

▪ REVISTA ▪

**DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS**

Ano VI – Nº 37 – Maio-Jun de 2004

**Repositório Autorizado de Jurisprudência**

- Supremo Tribunal Federal - Nº 29/2000
- Superior Tribunal de Justiça - Nº 42/99
- Tribunal Regional Federal 1ª Região - Nº 21/2001

**Diretores**

Elton José Donato  
Milton Terra Machado  
Hebe Bonazzola Ribeiro  
Geraldo Bemfica Teixeira

**Editora-Chefe**

Melissa Folmann

**Conselho Editorial**

Alfredo Pereira Macedo – Aristeu Gil Alves – Armando Farah – Celso Luiz Bernardon – César Arlei Paludo  
Daimar Paulo Somm – Dilson Gerent – Domiciano José da Cunha – José Mörschbacher – Luciano Lemos Spader  
Paulo de Mello Aleixo – Paulo de Vasconcelos Chaves – Waldir Luiz Becker – Walter Diab – Zulmar Neves

**Colaboradores**

Adelino O. Soares – Adhemar Ferreira Maciel – Alan Martins – Alcides Jorge Costa – Alex Nunes de Figueiredo – Alexandre Bleggi Araujo  
Alexandre Mussol Moreira – Américo Bedê Freire Júnior – André Luiz Carvalho Estrella – André Santos Zanon – Antonio Marçal B. Figueiredo  
Antonio Souza Prudente – Arnenio de Oliveira dos Santos – Arnaldo Süsskind – Arnoldo Wald – Carlos Alberto Del Papa Rossi  
Carlos Eduardo dos Reis – Carlos Henrique da Fonseca – Carlos Velloso – Célio Armando Janczeski – Cheryl Berno  
Cláudio Dreyves José de Siqueira – Cleiton Sacoman – Dalton Luiz Dallazem – Dâmares Ferreira – Daniel Carnio Costa  
Daniela Ribeiro de Gusmão – Dejalma de Campos – Dolizete Fátima Michelin – Ederson Garin Porto – Edgar N. Engel Neto  
Edilson Jair Casagrande – Eduardo Amorim de Lima – Eduardo Bornia – Eduardo Domingos Bottallo – Eduardo Marchetto – Elena Pacita Lois Garrido  
Eliana Calmon – Énio Ávila Correia – Eric M. de Castro e Silva – Evandro A. S. Grili – Fábio Bittencourt da Rosa – Fabio Luiz de Oliveira Bezerra  
Fábio Stefani – Fernando da Fonseca Gajardoni – Fernando Rister De Sousa Lima – Flavio Puig – Fredie Didier Júnior – Gabriel Pinós Sturts  
Geraldo Brinckmann – Gervásio Recktervald – Gilberto Etchaluz Villela – Gildo Dalto Júnior – Gonçalo Bonet Allage – Guajará J. Oliveira  
Gustavo Nygaard – Gustavo Saad Diniz Helder Martínez Dal Col – Henry Gonçalves Lummertz – Heron Arzua – Horácio Villen Neto  
Hugo de Brito Machado – Hugo de Brito Machado Segundo – Humberto Ávila – Humberto Theodoro Júnior – Icaro Silva Pedroso  
Igor da Silva Régo – Ivan Cesar Moretti – James Marins – João Bellini Júnior – José Augusto Delgado – José Eduardo Sabo Paes  
José Eduardo Soares de Melo – José Levi Mello do Amaral Jr. – José Orlando Rocha de Carvalho – José Renato Gaziero Cella  
José Vilaço da Silva – Julio de Castilhos Ferreira – Leandro Bittencourt Adlers – Leandro Marins de Souza – Leandro Paulsen  
Leomar Weyerbacher – Leonardo Zehuri Tovar – Lisandre Borges Fortes da Costa Figueira – Lucia Valle Figueiredo  
Luís Antônio Licks Missel Machado – Luís Augusto da Silva Gomes – Luis Eduardo Schoueri – Luiz Fernando Maia  
Luiz Gustavo Santana de Carvalho – Luiz Henrique Pinheiro Bittencourt – Manuel de Freitas Cavalcante Júnior – Marcelo André Pierdoná  
Marcelo Carlin – Marcelo De Nardi – Marcelo Machado Bertoluci – Marcelo Mazon Malaquias – Marclio Toscano Franca Filho  
Marco Antonio Piazza Pfitscher – Marco Aurélio Greco – Marco Túlio de Rose – Margere Rosa de Oliveira – Maria do Carmo Puccini Caminha  
Mauro Roberto Gomes de Mattos – Matias Angelo Gonzaga – Michele Oliveira Teixeira – Misabel de Abreu Machado Derzi  
Napoleão Nunes Mala Filho – Nelson Luiz Pinto – Omar Augusto Leite Melo – Osiris de Azevedo Lopes Filho – Osmar Tognoio  
Paulo de Barros Carvalho – Paulo de Mello Aleixo – Paulo Olimpio Gomes de Souza – Paulo Roberto Coimbra Silva  
Paulo Valério Dal Pai Moraes – Rafael Pandolfo – Regiane Binhara Esturillo – Renata Schmidt Cardoso – Renato Scalco Isquierdo  
René Bergmann Ávila – René Izoldi Ávila – Ricardo Conceição Souza – Ricardo Mariz de Oliveira – Ricardo Sordi Marchi  
Roberto Catalano Botelho Ferraz – Roberto Wagner Lima Nogueira – Rodrigo de Andrade M. Fernandes – Rodrigo Petry  
Rogério Dantas Mattos – Rogério Lima – Rogério Pires da Silva – Roque Antonio Carrazza – Roque Joaquim Volkweis  
Rubens Miranda de Carvalho – Sacha Calmon Navarro Coelho – Sidney Stahl – Sílvia Maria Benedetti Teixeira – Sílvia Dobrowolski  
Soares Feitosa – Tatiana Maria Mello de Lima – Vanessa Minotti – Vanir Perin – Victor Humberto Maizman – Walter Godoy

