além do mais, traz-se à baila o princípio da não cumulatividade que, na redação original da Carta de 1988, aplicar-se-ia apenas ao ICMS, IPI e às contribuições para o financiamento da Seguridade Social.

Com a entrada em vigor da Emenda à Constituição nº 42/2003, ampliou-se a incidência do princípio sobre as contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento, nos termos do art. 195, § 12, da Constituição.¹³

Importante ressaltar que, no tocante à cobrança da COFINS, ganham relevo os princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária. Este se torna legitimador do tributo quando se demonstra que uma pessoa tem capacidade de contribuir, ou “a desigualdade entre desiguais e a igualdade entre iguais”.

Para arrematar este ponto, uma última observação ainda é pertinente e diz respeito ao princípio da solidariedade, quando se fala da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social. Tal preceito fundamenta a exigência da contribuição em decorrência da pessoa pertencer a um determinado grupo que verá, teoricamente, certos direitos sociais atendidos pelo Estado, sem excluir as demais fontes de custeio da Seguridade Social, nos moldes da Lei nº 8.212/91.

2.2 Aspectos gerais da COFINS

Como se disse, a COFINS é uma contribuição social destinada ao financiamento da Seguridade Social e tem por fundamento o art. 195, I, da Constituição Federal. Caracteriza-se por ser um tributo vinculado a esta finalidade, integrando a receita da entidade paraestatal responsável pelas ações, qual seja, o Instituto Nacional de Seguridade Social – INSS.¹⁴ Neste aspecto, resta clara a redação do art. 10 da Lei Complementar 70/91:

Art. 10. O produto da arrecadação da contribuição social sobre o faturamento, instituída por esta lei complementar, observado o disposto na segunda parte do art. 33 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, integrará o Orçamento da Seguridade Social.

Vale notar que, apesar de a autarquia ter competência legislativa para editar normas complementares, a legislação tributária atribui à Receita Federal a aptidão para normatizar, fiscalizar, cobrar e executar a COFINS. Tal função é executada pelos auditores fiscais da fazenda.

¹³ A esse respeito, vale destacar a doutrina de José Umberto Braccini Bastos: “Procedendo-se uma análise da referida norma constitucional, podemos verificar que ela dispõe que, para determinados setores de atividades econômicas, especificados pelo legislador, a instituição e exigência do PIS e da COFINS será “não cumulativo. Portanto, a diretriz do § 12, do artigo 195, da CRFB/88, é o fundamento de validade da não cumulatividade para contribuições que incidem sobre a receita ou o faturamento tais como o PIS e a Cofins”. BASTOS, José Umberto Braccini. A anatomia da patologia da não cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS). Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=200837>. Acesso em: 12 jan. 2010.

¹⁴ Concepção adotada pela doutrina e pormenorizada por MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit. p. 85-86.

A mesma lei prevê que a COFINS incidirá sobre o faturamento mensal das empresas, ou seja, a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, com exceção do IPI, quando destacado em separado no documento fiscal e das vendas canceladas, das devolvidas e dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.¹⁵

É digno de nota que fato gerador é a circunstância da vida, representada por um fato, ato ou situação jurídica que, definida em lei, dá nascimento à obrigação tributária. Vale notar que compreende os elementos objetivos e subjetivos.¹⁶

Quanto ao primeiro, diz-se que é objetivo o fato sobre o qual incide o tributo. Pois bem, no caso da COFINS, é de clareza solar o perfeito encaixe entre o conceito genérico e o disposto no art. 2º da LC 70/91, qual seja, o faturamento mensal ou a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

Além disso, o aspecto subjetivo do fato gerador da COFINS compreende as pessoas as quais a lei vincula como sujeito ativo e passivo. Como dito linhas acima, o sujeito ativo é a autarquia que gere a receita proveniente do recolhimento deste tributo, ou seja, o INSS; e o sujeito passivo é definido dependendo da hipótese de incidência do tributo, isto é, os empregadores, trabalhadores, administradores de recursos prognósticos, as entidades desportivas,¹⁷ as sociedades cooperativas, as entidades beneficentes, as sociedades civis, dentre outros.

O lançamento da referida contribuição é feita, em regra, por homologação, podendo ser feita de ofício. O sujeito passivo antecipa o respectivo pagamento sem

¹⁵ Neste aspecto, desponta com especial relevo o conceito dado pelo Ministro Cezar Peluso, quando se discutiu a base de cálculo do PIS/COFINS das seguradoras, a ver: “[...] a palavra faturamento teria um conceito histórico, e, demonstrando o confronto entre a teoria que entende faturamento como sinônimo de receita de venda de bens e serviços daquela que o considera resultado das atividades empresariais, reputou a segunda mais conforme ao sentido jurídico-constitucional e à realidade da moderna vida empresarial. Explicou que a expressão teria se originado da prática comercial, correspondendo à receita decorrente da emissão de faturas nos termos da legislação comercial, mas que, ao longo do tempo, com o desenvolvimento das atividades comerciais e sua correlata expansão semiológica, ter-se-ia reconhecido a inaplicabilidade desse conceito primitivo, historicamente situado e extremamente restrito. Salientou que a palavra faturamento nunca teve no contexto da Constituição Federal o significado de vendas correspondentes à emissão de faturas, e que a adoção de faturamento do corpo constitucional não se reduziria a essa definição antiquada e em franco desuso de vendas acompanhadas de faturas. Para o relator, traçando um panorama diacrônico da conotação do termo faturamento, ter-se-ia que, assim como houvera superação do seu conceito como receita decorrente de vendas mercantis formalizadas mediante fatura em favor daquele outro que o toma no sentido de receita advinda de operações de vendas de mercadorias e serviços, seria necessário atualizar essa definição à luz das práticas atuais e empresariais, considerada a multiplicidade das atividades que ora compreenderia.” STF, RE 400479 ED-Agr/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, J. 19.8.2009. Publicado no Informativo 556, de agosto de 2009.

Apenas para fins didáticos, entendeu-se, no presente caso concreto, que as receitas de prêmios não integram a base de cálculo da COFINS, haja vista que o contrato de seguro não envolve venda de mercadorias ou prestação de serviços.

¹⁶ Noções retiradas do livro: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 241-247.

¹⁷ Nos termos do art. 22, § 10 da Lei 8.212/91 e segundo a concepção de Sergio Pinto Martins (Op. cit., p. 197).

que a autoridade (INSS) tenha examinado os elementos que basearam o cálculo do contribuinte.

É justo asseverar que a COFINS, enquanto espécie de contribuição social, permite a moratória, nos termos do art. 151, I, do Código Tributário Nacional.

Além do mais, está em tramitação no Congresso Nacional o Projeto de Lei 2691/2007, de autoria do Deputado Bruno Araújo (PSDB/PE), e coautoria dos Deputados Antonio Carlos Mendes Thame (PSDB/SP) e Antonio Carlos Magalhães Neto (DEM/BA), dispondo sobre o parcelamento, isenção de multas e renegociação de débitos da COFINS, de responsabilidade das sociedades de advogados regularmente inscritas.

Atente-se ainda que os atos de supressão ou redução no recolhimento da COFINS constituem crimes contra a Ordem Tributária, nos moldes da Lei nº 8.137/1990.¹⁸

Cumprir destacar que, com referência às contribuições sociais, o simples pagamento do tributo e de seus acessórios extinguiu a punibilidade (art. 14 da supra-aludida lei). Este dispositivo legal foi revogado pela Lei 8.383, de 30 de dezembro de 1991, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro do ano seguinte.

