

# **Anotações sobre a isenção da COFINS concedida pela LC nº 70/91 às sociedades cooperativas e sua revogação pelas Medidas Provisórias nº 1.858/99 e 2.158-33/01<sup>1</sup>**

*Luiz Gustavo Santana de Carvalho*

**SUMÁRIO:** 1. Da contextualização do problema. 2. O papel da lei complementar em matéria tributária. 3. Conclusão: o regime jurídico da isenção tributária concedida ao ato cooperativo.

## **1. Da contextualização do problema**

É sabido que o inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91<sup>2</sup> concedeu aos atos cooperativos uma isenção tributária da COFINS, que foi posteriormente revogada pela Medida Provisória nº 1.858/99 e pela Medida Provisória nº 2.158/01.

Desde então as sociedades cooperativas vêm buscando o reconhecimento judicial da inconstitucionalidade dessa revogação ao argumento de que, com fulcro no *princípio da hierarquia das leis*, uma lei ordinária não pode revogar determinação contida em lei complementar, pelo que seria ilegítima a revogação perpetrada pelas referidas MP's.

Ocorre que, ao julgar matéria semelhante – a constitucionalidade da revogação, pela Lei Ordinária nº 9.430/96, da isenção da COFINS concedida pelo inciso II do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91<sup>3</sup> às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada –, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL decidiu que a LC nº 70/91 é materialmente ordinária, daí porque pode validamente ser alterada por lei ordinária ou medida provisória (RE nº 377.457/PR e nº 381.964/MG).

Diante disto e por tais fundamentos, os Tribunais Regionais Federais vêm decidindo que não há qualquer vício na revogação aqui tratada; da COFINS sobre os atos cooperativos, instituída

---

<sup>1</sup> CARVALHO, L. G. S. *Anotações sobre a isenção da COFINS concedida pela LC nº 70/91 às sociedades cooperativas e sua revogação pelas Medidas Provisórias nº 1.858/99 e 2.158-33/01*. In Revista Tributária e de Finanças Públicas, ano 19, vol. 97, mar-abr/2011. São Paulo: RT e ABDT, p. 173-183, 2011. (ISSN 1518-2711)

<sup>2</sup> “Art. 6º São isentas da contribuição: I - as sociedades cooperativas que observarem ao disposto na legislação específica, quanto aos atos cooperativos próprios de suas finalidades; (...)”

<sup>3</sup> “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; (...)”

pelo inciso I do art. 6º da Lei Complementar 70/91, posteriormente revogada pela Medida Provisória nº 1.858/99 e pela Medida Provisória nº 2.158/01, *in verbis*:

*TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS. COOPERATIVA. REVOGAÇÃO DO ART. 6º DA LC 70/91 PELO ART. 23, II, "A", DA MP 1.859-6/99. 1. A regra constante do art. 6º, inciso I, da LC 70/91 foi revogada pelo art. 23, II, "a", da MP 1.858-6/99, uma vez que se trata de mera regra isentiva e, portanto, **materialmente ordinária** (art. 150, § 6º, da CF/88), razão pela qual **pode ser alterada por lei ordinária ou medida provisória**. (...) (AMS 199938000358213, JUIZ FEDERAL CLEBERSON JOSÉ ROCHA (CONV.), **TRF1** - OITAVA TURMA, 15/10/2010)*

.....

*TRIBUTÁRIO. COFINS. COOPERATIVA. LC 70/91. MP 1.858/99. CONSTITUCIONALIDADE. TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS COOPERATIVAS. NORMA DE EFICÁCIA LIMITADA. INEXISTÊNCIA DE AFRONTA AO ART. 246 DA CF/88. INSTITUTO DA ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. LEGALIDADE. ARTIGO 30 DA LEI Nº 10.833/03. As Leis Complementares nºs 7/70 e 70/91 só são leis complementares sob o aspecto formal, enquanto que, **substancialmente, são leis ordinárias, de modo que a matéria por elas regulada pode ser alterada por lei ordinária ou por medida provisória**. Precedentes: ADC nº 1-1/DF e ADIN nº 1417/DF. Não é inconstitucional o artigo 23, II, "a", da Medida Provisória nº 1.858/99 (atual artigo 93, II, "a", da MP nº 2.158/2001), que revogou o benefício da isenção concedido pela LC 70/91 aos atos cooperativos próprios. A medida provisória, nos termos do artigo 62, § 1º, III, da CRFB, é espécie normativa infraconstitucional autônoma cuja eficácia é a mesma da lei ordinária. Embora a CRFB tenha autorizado tratamento diferenciado em favor das sociedades cooperativas, não se pode afirmar que a atual opção legislativa em tributar quaisquer espécies de atos cooperativos viole esta orientação constitucional, uma vez que esta regra de tratamento depende da edição de lei que regulamenta a norma, que é de eficácia limitada, sobre o tema. Ao revogar a isenção da COFINS quanto aos atos cooperativos próprios,*