Uma publicação da Editora Síntese pertencente à IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda. e IET – Instituto de Estudos Tributários

Publicação bimestral de doutrina, jurisprudência e outros assuntos tributários.

Todos os direitos reservados. Proibida a reprodução parcial ou total, sem consentimento expresso dos editores. Os conceitos emitidos em trabalhos assinados são de responsabilidade de seus autores. Os originais não serão devolvidos, mesmo não publicados. Os artigos são divulgados no idioma original ou traduzidos.

Os acórdãos selecionados para esta Revista correspondem, na íntegra, às cópias obtidas nas secretarias dos respectivos tribunais.

Distribuída em todo o território nacional.

Editoração Eletrônica: Editora Síntese

Tiragem: 5.000 exemplares

Capa: Andrea Paiva Nunes

Artigos para possível publicação poderão ser enviados para o endereço [ret@sintese.com](mailto:ret@sintese.com)

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS –

Porto Alegre: v.1, n.1, mai./jun., 1998

Publicação periódica  
Bimestral

v. 7, n. 37, Maio/Jun. 2004

ISSN 1519-1850

1. Direito tributário – Brasil  
2. Jurisprudência – periódico

CDU: 349.9(05)  
CDD: 340

(Bibliotecária responsável: Helena Maria Maciel CRB 10/851)

Uma co-edição de:

Editora Síntese

IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas Ltda.

R. Antonio Nagib Ibrahim, 350 – Água Branca –  
05036-060 – São Paulo – SP  
Caixa Postal 60036 – 05033-970

Telefones para Contatos

Cobrança: São Paulo e grande São Paulo (11) 3613.5222  
Demais Localidades 0800.782717

SAC e Suporte Técnico: São Paulo e grande São Paulo (11) 3613.3900  
Demais Localidades 0800.783900

Renovação: Grande São Paulo (11) 3613.3888  
Demais Localidades 0800.783900

INTERNET: [www.sintasa.com](http://www.sintasa.com)

IET - Instituto de Estudos Tributários

R. Dona Laura, 585

90430-091 – Porto Alegre-RS

Fone: (51) 3335.1099 / Fax: (51) 3331.9909

[planimec@pro.via-rs.com.br](mailto:planimec@pro.via-rs.com.br)