2.3 A revogação da isenção da COFINS: uma discussão que marcou

A controvérsia acerca da isenção da COFINS tem início com a entrada em vigor da Lei Ordinária 9.430/96, que, em seu art. 56, revogou a isenção prevista na Lei Complementar 70/91 sobre as sociedades civis.

Além disso, este último diploma, que dispunha em sua redação original de três hipóteses de isenção da COFINS (sociedades cooperativas, sociedades civis e entidades beneficentes), passou a ter as outras duas hipóteses revogadas pela Medida Provisória 2.158-35/2001.

Em semelhante contexto, a doutrina começou a questionar: (i) a possibilidade de revogação de dispositivos de uma lei complementar por diplomas que não passaram pelo mesmo quórum daquela e (ii) a constitucionalidade de tais fenômenos jurídicos por conta da hierarquia constitucional.

Num primeiro momento, debate-se a possibilidade de o legislador positivo dispor de um poder político discricionário na elaboração de normas jurídicas e, portanto, escolher o processo de lei mais complexo que instituiria a COFINS e, após, adotar procedimentos mais simples para modificá-la.

Doutrinariamente, é irrefutável o argumento de que o Poder Legislativo, enquanto pertencente à estrutura de um Estado Democrático de Direito, deita raízes nos dispositivos da Constituição da República ao dispor sobre matéria tributária, em especial seu arts. 146 e 146-A.

Com isso, num primeiro relance, poder-se-ia acreditar que, da mesma forma que a Constituição Federal impõe limites materiais à atividade legislativa, através da

¹⁸ Maiores detalhes para esta observação em HORVATH JR., Miguel. *Direito Previdenciário*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

previsão de que a lei não poderia ofender cláusulas de direitos fundamentais (art. 60, § 4º), formalmente não teria como extrapolar outros limites impostos. Em outras palavras, a Lei Complementar 70/91 só seria revogada por outra que tenha obedecido ao mesmo processo legislativo.¹⁹

Embora este autor, assim como outros, não entenda que a questão não gire em torno da hierarquia constitucional das leis, grande parte da doutrina especializada, tanto em direito constitucional, como em tributário, afirma que o ponto nodal encontra-se exatamente aí, compartilhando posição os que acreditam na relatividade do argumento e os que afirmam, sem contar com os que rechaçam veementemente, como Kiyoshi Harada.

O segundo seguimento, categórico ao afirmar que as leis são constitucionalmente hierarquizadas, baseia-se em dois argumentos, quais sejam, o quórum qualificado exigido e a listagem criada pelos incisos do art. 59 da Constituição Federal.²⁰

Em linhas gerais, lei ordinária não seria instrumento normativo hábil para revogar a isenção concedida por lei complementar. Se a COFINS foi instituída por meio de uma lei complementar, nos termos do art. 69 da Constituição Federal, apenas outra lei de igual hierarquia poderia revogá-la. Assim, no caso em tela, a revogação da isenção da COFINS pela lei ordinária e, mais adiante, pela medida provisória, não possuiria eficácia normativa.

De mais a mais, a ordem apresentada pelo constituinte nos incisos do art. 59 exigido para a criação de cada espécie demonstraria essa hierarquia²¹, que, em termos matemáticos, assim ficaria:

Emendas à Constituição > Leis Complementares > Leis Ordinárias > Leis Delegadas > Medidas Provisórias > Decretos Legislativos > Resoluções²²

¹⁹ Todavia, tal posição não é absoluta, tal como reforça Kiyoshi Harada: “[...] o campo de incidência tributária, delimitado pela atuação dos legisladores, por maioria qualificada, não pode sofrer elástico por ação de uma minoria. E isso, repita-se, nada tem a ver com hierarquia da lei complementar. Tem a ver com o princípio da segurança jurídica que impede de uma minoria desfazer o que a maioria construiu” (HARADA, Kiyoshi. Cofins de profissionais liberais. Um novo enfoque. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1050, 17 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8413>>. Acesso em: 30 dez. 2009).

²⁰ Argumentos desenvolvidos por FRANCISCO, José Antonio. COFINS: isenção das sociedades civis. Uma nova abordagem. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 533, 22 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6077>>. Acesso em: 30 dez. 2009. Nesse sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho (*Do processo legislativo*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2001) e Alexandre de Moraes (*Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006, p. 603): “o legislador constituinte pretendeu resguardar determinadas matérias de caráter infraconstitucional contra alterações volúveis e constantes, sem, porém, lhes exigir a rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, assim que necessário”.

²¹ Esse é o entendimento de BERGAMINI, Adolpho. A Súmula nº 276 e a Reclamação nº 2.613 do STF: a vitória da isenção da Cofins às sociedades de que trata o art. 6º da Lei Complementar nº 70/91. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 493, 12 nov. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5923>>. Acesso em 30 dez. 2009.

²² Em outras palavras, as normas “maiores” seriam mais estáveis, sólidas e seguras em termos jurídicos que as “menores”, ou, em outros termos: “A lei complementar, por sua vez, estabelece as normas gerais (além de tratar das matérias do art. 146, I e II). Como as leis federais, estaduais, distritais e municipais que

Este juízo, reafirme-se, não é unânime, haja vista a existência de doutrina-
dores que advogam, com diversos argumentos, no sentido de inexistir hierarquia
entre as leis do art. 59²³ (com exceção das Emendas Constitucionais).²⁴

Para a construção do primeiro argumento, partiu-se do próprio texto
constitucional, que apenas faz referência à “lei”, sem diferenciar a espécie legis-
lativa em muitos de seus dispositivos, como, por exemplo, o art. 195, § 7º. Se assim
é, não estaria o texto da Lei Maior engessado para a coexistência de leis de
espécies distintas.

Além do mais, haveria na Constituição Federal a permissão para que o
legislador conferisse discricionariamente a formalidade no processo legislativo de
determinado diploma,²⁵ o que não afetaria o diploma alterador nem na sua validade
nem eficácia.

Nesta concepção, a Lei Complementar 70/91 e a Lei Ordinária 9.430/96 teriam
igual eficácia, desde que observados os respectivos processos legislativos.

Com vistas a uma posição pretoriana da controvérsia e encerrar provisoria-
mente o debate, destaca-se o julgamento da ADC 01/DF, ajuizada pelo Presidente
da República, Mesas do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, distribuída em
3 de agosto de 1993, cuja relatoria foi feita pelo então Ministro Moreira Alves.

Dentre os pedidos, chama a atenção um em especial, que é a declaração de
constitucionalidade da LC 70/91.

instituem tributos devem obedecer às normas gerais, contidas em lei complementar da União, aquelas leis
estão subordinadas a essa lei complementar, o que demonstra a existência clara de hierarquia. [...] Se se
concluir que o Legislativo pode (no sentido jurídico, é claro) escolher a forma da lei, então é necessário
concluir que existe a referida hierarquia” (FRANCISCO, José Antonio. COFINS: isenção das sociedades
civis. Uma nova abordagem. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 533, 22 dez. 2004. Disponível em:
<<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6077>>. Acesso em: 30 dez. 2009).