concedeu a Medida Provisória nº 1.858/99, em seu artigo 15 (atual Medida Provisória nº 2.158/2001, artigo 15), novo benefício, permitindo a exclusão das receitas ali elencadas da base de cálculo do tributo, previsão que não se revela discriminatória, porquanto tem por destinatários todas as sociedades cooperativas que venham a praticar os atos ali previstos. (...) (AMS 200451010020485, Desembargador Federal ALBERTO NOGUEIRA, **TRF2** - QUARTA TURMA ESPECIALIZADA, 18/02/2009)

.....

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. LEI 9718/98. BASE DE CÁLCULO. DECLARADA INCONSTITUCIONAL. SOCIEDADE COOPERATIVA. LEI Nº 5.764/71, MP Nº 1.858-6/99, REEDIÇÕES, E MP Nº 2.158-35/01. INCIDÊNCIA FISCAL. DISTINÇÃO ENTRE ATOS COOPERATIVOS PRÓPRIOS E IMPRÓPRIOS. ARTIGO 30 DA LEI Nº 10.833/03. RETENÇÃO NA FONTE. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE. (...) O inciso I do artigo 6º da LC nº 70/91, no que previa a isenção da COFINS a sociedades cooperativas, é **norma apenas formalmente complementar e, pois, passível de revogação por lei ordinária, ou, como ocorrido no caso concreto, por medidas provisórias**, a última delas (MP nº 2.158-35/01) pendente de conversão, mas eficaz nos termos do artigo 2º da EC nº 32/01, não se tendo comprovado incompatibilidade da respectiva edição com o disposto nos artigos 62 e 246 da Carta Federal. A Lei nº 5.764/71 não foi recepcionada como lei complementar, para efeito do artigo 146, III, "c", da Constituição Federal: o "adequado tratamento tributário", previsto em favor de atos cooperativos, exige ação legislativa, e não corresponde, necessariamente, à isenção. (...) (AMS 200061190227814, JUIZ RUBENS CALIXTO, **TRF3** - QUARTA TURMA, 22/11/2010)

.....

EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. NULIDADE DA CDA. NÃO CONFIGURAÇÃO. CONSTITUCIONAL. PIS. COFINS. COOPERATIVA DE TRABALHO. DISTINÇÃO ENTRE ATOS COOPERATIVOS E NÃO-COOPERATIVOS. MEDIDA PROVISÓRIA

N.º 1.858-7/99 E REEDIÇÕES. LEI N.º 9.718/98. BASE DE CÁLCULO. VALORES RELATIVOS À INTERMEDIÇÃO DE FRETES REPASSADOS AOS COOPERADOS. INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES. (...) 5. Consoante já decidiu esta Corte por ocasião do Incidente de Inconstitucionalidade na AMS n.º 1999.70.05.003502-0/PR, não há qualquer ilegalidade ou inconstitucionalidade nas alterações promovidas pela Medida Provisória n.º 1.858/99, as quais reduziram o benefício fiscal concedido às cooperativas, visto que a Constituição Federal, ao estabelecer, em seu art. 146, inciso III, que cabe à lei complementar dispor sobre o adequado tratamento tributário a ser dispensado ao ato cooperativo, não estabeleceu qualquer direito a imunidade ou isenção sobre as contribuições devidas à Seguridade Social pelas sociedades cooperativas, podendo, enquanto não elaborado dito regramento, uma lei instituidora de isenção ser revogada por outra com suporte no juízo de conveniência e oportunidade da administração tributária. (AC 200871110004799, OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, **TRF4** - SEGUNDA TURMA, 26/05/2010)

.....