## Sumário

### Doutrinas

1. O Término do Processo Administrativo Tributário e a Denúncia Criminal face ao Sistema Constitucional Brasileiro e Recente Entendimento do Supremo Tribunal Federal  
*Luiz Henrique Pinheiro Bittencourt* ..... 5
2. Isenção da COFINS para Empresas Prestadoras de Serviços – Alcance da Súmula nº 276 do STJ  
*José Renato Gaziero Cella* ..... 11
3. CPMF. Uso de Informações Fiscais da CPMF. Cabimento de Tributo com Finalidade Fiscalizadora? Prestação de Informações por Terceiros sobre Situação Econômica do Contribuinte (Operadoras de Cartões de Crédito e Similares). Regime de Troca de Informações entre Administrações Tributárias  
*Humberto Ávila* ..... 118
4. Tributação dos Intangíveis  
*Marco Aurélio Greco* ..... 130
5. *Royalties* e Assistência Técnica ao Exterior – Exigência da CIDE  
*Luís Eduardo Schoueri* ..... 144

### Jurisprudência Judicial

1. Supremo Tribunal Federal ..... 16
2. Superior Tribunal de Justiça ..... 21
3. Tribunal Regional Federal da 1ª Região ..... 39
4. Tribunal Regional Federal da 2ª Região ..... 47
5. Tribunal Regional Federal da 4ª Região ..... 50
6. Tribunal Regional Federal da 5ª Região ..... 55
7. Tribunal de Justiça do Rio de Janeiro ..... 59
8. Tribunal de Justiça do Paraná ..... 63
9. Tribunal de Justiça de Minas Gerais ..... 67
10. Tribunal de Justiça de Goiás ..... 71
11. Tribunal de Alçada Civil de São Paulo (1º) ..... 75
12. Ementário da Jurisprudência Judicial ..... 78

### Jurisprudência Administrativa

1. 1º Conselho de Contribuintes (Ementário) ..... 101
2. 2º Conselho de Contribuintes (Ementário) ..... 105
3. 3º Conselho de Contribuintes (Ementário) ..... 108

## **Sentenças e Despachos**

1. Mandado de Segurança. IPVA. Aeronaves que não mais Pertencem à Impetrante. Concessão da Liminar. Suspensão da cobrança (Despacho) ..... 111
2. *Royalties*. Remessa para o Exterior. Incidência da CIDE sobre as Remessas. Inconstitucionalidade. MS concedido para suspensão da exigibilidade e impedir a compensação do valor indevidamente pago (Sentença) ..... 112

## **Assunto Especial**

1. XII Simpósio do IET
  - I – Palestra: Uso de Informações Fiscais da CPME Cabimento de Tributo com Finalidade Fiscalizadora? Prestação de Informações por Terceiros sobre Situação Econômica do Contribuinte (Operadoras de Cartões de Crédito e Similares). Regime de Troca de Informações entre Administrações Tributárias.  
*Humberto Ávila* ..... 118
  - II – Palestra: Tributação dos Intangíveis  
*Marco Aurélio Greco* ..... 130
  - III – Palestra: Exigências da CIDE sobre *Royalties* e Assistência Técnica ao Exterior  
*Luís Eduardo Schoueri* ..... 144

- Índice Alfabético e Remissivo** ..... 163

## **Isenção da COFINS para Empresas Prestadoras de Serviços – Alcance da Súmula nº 276 do STJ**

**José Renato Gaziero Cella**

*Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), Professor de Filosofia Jurídica e de Introdução ao Estudo do Direito na Pontifícia Universidade Católica do Paraná (PUC/PR), Advogado em Curitiba/PR.*

A Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), cujo teor enuncia que “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”, teve por precedentes os seguintes julgamentos: REsp 227.939/SC, REsp 260.960/RS, AgRg no REsp 297.461/PR, AgRg no REsp 422.741/MG, AgRg no REsp 422.342/RS, REsp 221.710/RJ e AgRg no REsp 226.386/PR.

Em tais acórdãos, o que se discutia era o alcance da isenção às sociedades civis que era conferida pelo art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, em que se isentavam as sociedades cuja atividade era descrita no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987, a saber:

LC 70/91:

“Art. 6º São isentas da contribuição:

(...)

II – as sociedades civis de que trata o art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987;

(...)”

DL 2.397/87 (*caput*):

“Art. 1º A partir do exercício financeiro de 1989, não incidirá o Imposto de Renda das pessoas jurídicas sobre o lucro apurado, no encerramento de cada período-base, pelas sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.”