²³ Passagem interessante sobre a mudança de concepção encontra-se na obra de José Afonso da Silva,
Comentário contextual à Constituição, que assim se refere: “Sustentamos em nosso livro sobre a
aplicabilidade das normas constitucionais que as leis ordinárias são inferiores às leis complementares, pelo
que têm que respeitá-las. Surgiram, porém, importantes trabalhos sobre as leis complementares da
Constituição, cabendo destacar as monografias de Geraldo Ataliba e de Souto Maior Borges.
Especialmente este último refutou a tese da relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária,
afirmando que antes se trataria de relação de competência *ratione materiae*. Poder-se-ia, então, dizer que a
questão é de reserva legal qualificada, na medida em que certas matérias são reservadas pela Constituição
à lei complementar, vedada, assim, sua regulamentação por lei ordinária. Aceitamos nos termos dessa
doutrina e modificamos, em função dela, nosso ponto de vista. A relação de lei complementar e lei
ordinária não é hierárquica, mas de competência.[...]” (6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 462). A
bibliografia que fez com que o autor mudasse de posicionamento é: ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar
na Constituição*, 1971; BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*, 1975.

²⁴ Observação de Celso Ribeiro Bastos em *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
No mesmo sentido: CUNHA JR., Dirley da. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. Salvador: Podium, 2008.
p. 903.

²⁵ Argumento isolado apresentado por HARADA, Kiyoshi. Cofins de sociedades profissionais. Prevalência da
isenção. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1092, 28 jun. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8572>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

Como se vê nos votos da ação declaratória, a lei complementar criada com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal, não necessariamente deveria seguir o trâmite do art. 69 da CRFB; poderia ela instituir a COFINS como lei ordinária.²⁶

2.4 *Venire contra iudicatum pro prium*

Pode-se dizer que, numa análise sistemática dos julgados dos Tribunais Superiores ao longo deste século XXI, houve uma mudança radical de entendimento, o que, conseqüentemente, transformou a vida do operador do direito.

Dentre os temas envolvendo a COFINS, destacam-se dois que efervesceram e ainda ensejam controvérsias no cotidiano forense. Assim, buscaram-se não só as fontes que patrocinaram tais controvérsias, como também as observações daqueles que se depararam repentinamente com uma nova realidade. Vejamos.

O primeiro caso que exemplifica o tema *venire contra iudicatum pro prium* são as ocasiões que envolveram a edição e o cancelamento do enunciado de súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça.

Como visto no tópico anterior, a entrada em vigor da Lei 9.430/96, que revogou a isenção para as sociedades civis, prevista na LC 70/91, ensejou grande discussão, por conta, principalmente, da suposta hierarquia entre lei complementar e ordinária.

Neste diapasão, muitos recorreram ao Poder Judiciário para buscar um entendimento definitivo sobre o assunto e pôr fim à controvérsia. Assim sendo, o Superior Tribunal de Justiça, tomando posição acerca do assunto, solidificou seu entendimento através do enunciado de Súmula 276, em 2003, dizendo que “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

Vale notar que a ideia de súmula surgiu na década de 1960, através dos trabalhos da Comissão de Jurisprudência do STF composta por Victor Nunes Leal, Pedro Chaves e Gonçalves de Oliveira. Antes deste período, o enunciado sumular tinha influência tão somente persuasiva sobre os demais julgadores, sem contar com a noção normativa que se prevê hoje em dia.²⁷

Em outras palavras, este trabalho, que proporcionou uma nova concepção do verbete de súmula, teve por escopo trazer ao conhecimento dos juristas que os enunciados podem garantir maior estabilidade à jurisprudência dos demais

²⁶ Observação importante: apesar de conceber que a LC 70/91 ter a natureza de lei ordinária, o Supremo, na Reclamação nº 2474/MG, entendeu que o efeito vinculante da ADC 1/DF é tão somente em relação aos dispositivos questionados, não no debate sobre a natureza da lei, como se vê no seguinte trecho: “O efeito vinculante, evidentemente, é para o que foi decidido na Corte. E o que foi decidido está no dispositivo do voto do Relator, fielmente resumido na ementa do acórdão acima transcrita. Ali não se lê que decidira o Tribunal no sentido de que a Lei Complementar 70/91 é lei complementar simplesmente sob o ponto de vista formal; também ali não está escrito que citada Lei Complementar 70/91 é materialmente ordinária” (Voto do Min. Rel. Carlos Velloso, p. 10, DJ 01/02/2008).

²⁷ LEAL, Victor Nunes. *Passado e futuro da ‘Súmula do STF’*. Revista dos Tribunais 553: p.287, 1981.

tribunais, facilitar os trabalhos dos operadores do Direito perante as Cortes nos temas de maior frequência, e documentar de modo formal os julgamentos, sem, no entanto, engessar sistema.²⁸

A partir da edição desta súmula, os Tribunais Regionais Federais passaram a aplicá-la, reproduzindo a segurança e a estabilidade passadas pela solidificação do entendimento de um Tribunal Superior.

Para corroborar com tal afirmativa, mapeou-se os julgados a partir de 2003 dos Tribunais Regionais Federais da 2ª e 4ª Regiões.²⁹

Em linhas gerais, eram partes nos litígios do primeiro sodalício advogados e a Fazenda Nacional. A primeira baseava seus pedidos com fulcro na isenção do art. 6º, II, da LC 70/91, na inconstitucionalidade do art. 56 da Lei 9.430/96 e na inexistência de relação jurídico tributária entre as sociedades de advogados. Já a segunda, alegava a violação dos arts. 59, 69 e 146 da Constituição Federal, a vigência da Lei nº 9.430/96, a vedação de privilégios odiosos e a ocorrência de fato gerador da COFINS.

Em síntese, os julgadores do Tribunal Regional Federal da 2ª Região seguiram a lógica do enunciado 276 do STJ, ou seja, da impossibilidade de uma isenção de lei complementar ser revogada por uma lei ordinária. Inferiram também que a fundamentação do voto na ADC nº 01/DF não possuía efeito vinculante, pois haveria hierarquia entre normas.³⁰

Em semelhante conjuntura, tal compreensão seria o primado do protoprincípio da segurança jurídica, ou, nos termos do acórdão: “[...] penso que a orientação do E. STJ é firme e busca uniformizar o direito ordinário federal. Curvo-me ao esforço empreendido de pacificação da matéria, rendendo homenagem ao princípio da segurança jurídica”.³¹

Complementarmente, os julgados do Tribunal Regional Federal da 4ª Região possuíam as mesmas partes, com pedidos semelhantes, diferenciando-se apenas na inexigibilidade de depósito judicial da COFINS, a fim de que houvesse a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

Em resposta, a União Federal/Fazenda Nacional afirmava que não havia previsão legal no sentido de depósito judicial suspender a exigibilidade (art. 151, II,

²⁸ Exatamente neste aspecto, após julgarem-se sete recursos entre os anos de 2000 e 2002, no mesmo sentido, o STJ consolidou o verbete nº 276. A exemplo: “TRIBUTÁRIO. AGRADO REGIMENTAL. RECURSO ESPECIAL. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS. ART. 6º, II, LC Nº 70/91. PRECEDENTES. A jurisprudência desta Corte é pacífica no sentido de que as sociedades civis prestadoras de serviços são isentas da COFINS, nos termos do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91. Agravo regimental improvido. STJ, AgRg no REsp 297461 / PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ 03/09/2001.”

²⁹ São eles: TRF 2: Ap. Cível 2002.51.01.017561-3; Ap. em MS 2004.51.03.000850-8; Ap. Cível 2001.51.011987-7; Ap. Cível 2004.51.01.518507-5; Ap. Cível 2002.51.01.021532-9; Ap. em MS 2003.51.01.004965-3. TRF 4: Ag. Instr. 2007.04.00.039654-6; Ag. Inst. 2006.04.00.022659-4; Ag. Inst. 2003.04.01.054637-7.

³⁰ Precedentes jurisprudenciais utilizados pela Corte: REsp 22170/RJ; AgREsp 615819/RS.

³¹ TRF 2, Ap. Cível 2001.51.011987-7, Rel. Des. Federal Rogério Carvalho, p. 5, DJ 23/09/2004.