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS. COFINS. CSLL. SOCIEDADE COOPERATIVA. RETENÇÃO NA FONTE INSTITUÍDA PELA LEI 10.833/03. LEGALIDADE. NÃO INCIDÊNCIA DAS EXAÇÕES APENAS SOBRE OS ATOS COOPERATIVOS. (...) 3. O egrégio Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC nº 01-DF, declarou que a Lei Complementar nº 70/91 tem, materialmente, a natureza de lei ordinária. 4. É possível, portanto, a revogação da isenção outorgada em favor das sociedades cooperativas, prevista naquele diploma legal (LC 70/91), através de Medida Provisória, espécie normativa que vige com força de Lei (CF, art. 62). Precedentes deste egrégio TRF. (...) (AMS 200481000070519, Desembargador Federal Geraldo Apoliano, **TRF5** - Terceira Turma, 12/03/2010)

(grifos nossos)

Atualmente, este tema aguarda julgamento no SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, que já reconheceu a repercussão geral da controvérsia sobre a constitucionalidade das alterações

introduzidas pela Medida Provisória nº 1.858/99 no que se refere à revogação da isenção da Contribuição para o PIS e COFINS concedida pela Lei Complementar nº 70/91 (inciso I do art. 6º) às sociedades cooperativas, *in verbis*:

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. COOPERATIVAS. MP N. 1.858/99. ATOS COOPERATIVOS. REPERCUSSÃO GERAL. EXISTÊNCIA. A questão posta nos autos --- constitucionalidade das alterações introduzidas pela Medida Provisória n. 1.858/99, que revogou a isenção da Contribuição para o PIS e COFINS concedida pela Lei Complementar n. 70/91 às sociedades cooperativas --- ultrapassa os interesses subjetivos da causa. Repercussão Geral reconhecida.*

*(STF, RE 598085 RG, Relator: Min. EROS GRAU, julgado em 01/08/2009, DJe-157 DIVULG 20-08-2009 PUBLIC 21-08-2009 EMENT VOL-02370-09 PP-01986)*

A grande dúvida está em saber se o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL decidirá o caso diversamente ou se seguirá a mesma linha do que decidiu no RE nº 377.457/PR e no RE nº 381.964/MG, quando se pronunciou no sentido de que a LC nº 70/91 pode ser validamente alterada por lei ordinária ou medida provisória porque é materialmente ordinária.

## **2. O papel da lei complementar em matéria tributária**

Se é verdade que o direito positivo, tomado como um conjunto de normas jurídicas, possui uma condição sistêmica mínima que tende à perfeição, livre de antinomias e incoerências, é preciso investigar o tema aqui proposto (ou qualquer outro problema jurídico) olhando-se para o todo do sistema do direito positivo, e não para enunciados isoladamente considerados, percebendo as relações de *hierarquia/subordinação* (fundamentação e derivação) e *coordenação* que as normas jurídicas estabelecem entre si, posto que a fria e simples leitura de um único dispositivo (enunciado), não raramente, se mostra insuficiente para a correta e completa solução das controvérsias jurídicas.

É com base em tais premissas que se deve buscar construir o sentido da norma que decorre do enunciado lançado no inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988<sup>4</sup>, que atribui à Lei Complementar a tarefa de “*estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*” (sic), percebendo a importância de esclarecer o exato papel do legislador complementar nessa disciplina e fixando os limites de sua atividade à luz de uma interpretação sistêmica dos enunciados constitucionais, tal qual recomenda RENATO LOPES BECHO<sup>5</sup>, *in verbis*:

*“A análise sistemática do texto constitucional tem o valor de demonstrar que a norma reconhecedora da necessidade de elaboração de uma legislação reguladora do tratamento tributário dado às cooperativas (art. 146, III, c) não pode ser vista isoladamente, mas inserida numa sistemática de normas de apoio a tais associações. Essas são várias, como vimos no capítulo 5, item 5.3.”*