A União Federal entendia que referida isenção somente era conferida às pessoas jurídicas que, além de terem as características acima, apuravam seu Imposto de Renda (IR) pelo sistema do lucro real, de maneira que ficariam excluídas aquelas pessoas jurídicas cujo sistema de apuração do IR fosse o do lucro presumido, haja vista que o posicionamento do Fisco era o de que, para fazer jus à isenção, as empresas deveriam se ajustar, além da descrição contida no *caput* acima transcrito do art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, também aos seus dois parágrafos.

Por essa razão, aqueles contribuintes que adotavam o método do lucro presumido se insurgiram e sustentaram, perante o Poder Judiciário, que a isenção de que tratava o art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 se aplicava às pessoas jurídicas descritas no *caput* do Decreto-Lei nº 2.397/87, independentemente do sistema de apuração de lucro adotado para efeitos do IR, seja presumido, seja real.

O STJ acatou a tese dos contribuintes e sumulou a matéria; no entanto, o alcance que se tem pretendido dar à citada Súmula nº 276 vai muito além do que comporta a sua interpretação.

À primeira vista, a afirmação de que “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”, pode levar à conclusão de que, de forma genérica e com a abstração peculiar às normas legais, o Poder Judiciário tenha assegurado a isenção de referida contribuição social para todas as pessoas jurídicas que se enquadrem nos limites do referido enunciado.

No entanto, a isenção prevista no mencionado art. 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70/91 já se encontra revogada desde 31 de março de 1997, ao teor do art. 56 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que assim estabelece:

“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.

Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.”

Ocorre que advogados têm defendido que a Súmula nº 276 do STJ reconheceu a referida isenção de forma genérica e abstrata, como se de lei se tratasse, e que, por esse motivo, nem o Fisco, e nem mesmo legislação ordinária posterior emanada do Congresso Nacional, pudesse “revogar” o que fora sedimentado pela jurisprudência.

Isso porque defendem que uma lei ordinária, como é o caso da Lei Federal nº 9.430/96, não teria força para revogar dispositivos da Lei

Complementar nº 70/91, sob o argumento de que esta seria hierarquicamente superior àquela, tese que há muito tempo foi sepultada pela doutrina.

Com efeito, desde que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES,<sup>1</sup> nos idos de 1975, tratou com profundidade do tema das leis complementares, não houve quem superasse<sup>2</sup> seus argumentos no sentido de que a distinção entre lei ordinária e lei complementar não é de escalonamento hierárquico, mas sim de distribuição de competências constitucionais no interior do processo legislativo, conforme sintetiza ANDRÉ DA COSTA RIBEIRO:<sup>3</sup>

“Segundo o jurista pernambucano, a tese de que a Constituição Federal elenca as leis complementares logo abaixo das emendas e acima das leis ordinárias<sup>4</sup> não significa necessariamente que aquelas sejam superiores a estas últimas, quer dizer simplesmente que ambas integram o processo legislativo pátrio. Quanto ao argumento de que leis complementares são superiores a leis ordinárias porque não podem ser alteradas ou revogadas por estas, respondeu afirmando que leis complementares também não podem revogar leis ordinárias porque possuem campos legislativos distintos, que não se interpenetram. Por fim, quanto à afirmação de que o *quorum* especial para aprovação de leis complementares lhes dá uma certa ‘superioridade formal’, contrapôs a tese de que o *quorum* é apenas um requisito de existência da lei complementar e não um requisito de eficácia da mesma, resumindo-se a um pressuposto procedimental de criação.”

A tese acima ganhou eco e foi acatada inclusive pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), que, em julgamento de ação declaratória de constitucionalidade – ADC 1-1/DF (DJU 16.06.1995), de que foi relator o então Ministro MOREIRA ALVES –, cujo objeto era exatamente a Lei Complementar nº 70/91, ficou assentado que a circunstância de a COFINS ter sido instituída formalmente por lei complementar não lhe confere, por si só, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no art. 195, § 4º, da Constituição Federal de 1988, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída, é materialmente ordinária, por não se tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar.