CTN). Ademais, o enunciado de súmula 276 não autorizaria a exclusão da cobrança da COFINS.

Assim sendo, reafirmando o consolidado no TRF 2ª Região, os julgadores do Sul entenderam que caberia o depósito judicial por ter esta natureza cautelar e que inexistiria qualquer obrigação entre as sociedades civis e o fisco, por força do verbete nº 276.³²

Desse modo, é notório que, tal como previsto pelos teóricos na criação das súmulas, o enunciado 276 do Superior Tribunal de Justiça garantiu maior estabilidade à jurisprudência dos Tribunais Regionais, bem como facilitou os trabalhos dos operadores do Direito perante estas Cortes no tocante à isenção da COFINS das sociedades civis.

Entretanto, depois de 15 anos de vigência ininterrupta da isenção em tela, o Supremo Tribunal Federal decidiu, no RE 484.254, que a partir do advento da Lei 9.430, de 27 de dezembro de 1996, haveria a possibilidade concreta de o fisco – ora recorrente – buscar retroativamente a arrecadação do tributo. É a partir deste momento que se verifica o *venire contra iudicatum proprium* e seus efeitos.

Apesar de o supra-aludido recurso constar como o primeiro da lista de julgados a favor da revogação da isenção do art. 6º, II da LC 70/91, os atuais acórdãos paradigmáticos neste sentido foram constituídos a partir dos julgados do Plenário no ano de 2006, que, embora não tenham eficácia *erga omnes*, fixam a orientação jurisprudencial dominante por conta do princípio da colegialidade.³³ Assim, ateu-se ao estudo de um deles para o desenrolar da história.

Segundo consta no relatório, o recurso visava a um pronunciamento em torno da manutenção ou não da isenção do recolhimento da COFINS sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentadas.

Como não poderia ser diferente, alegou-se a quebra da hierarquia das leis, além de instituição disfarçada de nova hipótese de contribuição social.

No voto do Ministro Relator Gilmar Mendes, ficou evidente que a questão da revogação da lei complementar por uma lei ordinária giraria em torno dos critérios constitucionais quanto à materialidade própria de cada uma das espécies normativas.

Por conta disso, entendeu que o *thema decidum* seria constitucional, não *infra*, razão porque a Súmula 276 do STJ não teria efeito, por incumbir à Corte Constitucional Brasileira o caráter exclusivo e conclusivo da questão.

³² Neste sentido, assim julgava o Supremo Tribunal Federal: “Se é verdade que lei ordinária alterou o disposto na lei complementar no que tange à isenção da COFINS, também é verdade que decisão deste Tribunal na ADC 1 não julgou a alteração da lei complementar, mas a sua constitucionalidade antes da alteração. Ou seja, ainda que o afirmado pelo Ministro Moreira Alves representasse a voz da maioria – e não um *obiter dictum* –, a violação à autoridade do julgamento desta Corte seria, quando muito, indireta, pois não foi objeto de julgamento pelo Tribunal a alteração da lei complementar por lei ordinária posterior e nem se disse que isso deveria ter sido feito” (Rcl 2517/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, DJ 25/02/2004).

³³ São eles: RREE 381.964/MG e 377.457/PR. O primeiro distribuído em 15/04/2003, publicado em 19/12/2008, com relatoria do Min. Gilmar Mendes e o segundo, aqui transcrito, distribuído em 20/03/2003, com inteiro teor publicado em 19/12/2008, sendo o mesmo Ministro o relator.

Em desfecho, concluiu que a entrada em vigor da Lei nº 9.430/96 não instituiu, direta nem indiretamente, uma nova contribuição social.³⁴

Prosseguindo o julgamento no Plenário da Alta Corte, os Ministros Cármen Lúcia, Ricardo Lewandowski, Eros Grau, Cezar Peluso aderiram ao voto do relator, tendo feito a primeira novas observações, sintetizando o problema que abarcaria não a questão do princípio da hierarquia, mas do princípio da paridade, ou seja, lei complementar revogaria lei complementar; lei ordinária revogaria lei da mesma espécie.³⁵

Ao depois, o Min. Ricardo Lewandowski voltou a se manifestar no sentido de que a instituição da COFINS poderia ser perfeitamente levada a efeito por lei ordinária, nos termos do art. 195, I da Constituição Federal. Como não se trata de contribuição nova, segundo ele, não estaria ela sujeita à regra do art. 154, I, do mesmo diploma. Assim, inexistiria vício na revogação da isenção.³⁶

Vale notar que neste caso uma lei complementar invadiu o âmbito da competência material da lei ordinária, logo, não haveria que se falar em quebra de hierarquia das leis.

Já no voto do Min. Eros Grau, observa-se o acolhimento do recurso com base não só no critério hierárquico, como também na impossibilidade de lei geral posterior revogar lei especial anterior.³⁷

³⁴ Anote-se que o mesmo entendimento foi reiterado no julgamento do Ag. Reg. no RE nº 476.264-1/SP, de 18/09/2007 e AgReg. na MC na AC nº 1717-3/RJ, de 11/09/2007.

³⁵ Posicionamento reiterado no julgamento dos Emb. Dec. no Ag. Reg. nº RE 574.007-2/MG, em 17/03/2009 e do Ag. Reg. nº RE 509.411-1/RS, de 08/09/2009.

³⁶ Ratificando o voto, vide o julgamento do Ag. Reg. nº RE 492.118-9/MG, de 11/11/2008.

³⁷ No tocante ao voto, mostra-se interessante destacar os seguintes trechos: "5. Tenho que a possibilidade de o Legislativo dispor lei complementar não se esgota no quadro da chamada reserva constitucional positiva da lei complementar. O Legislativo não está – como não esteve – impedido de dispor sobre contribuições sociais mediante lei complementar. Onde seria encontrada, na Constituição, vedação dessa ordem? 6. Ora, se é assim – e é assim – não nos incumbe desautorizar, ainda que obliquamente, o ato legislativo complementar, caracterizando-o como ordinário. Pois é efetivamente isso que se dá – digo com as vênias do eminente Relator – quando a Corte afirma que o artigo 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91 é materialmente ordinário. [...] 8. A Lei Complementar n. 70/91 é, no seu artigo 6º, II, lei complementar. O entendimento de que ela seria apenas formalmente complementar, mas não materialmente, parece-me, no bojo do direito brasileiro – também com as devidas vênias – inteiramente sem sentido. De mais a mais, a Constituição do Brasil não veda ao Legislativo a eleição de determinada matéria para ser legislada mediante lei complementar sempre que não se verifique invasão de competência reservada expressamente à lei ordinária. [...] 35. Não há incompatibilidade entre os textos normativos considerados, porque um é geral em relação ao outro: o primeiro trata das sociedades profissionais em geral [compreensão menor e extensão maior]; o segundo, da isenção concedida às sociedades civis a que respeita o art. 1º do decreto-lei nº 2.397/87, sociedades que têm como objeto social a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil de Pessoas Jurídicas e compostas exclusivamente por pessoas naturais domiciliadas no Brasil. 36. Ninguém contesta que a *Lex specialis* prevalece sobre a *Lex generalis*. Trata-se de chave de abóbada do sistema jurídico, indispensável a sua lógica: a lei especial deve prevalecer sobre a geral porque disciplina de forma diferenciada situações específicas que, por algum motivo, devem ser afastadas da incidência da norma geral. Tratando-se de dois suportes fáticos diversos [um de regra geral e outro da regra específica], não há contradição entre eles; uma situação fática subsumir-se-á a um ou a outra hipótese normativa, jamais às duas, concomitantemente".