Do acórdão em referência se pode extrair o seguinte excerto:

1 Cf. BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, EDUC, 1975.

2 Mesmo aqueles que sustentavam o contrário, como por exemplo GERALDO ATALIBA (cf. ATALIBA, Geraldo. *Regime constitucional e leis nacionais federais*. *Revista de Direito Público*, São Paulo: RT, n. 53, p. 54-61, 1980), foram convencidos pelos persuasivos argumentos de JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES.

3 RIBEIRO, André da Costa. *Lei complementar tributária*. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (orgs.). *Direito tributário atual*. 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2001, p. 172.

4 Em conformidade com o art. 46 da Constituição Federal de 1967, alterada pela Emenda Constitucional nº 1/69.

“A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo administrativo observado tenha sido o de lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exija essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.”

Nesse sentido, conforme observa ROBERTO CATALANO BOTELHO FERRAZ,<sup>5</sup> o texto legislativo que não atender às exigências formais e materiais previstas no processo legislativo constitucionalmente regulado não será lei complementar, mesmo que tenha recebido esse nome. Caso não trate de tema especificamente reservado, pela Carta Magna, à lei complementar ou não tenha sido aprovada pelo *quorum* especial exigido, estar-se-á diante de uma lei ordinária, de tal forma que, embora se esteja diante de uma norma a que se denominou de lei complementar, a mesma possa ser alterada ou até mesmo revogada por meio de lei ordinária.

Vale dizer que o STJ já acenou para essa linha de interpretação exatamente no que tange ao alcance que se deve dar à interpretação de sua Súmula nº 276, conforme se depreende do acórdão proferido pela Primeira Turma no Recurso Especial nº 384.189/DF (DJU 15.12.2003), em que foi relator o Ministro HUMBERTO GOMES DE BARROS, que assim se pronunciou:

“Assim, os dispositivos da Lei Complementar nº 70/91 devem ser tidos como de lei ordinária, passíveis, portanto, de modificação por norma de igual hierarquia. Inexiste, destarte, o alegado conflito entre aquele diploma legal e a Lei nº 9.430/96 que, em seu art. 56, revogou a isenção concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada.

Desse modo, o núcleo da controvérsia da decisão impugnada gira em torno do princípio da hierarquia das leis, que é tipicamente constitucional e não dá ensejo a recurso especial. No caso, o STF, na ADC 1-1/DF, buscou extirpar as dúvidas referentes à constitucionalidade das leis ordinárias que alteraram a regulamentação da Lei Complementar nº 70/91, segundo o que, em que pese ostentar formalidade de lei complementar, referido diploma legal tem conteúdo material de lei ordinária, não exigindo o art. 195, I, da Constituição Federal a edição de lei complementar para a regulamentação das contribuições sociais por ele instituídas, bastando o processo legislativo destinado à edição de lei ordinária.

5 Cf. FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992, p. 59.

Depreende-se, assim, que a Lei nº 9.430/96, no seu art. 56, poderia alterar a hipótese de incidência do art. 6º, II, da Lei Complementar nº 70/91.”

Muito embora o recurso especial cujo acórdão está acima referido não tenha sido conhecido pelo STJ em face de que, segundo o entendimento que prevaleceu, o tema da suposta hierarquia entre lei complementar e lei ordinária deveria ter sido submetido ao exame do STF em sede de recurso extraordinário, do teor do julgado se pode inferir que o posicionamento da Primeira Turma do STJ não pode ser outro senão o do que está sendo defendido neste artigo.

Portanto, a isenção da COFINS de que trata a Súmula nº 276 do STJ está restrita ao período que vai até 31 de março de 1997, de maneira que as sociedades civis de profissões regulamentadas estão atualmente sujeitas à incidência de tal contribuição.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ATALIBA, Geraldo. Regime constitucional e leis nacionais federais. *Revista de Direito Público*, São Paulo: RT, n. 53, p. 54-61, 1980.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, EDUC, 1975.

FERRAZ, Roberto Catalano Botelho. *Contribuições especiais e empréstimos compulsórios: natureza e regime jurídico*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992.

RIBEIRO, André da Costa. Lei complementar tributária. In: MARINS, James; MARINS, Gláucia Vieira (orgs.). *Direito tributário atual*. 1. reimp. Curitiba: Juruá, 2001, p. 164-191.