Neste mesmo sentido, o Min. Marco Aurélio, em voto-vista, discorreu de forma a enfatizar a segurança do cidadão, haja vista que um ato jurídico só seria modificado por meio do emprego de formas idênticas àquelas adotadas para elaborá-lo. Por assim ser, somente outra lei complementar poderia revogar o disposto no art. 6º, II, da LC 70/91.

Como disse, confiaram aos cidadãos em geral um ordenamento jurídico-constitucional abrangido por uma nomenclatura específica e por uma situação imune à atividade do legislador ordinário, de forma que, neste caso, não se poderia colocar em segundo plano o aspecto formal da lei. Agregue-se,

[...] veio o Superior Tribunal de Justiça, em prol da segurança jurídica, a tornar estreme de dúvidas o que sempre foi sustentado pela melhor doutrina – a impossibilidade de esse ato normativo de envergadura maior ser alterado por diploma hierarquicamente inferior. Editou o Superior Tribunal de Justiça verbete que, sob o nº 276, passou a integrar, norteando os procedimentos em geral, a súmula da jurisprudência predominante, [...].

Pois bem, muitos contribuintes, acreditando na postura do Estado, na segurança jurídica que os atos editados visam a implementar, deixaram de recolher a contribuição. Outros, em estágio suplantado posteriormente, atuaram procedendo o depósito e, considerada a pacificação da matéria, vieram a levantar valores. [...] Como fica a almejada segurança jurídica caso prevaleça a óptica até aqui majoritária? [...]

Peço vênia àqueles que entendem de modo diverso para, adentrando o fundo da matéria – refletindo sobre os valores em jogo, refletindo sobre a unidade do sistema –, prover os extraordinários.

Mais adiante, votou o Min. Joaquim Barbosa. Examinando a natureza jurídica da Lei Complementar 70/91, concluiu que seus dispositivos versam sobre normas gerais em matéria tributária, de modo que as mesmas serviriam de fundamento de validade intermediário para as demais aplicáveis no âmbito tributário específico. Em outras palavras, esta lei complementar teria por função servir de parâmetro para o controle da legislação ordinária destinada a modificar um dos critérios da COFINS.

Assim, verificou o Ministro que não haveria nada na Constituição Federal que reservasse obrigatoriamente à lei complementar o monopólio para dispor sobre a sujeição passiva das sociedades de profissão regulamentada à contribuição social, sem configurar, desta forma, risco à segurança jurídica.

Além deste, seguiu-se o julgamento com as considerações do Min. Carlos Britto. Em breve síntese, ao interpretar o art. 146, III, a, da Constituição da República, entendeu que o Constituinte delimitou cada instituto do direito tributário e, em complemento, o fez nos arts. 150, § 6º e 155, § 2º, II, do mesmo diploma.

Com isso, se a Constituição não dispôs de concessão e revogação de isenção tributária de forma específica, não há impedimento algum de figurarem tais institutos em lei ordinária. Novamente, não haveria hierarquia entre essas duas espécies normativas.

Em seguida, votou o Min. Sepúlveda Pertence, que, resumidamente, dispôs:

[...] no ponto, modestamente, ousou dissentir. Se a matéria é de lei ordinária, ou melhor – para seguir as balizas postas por Sua Excelência –, se a matéria é de reserva constitucional positiva de lei, não é de reserva constitucional positiva de lei complementar: a partir do art. 48 da Constituição e de todo o sistema do processo legislativo, não se pode impor ao Congresso Nacional, mesmo em momento ulterior, uma forma processual mais exigente para legislar sobre matéria que, não sendo reserva de lei complementar, é do campo residual da lei ordinária federal.

E para encerrar o debate sobre a questão da revogação, nota-se que o Min. Celso de Mello inovou em seu voto ao enumerar três requisitos que vão ao encontro das conclusões acima transcritas: (i) de caráter material, ou seja, a reserva feita pela própria Constituição à matéria destinada à lei complementar; (ii) índole formal, também chamada pelo Ministro como tipicidade positiva, que atribui à lei complementar um *nomem iuris* que a distingue das outras espécies normativas, e; (iii) natureza ritual, descrita no art. 69 da Constituição Federal.

Como é de fácil percepção, a posição majoritária foi na direção da possibilidade de revogação por uma lei ordinária de dispositivo legal de lei complementar. Entretanto, verifica-se que um outro ponto não menos importante foi lembrado pelo Ministro Marco Aurélio, que, no entanto, foi afastado: a questão da modulação dos efeitos desta decisão frente aos acórdãos anteriores que isentavam as sociedades civis da COFINS (enunciado nº 276 do STJ).

Ao prosseguir com a leitura das transcrições da sessão que julgou o RE 377.457/PR, ora em comento, falou o Min. Gilmar Mendes da questão da modulação dos efeitos, com base na analogia do princípio insculpido no art. 27 da Lei nº 9.868/99 e na ideia de segurança jurídica, bem como no verbete de súmula do STJ, como acentuara o Min. Marco Aurélio.

Neste contexto, manifestou-se o Ministro Relator no sentido contrário à modulação. Em seguida, o Min. Menezes Direito apontou sua preocupação com os efeitos desta decisão sobre os contribuintes, que poderiam sofrer execuções em cascata, podendo gerar, por conseguinte, consequências extremamente gravosas.

Além do que, a matéria fora reiteradamente julgada de forma diversa pelo Superior Tribunal de Justiça e o assentado no julgamento do Pretório Excelso iria de encontro ao pacificado naquela Corte e, novamente, pelos votos apresentados pelos Ministros do Supremo, surgiria no cenário jurídico insegurança jurídica e consequências terríficas para os grandes e os pequenos contribuintes.

Não obstante isso, para a Min. Cármen Lúcia, deveria haver a modulação da Lei nº 9.868/99 somente nos casos excepcionais com possibilidade de engendrar insegurança jurídica. Neste aspecto, o caso em comento não apresentaria tais características.

Voltando a se manifestar a respeito, o Min. Gilmar Mendes ressaltou que, se cada julgamento a Suprema Corte for se orientar pelo dissenso que há na jurisprudência do STJ, sempre haverá então de modular os efeitos dos julgados.

Complementarmente, a Min. Cármen Lúcia enfatizou que a questão em discussão era constitucional, portanto, a palavra seria do Supremo.³⁸

Ainda persistindo no ponto, o Min. Menezes Direito ressaltou que o efeito danoso dar-se-ia sobre o pequeno contribuinte e que o STF já teria admitido a aplicação analógica da modulação sobre casos outros concretos.

Apesar de parecer escorreita, esta última posição foi afastada por cinco ministros, quais sejam: Gilmar Mendes, Cármen Lúcia, Joaquim Barbosa,³⁹ Cezar Peluso, Marco Aurélio (com observações); e perseguida por outros cinco: Min. Eros Grau, Celso de Mello, Ricardo Lewandowski, Carlos Britto, fazendo contar a decisão da data da publicação do acórdão do recurso extraordinário. Vale notar que estava ausente, justificadamente, a Min. Ellen Gracie.⁴⁰

Diante da verificação de um novo entendimento no Supremo, os Ministros do STJ começaram a transmudar-se nesta tendência, de modo a adaptar a jurisprudência desta Corte, bem como afastar o enunciado de súmula até então aplicado.⁴¹

Ponha-se em alto relevo que, hodiernamente, depara-se o STJ com ações rescisórias dos seus julgados, promovidas pela União Federal, visando ao desfazimento das decisões que tiveram por base a súmula 276. Vale notar que, segundo o Código de Processo Civil, é cabível ação rescisória quando proferida por juízo incompetente ou violação literal de disposição de lei, como no caso (art. 485, II e V).

Assim, elencando os argumentos já aqui debatidos – lei ordinária revogadora, inaplicabilidade do princípio da hierarquia das leis, incompetência do STJ para tratar de constitucionalidade, dentre outros – não houve como os Ministros desta Corte adotar posição distinta, até que, em 2008, foi publicado o seguinte no Informativo nº 376:

³⁸ Neste sentido: RE 494525 AgR-ED/RJ, DJe 06/02/2009, Rel. Min. Cármen Lúcia.

³⁹ Mais detalhes acerca da impossibilidade de modulação em casos tais em: AgRg no RE 512.891-1/MG, de 17/03/2009, Rel. Min. Joaquim Barbosa.

⁴⁰ Vale notar que, apesar de ausente, já manifestou a Ministra contra a modulação em outra oportunidade: “3. Matéria pacificada no Plenário do Supremo Tribunal: Recursos Extraordinários 377.457/PR e 381.964/MG, rel. Min. Gilmar Mendes, pub. DJE 29.09.2008, *que também rejeitou pedido de modulação dos efeitos da decisão.*” [grifos do original]. RE 526.335-AgR-EDcl, DJe 21/11/2008.

⁴¹ Amostras expressivas e eloquentes desta gradação estão configuradas nos seguintes arestos: “[...] Diante da posição assumida pela Corte Maior, a Primeira Seção deste Sodalício, na sessão do dia 26 do corrente, enfrentou o problema posto para apreciação das Turmas de Direito Público reunidas, oportunidade em que se aventaram algumas soluções, dentre as quais até mesmo o cancelamento da súmula. Veja-se, a respeito, o decidido no AgRg REsp 728.754/SP, de minha relatoria, cujo julgamento foi afetado à Seção. A conclusão da Seção foi no sentido de manter a súmula, com o exame do recurso especial caso a caso, porque em algumas poucas hipóteses tinha o acórdão cunho exclusivamente infraconstitucional, o que ensejaria o conhecimento do especial.[...]” “TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ODONTOLÓGICOS (PROFISSÃO REGULAMENTADA) COMPOSTA TAMBÉM POR SÓCIA DE PROFISSÃO NÃO AFIM AO OBJETO SOCIAL (FAZENDEIRA) – CESSÃO SUPERVENIENTE DE QUOTAS (2003) A DENTISTA: ISENÇÃO (LC Nº 70/91) ‘EX TUNC’ – SÚMULA Nº 276/STJ – COMPENSAÇÃO – DECADÊNCIA: ‘5+5’ – QUAISQUER TRIBUTOS ADMINISTRADOS PELA SRF – SELIC.” REsp 906853, Rel. Min. Eliana Calmon, DJ 22/03/2007.

A Seção adotou o entendimento de que a revogação, por lei ordinária, da isenção do recolhimento da Cofins concedida pela Lei Complementar n. 70/1991 não afronta o princípio da hierarquia das leis. A referida LC, apesar de seu caráter formalmente complementar, tratou de matéria não submetida à reserva constitucional de lei complementar, a permitir, daí, que mudanças no texto daquele diploma legal pudessem ser introduzidas por meio de simples leis ordinárias. Assim, a Seção julgou procedente a ação rescisória e, em questão de ordem, anulou o enunciado n. 276 da Súmula deste Superior Tribunal: as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.” AR 3.761-PR, Rel. Min. Eliana Calmon, julgada em 12/11/2008.⁴² [grifos nossos].

4 Críticas conclusivas ao *venire contra iudicatum*

Para encerrar o debate aqui proposto, será elencada no presente tópico uma série de críticas ao posicionamento defendido nos julgados acima transcritos de forma a estabelecer um contraditório da problemática em estudo, bem como deixar transparecer os dois lados da moeda.

De início, pode-se dizer que, sucintamente, estes são os argumentos dos Tribunais Superiores:

1. Não haveria hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, tendo em vista principalmente o art. 59 da Constituição Federal, que, pela ordem dos incisos, disciplinaria uma medida provisória como superior a uma lei, o que não é possível. Portanto, seria juridicamente possível a revogação do art. 6º, II, da LC 70/91 pelo art. 56 da Lei 9.430/96, conforme voto do Min. Moreira Alves da ADC 1/DF, no qual entendeu que a supra-aludida lei complementar seria materialmente ordinária;
2. A competência para a resolução de conflito de leis seria constitucional. Logo, competiria ao Supremo Tribunal Federal, guardião da Constituição, decidir sobre o conflito exibido no tópico anterior;
3. Apesar de já ter sido debatido no Supremo, seria inaplicável, no caso da revogação da isenção da COFINS, o art. 27 da Lei 9.868/99, que trata da modulação pelo Supremo dos efeitos temporais das decisões, haja vista que se aplicaria analogicamente tal dispositivo tão somente em casos excepcionais e que gerassem insegurança jurídica;
4. Por fim, o que se infere dos votos dos Ministros é uma clara mudança de posicionamento do que se mostrava óbvio: a lei revogadora sempre esteve em vigor, nunca houve uma ADI ou ADC para reclamar especificamente da isenção nela revogada. Por assim ser, sempre foi obrigação do contribuinte, a partir da entrada em vigor da lei última, pagar a COFINS, ante a aplicação geral e abstrata de uma lei positiva. A proteção que buscou o contribuinte

⁴² Mais recentemente: AR 3527/SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 18/05/2009.

no enunciado de Súmula 276 mostrou-se inócua, haja vista que esta mostra sua força apenas aplicada por um julgador, no âmbito do processo judicial em curso.

Em contrapartida, tais argumentos caem por terra após analisarem-se outros pontos de vista, quais sejam:

1. O STJ editou a Súmula 276 nos seguintes termos: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado. [...]” Com efeito, a Súmula 276 do STJ não versa sobre tema constitucional, mas, apenas, sobre matéria de interpretação da legislação federal que é de sua exclusiva competência;⁴³
2. Insustentável igualmente é a tese de que ao legislador é dada a opção de, querendo dar mais estabilidade às relações jurídicas, revestir de certa formalidade uma norma, haja vista que não há previsão legal para atos legislativos. Conforme indicou o Supremo, poderia o legislador ordinário optar pelo procedimento de lei complementar onde a Constituição não exige, superando, com isso, o juízo de valor estabelecido pelo Constituinte;
3. O caso em análise permite não a modulação do art. 27 da Lei 9.868/99, mas a efetivada na força normativa dos princípios, dentre os quais se destacam os princípios vinculados à segurança jurídica,⁴⁴ que são, em essência:
 - a) O princípio da legalidade, que traduz a adequação entre o conteúdo e o consenso social sobre os valores e princípios envolvidos, por exemplo, na cobrança retroativa da COFINS das sociedades civis. Demais disso, estão imiscuídas neste princípio a legitimação para a concretização desses valores; a ponderação com os direitos humanos (capacidade contributiva); a razoabilidade, em confronto com o excesso de formalismo e ausência de segurança jurídica; e o desenvolvimento econômico;
 - b) o princípio da tipicidade, ou seja, a adequação do fato gerador ao tipo (situação concreta). Postula este princípio que todos os elementos do fato gerador abstrato devam ser indicados com clareza na lei formal, quais sejam, o sujeito passivo, o núcleo da hipótese de incidência, a base de cálculo e a alíquota. No caso em tela, por omissão (e indeterminação da hipótese de incidência da COFINS), o Supremo Tribunal

⁴³ “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 2.475 e 2.517, respectivamente, sob o acertado fundamento de que a questão envolve apenas matéria infraconstitucional” (HARADA, Kiyoshi. Cofins de profissionais liberais. Um novo enfoque. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1050, 17 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8413>>. Acesso em: 30 dez. 2009).

⁴⁴ Maiores detalhes em: TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional tributário*, v. 2, capítulo IV; e BARROSO, Luis Roberto. *Modulação dos efeitos temporais de decisão que altera jurisprudência consolidada. Quórum de deliberação*. Disponível em: <www.oab.org.br/arquivos/pdf/Geral/Cofins.pdf>. Acesso em 14 jan. 2010.

Federal acabou por ofender o princípio da tipicidade, sem deixar claro à sociedade o que seria direito tributário válido;

- c) o princípio da irretroatividade, previsto nos arts. 5º, XXXVI, e 150, III, da Constituição Federal. Neste aspecto, não pode a lei nova atingir, no presente, os efeitos dos fatos ocorridos no passado. Como diz o texto constitucional, o “fato gerador ocorrido” abrange não só o ato jurídico, o fato jurídico propriamente dito, como também a situação jurídica consolidada. Assim como a lei, a decisão judicial e a súmula constroem o direito que vincula as partes, fazendo valer, a partir da data do trânsito em julgado, a obrigatoriedade no seu cumprimento. Por conta dessas semelhanças, aplicar-se-ia extensivamente a vedação da irretroatividade à data anterior do trânsito em julgado dos preceitos proferidos nos casos concretos;
- d) o princípio da proteção da confiança do contribuinte, uma verdadeira cláusula pétrea.⁴⁵ Significa que o Estado (administração ou juiz) deve respeitar a segurança dos direitos fundamentais do contribuinte, ou “a interpretação da lei não pode ensejar a aplicação retroativa do novo entendimento”.⁴⁶ Como exemplo, cita-se a inalterabilidade do critério jurídico de incidência de um tributo, respeito à boa-fé objetiva e presunção de boa-fé do contribuinte;^{47,48}

⁴⁵ Termo usado por HARADA, Kiyoshi. Cofins de sociedades profissionais. Prevalência da isenção. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1092, 28 jun. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8572>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

⁴⁶ CUNHA, Sérgio Pimentel Borges; FARO, Mauricio Pereira. Princípio da confiança legítima e a modulação da COFINS. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, ano 2, n. 10, set./out. 2008, p. 69.

⁴⁷ Na *Ley de derechos y garantías de los contribuyentes* da Espanha, em seu art. 33, I, assim dispõe: “La actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe”. Interessante notar, neste aspecto, o PL nº 646/99, de autoria do Senador Jorge Bornhausen, dispondo sobre os direitos do contribuinte, que se encontra desde 20/01/2009 na Comissão de Assuntos Econômicos do Senado Federal.

⁴⁸ Vale ressaltar que este princípio foi citado pelos Ministros do Supremo que defenderam a modulação dos efeitos e, como demonstração emblemática de tal perspectiva, destaca-se o trecho do voto do Min. Celso de Mello no julgamento do RE 587.604-AgR/PR, que diz: “Essa diretriz jurisprudencial, consolidada na Súmula 276/STJ, veio a prevalecer no âmbito do Superior Tribunal de Justiça após ampla discussão sobre a controvérsia jurídica em questão.” Esse dado, a meu juízo, assume extrema importância, pois coloca em pauta a questão relevantíssima da segurança jurídica, que há de prevalecer nas relações entre o Estado e o contribuinte, em ordem a que as justas expectativas deste não sejam frustradas por atuação inesperada do Poder Público como sucederia em situações, como a ora em exame, em que se registra clara ruptura de paradigmas, com a prolação de decisão que evidentemente onera a esfera jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária. Não se desconhece que, na cláusula constitucional que contempla o direito à segurança, inclui-se a positivação do direito à segurança jurídica, sob pena de se ignorar, com grave lesão aos cidadãos, o atributo da previsibilidade das ações estatais, que norteia e estimula a adoção de padrões de comportamento por parte das pessoas em geral (e dos contribuintes em particular). Os cidadãos não podem ser vítimas da imprevisibilidade das decisões proferidas pelas instâncias judiciárias ou das deliberações emanadas dos corpos legislativos. “[...] de acordo com esses mesmos precedentes e preservar, assim, em respeito à ética do Direito, a confiança dos cidadãos nas ações do Estado”. Acórdão proferido em 16/12/2008.

4. Além desses princípios, constata-se patente violação ao princípio da proporcionalidade, tendo em vista que a decisão do Supremo não auferiu se a revogação contida na Lei nº 9.430/96 alcançaria o fim a que destina a COFINS, se seria ela útil para seu escopo e se respeitaria os valores consagrados no ordenamento jurídico. Pelas vozes contrárias, tanto dentro como fora do STF, parece-nos que não;
5. A decisão que rechaçou a aplicação do enunciado de Súmula 276 do STJ violou frontalmente o princípio da capacidade contributiva, visto por uma visão não dos direitos individuais do contribuinte, como a definida pela tradicional doutrina, mas sob a ótica dos direitos difusos e coletivos, haja vista que a falta de mensuração por parte do Supremo e do legislador positivo das riquezas das inúmeras sociedades civis do país constituiu uma afronta à ideia de justiça no sentido lato. Como bem lembrou o Min. Menezes Direito na sessão de julgamento, a não modulação da cobrança da COFINS teria efeitos devastadores sobre os pequenos contribuintes, principalmente, no que toca à não avaliação da capacidade contributiva destes;
6. Contata-se, além do mais, que há precedentes jurisprudenciais nos quais o Supremo Tribunal Federal modulou os efeitos temporais, sendo o primeiro o julgamento que deu nova orientação sobre a competência para processar e julgar ações sobre acidente de trabalho – da Justiça Comum para a Laboral – e a segunda, a decisão que tratou do regime de fidelidade partidária, valendo destacar os seguintes trechos destes julgados:

O Sr. Ministro Sepúlveda Pertence:... Agora, preocupa-me o problema intertemporal. [...]

Vejam bem: alguns Tribunais de Alçada mudaram a sua orientação em face da nossa jurisprudência anterior, que afirmava, na hipótese, a competência da Justiça comum estadual. Realmente me angustia, em ações do tipo 'acidente de trabalho', destruir, em recurso extraordinário, todo um processo feito para fazer tudo recomeçar, quando se seguiria a orientação jurisprudencial do Supremo. [...]

[...] estou em que se há de evitar que a nossa viragem jurisprudencial de hoje atinja os processos anteriores em que se haja observado nosso entendimento de então.

O Sr. Ministro Carlos Britto (Relator) – o meu voto é nesse sentido.

[...]

A Sra. Ministra Ellen Gracie (Presidente) – Ressalvam-se os atos praticados. O que foi praticado perante a Justiça comum segue valendo.⁴⁹

⁴⁹ CC 7204 / MG, Rel. Min. CARLOS BRITTO, DJ 09-12-2005, p. 22, cuja ementa assim se destaca: "CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA JUDICANTE EM RAZÃO DA MATÉRIA. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E PATRIMONIAIS DECORRENTES DE ACIDENTE DO TRABALHO, PROPOSTA PELO EMPREGADO EM FACE DE SEU (EX-)EMPREGADOR. COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA DO TRABALHO. ART. 114 DA MAGNA CARTA. REDAÇÃO ANTERIOR E POSTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 45/04. EVOLUÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

[Sr. Min. Celso de Mello] A definição de um marco temporal, que foi estabelecido em 27 de março de 2007, data em que o Tribunal Superior Eleitoral respondeu à primeira consulta, atende, na verdade, na linha de jurisprudência desta Suprema Corte, a uma solução de prudência, fundada no princípio da segurança jurídica e decorrente, no caso, de uma revisão substancial de diretriz jurisprudencial.

Na realidade, não se cuida de situação assimilável àquela prevista no art. 27 da Lei nº 9.868/99, razão pela qual não se impõe a votação e aprovação pelo voto de oito Ministros da Corte, bastando que haja, pelo menos, seis votos. [...]

O Senhor Ministro Gilmar Mendes – [...] quando se trata de fixação de um novo entendimento, não é necessário aplicar a cláusula do art. 27.

[...] Trata-se apenas de um critério de publicidade: a partir de que momento se pode fazer a aferição.”⁵⁰

7. Desse modo, constata-se que a diferença entre tributação da COFINS sobre pessoas jurídicas (sociedades civis, por exemplo) e não físicas mostra-se como uma afronta ao princípio da isonomia.⁵¹ No caso, cobrar a contribuição das sociedades civis, das sociedades cooperativas e das entidades

PROCESSOS EM CURSO NA JUSTIÇA COMUM DOS ESTADOS. IMPERATIVO DE POLÍTICA JUDICIÁRIA. [...]

3. Nada obstante, como imperativo de política judiciária — haja vista o significativo número de ações que já tramitaram e ainda tramitam nas instâncias ordinárias, bem como o relevante interesse social em causa —, o Plenário decidiu, por maioria, que o marco temporal da competência da Justiça trabalhista é o advento da EC 45/04. Emenda que explicitou a competência da Justiça Laboral na matéria em apreço.

4. A nova orientação alcança os processos em trâmite pela Justiça comum estadual, desde que pendentes de julgamento de mérito. É dizer: as ações que tramitam perante a Justiça comum dos Estados, com sentença de mérito anterior à promulgação da EC 45/04, lá continuam até o trânsito em julgado e correspondente execução. Quanto àquelas cujo mérito ainda não foi apreciado, hão de ser remetidas à Justiça do Trabalho, no estado em que se encontram, com total aproveitamento dos atos praticados até então. A medida se impõe, em razão das características que distinguem a Justiça comum estadual e a Justiça do Trabalho, cujos sistemas recursais, órgãos e instâncias não guardam exata correlação.

5. O Supremo Tribunal Federal, guardião-mor da Constituição Republicana, pode e deve, em prol da segurança jurídica, atribuir eficácia prospectiva às suas decisões, com a delimitação precisa dos respectivos efeitos, toda vez que proceder a revisões de jurisprudência definidora de competência *ex ratione materiae*. O escopo é preservar os jurisdicionados de alterações jurisprudenciais que ocorram sem mudança formal do Magno Texto. [...]”. [grifos nossos]

⁵⁰ MS 26602 / DF, Rel. Min. EROS GRAU, DJe 17-10-2008. “EMENTA: CONSTITUCIONAL. ELEITORAL. MANDADO DE SEGURANÇA. FIDELIDADE PARTIDÁRIA. DESFILIAÇÃO. PERDA DE MANDATO. ARTS. 14, § 3º, V E 55, I A VI DA CONSTITUIÇÃO. CONHECIMENTO DO MANDADO DE SEGURANÇA, RESSALVADO ENTENDIMENTO DO RELATOR. SUBSTITUIÇÃO DO DEPUTADO FEDERAL QUE MUDA DE PARTIDO PELO SUPLENTE DA LEGENDA ANTERIOR. ATO DO PRESIDENTE DA CÂMARA QUE NEGOU POSSE AOS SUPLENTE. CONSULTA, AO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL, QUE DECIDIU PELA MANUTENÇÃO DAS VAGAS OBTIDAS PELO SISTEMA PROPORCIONAL EM FAVOR DOS PARTIDOS POLÍTICOS E COLIGAÇÕES. ALTERAÇÃO DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. MARCO TEMPORAL A PARTIR DO QUAL A FIDELIDADE PARTIDÁRIA DEVE SER OBSERVADA [27.3.07]. EXCEÇÕES DEFINIDAS E EXAMINADAS PELO TRIBUNAL SUPERIOR ELEITORAL. DESFILIAÇÃO OCORRIDA ANTES DA RESPOSTA À CONSULTA AO TSE. ORDEM DENEGADA.”

⁵¹ Ideia trazida por PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. 13. ed. Rio Grande do Sul: Livraria do Advogado, 2008. p. 495-496.

beneficentes configura cerceamento do direito à liberdade e dignidade, por tratamento desigual perante a lei, por fazer com que aqueles que lucram muito pouco ou quase nada destinem o que têm para o fisco.

Ao fim e ao cabo, transparece de todo o exposto, há argumentos para ambos os lados. Apesar de parecer mais escorregia a corrente que advoga contra a desarrazoada decisão do Supremo, não se pode negar a necessidade de cobrança da COFINS, que, como se constatou acima, é de primordial importância para aqueles que dependem da Seguridade Social e seu trinômio: assistência, previdência e saúde. O que se persegue, como visto, é a observância e aplicação razoável de outros princípios e valores que integram a ordem social.

Se assim é – e assim é – apresentada a realidade da COFINS no País e a sua problemática pretoriana com críticas e contra-argumentos ao *venire contra iudicatum proprium*, acredita-se que, a partir desses elementos expostos, possa o leitor aguçar o seu espírito crítico e tirar suas próprias conclusões, pois, mesmo que não sejam as defendidas no presente, sejam elas capazes de criar mais um jurista defensor da causa.

Seja como for, o tema do *venire contra iudicatum proprium* exhibe, em si mesmo, uma irônica contradição.

Referências

BARROS, Wanderson Lima. Contribuições sociais à Seguridade Social. Natureza jurídica e regime jurídico aplicável. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 774, 16 ago. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=7146>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

BARROSO, Luis Roberto. Modulação dos efeitos temporais de decisão que altera jurisprudência consolidada. Quórum de deliberação. Disponível em: <www.oab.org.br/arquivos/pdf/Geral/Cofins.pdf>. Acesso em: 14 jan. 2010.

BASTOS, José Umberto Braccini. A anatomia da patologia da não-cumulatividade das contribuições sociais (PIS/COFINS). Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=200837>. Acesso em: 12 jan. 2010.

BERGAMINI, Adolpho. A Súmula 276 e o conflito interno da Justiça: o relato das agruras de um humilde frente ao entrevero Judiciário x Judiciário. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 8, n. 359, 1 jul. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5409>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

CUNHA, Sérgio Pimentel Borges. FARO, Maurício Pereira. Princípio da confiança legítima e a modulação da COFINS. *Revista Brasileira de Direito Tributário*, ANO 2, n. 10, set./out. 2008.

FRANCISCO, José Antonio. COFINS: isenção das sociedades civis. Uma nova abordagem. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 9, n. 533, 22 dez. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6077>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

HARADA, Kiyoshi. Cofins de profissionais liberais. Um novo enfoque. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1050, 17 maio 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8413>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

_____. Cofins de sociedades profissionais. Prevalência da isenção. *Jus Navigandi*, Teresina, ano 10, n. 1092, 28 jun. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8572>>. Acesso em: 30 dez. 2009.

HORVATH JR., Miguel. *Direito previdenciário*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005.

LEAL, Victor Nunes. Passado e futuro da 'Súmula do STF'. *Revista dos Tribunais*, n. 553, 1981.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MARTINS, Sergio Pinto. *Direito da seguridade social*. 23. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. v. 2 e 4.