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>6</sup>, a doutrina clássica (tradicional) sempre enxergou a função tríplice da lei complementar a partir de uma interpretação literal do que fixava o § 1º do art. 19 da Constituição de 1967<sup>7</sup>, o que teria ficado ainda mais evidente com o advento da Constituição de 1988 (art. 146<sup>8</sup>). O autor esclarece ainda que, contra isto, se opõe a doutrina mais moderna, que refuta tal interpretação literal, ainda que o legislador constituinte originário de 1988 tenha “chancelado” a posição da doutrina clássica. Segundo ele, para essa corrente mais moderna, numa visão mais sistêmica, a lei complementar tem sempre a única função de dispor sobre conflitos de competência – prevenindo-os ou solucionando-os –, seja (i) regulando as limitações constitucionais ao poder de tributar, seja (ii) estabelecendo *normas gerais* em matéria tributária, mas sempre servindo de mecanismo de ajuste da produção legislativa ordinária.

---

<sup>4</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (...)”

<sup>5</sup> BECHO, Renato Lopes. *Tributação das Cooperativas*. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Dialética, 1999, p. 148.

<sup>6</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

<sup>7</sup> “Art 19 - Compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios arrecadar: (...)§ 1º - Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder tributário. (...)”

<sup>8</sup> “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)”

Seja como for, a solução da controvérsia sobre a revogação da isenção (da COFINS) concedida ao ato cooperativo difere daquela controvérsia sobre a revogação da isenção (da COFINS) concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, porque as respectivas normas jurídicas possuem diferentes fundamentos de validade.

Por força do que dispõe o inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988, cabe ao legislador complementar disciplinar temas que interessam a todos os entes tributantes simultaneamente, cuja observância é, por esta razão, obrigatória por todos eles, visando a preservar “*a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional*”<sup>9</sup>. É essa a hipótese de fixação de normas gerais em matéria tributária, que tem como característica a generalidade dos destinatários.

De um lado, por força do que dispõe as alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 146 da Constituição Federal de 1988, cabe ao legislador complementar instituir normas gerais para disciplinar questões afetas à RMI<sup>10</sup> (definição e espécies dos tributos, fatos geradores, bases de cálculo, obrigação tributária, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários), sem que ali lhe tenha sido fixada a competência legislativa para a instituição e/ou revogação de isenções tributárias.

De outro lado, por força do que dispõe a alínea “c” desse mesmo dispositivo constitucional juntamente com o § 2º do art. 174 da Constituição de 1988<sup>11</sup>, o legislador complementar deve estabelecer normas tributárias gerais que tratem do ato cooperativo, de forma diferenciada, apoiando-o e estimulando-o. Portanto, as normas veiculadas em lei complementar que tratam da tributação do ato cooperativo – inclusive quanto à a instituição e/ou revogação de isenções tributárias – buscam fundamento de validade na alínea “c” do mesmo inciso e no § 2º do art. 174 da Constituição de 1988.

Com isto, pode-se afirmar que as duas citadas hipóteses de isenção tributária (das sociedades civis e dos atos cooperativos) possuem regimes jurídicos diferenciados, daí porque não podem receber a mesma solução jurídica.

---

<sup>9</sup> Vide REXT nº 560.626-1/RS.

<sup>10</sup> Regra-matriz de incidência tributária

<sup>11</sup> “Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...) § 2º - A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo. (...)”

A questão posta, portanto, não diz respeito à *hierarquia das normas*, tal qual muitas sociedades cooperativas vêm defendendo em juízo. Em verdade, se trata de um problema de competência legislativa, cuja observância constitui pressuposto de *validade*<sup>12</sup> das normas jurídicas.

No exercício das competências tributárias, por exemplo, não há *hierarquia* entre as leis ordinárias de cada um dos entes tributantes. A relação que elas estabelecem entre si é de *coordenação*, e não de *hierarquia*. Uma determinada lei ordinária da União não é superior à uma lei ordinária estadual ou municipal. Elas coexistem no sistema do direito positivo, produzindo efeitos dentro da parcela de poder atribuída pelo Texto Constitucional, ou seja, dentro da competência tributária de cada ente político.

Do mesmo modo, em matéria tributária, não há *hierarquia* entre as leis complementares e as leis ordinárias. De um lado, a Constituição outorgou poder ao legislador ordinário para o exercício da competência tributária. Mas, de outro lado, ao legislador complementar foi outorgado o poder para estabelecer *normas gerais* sobre os aspectos da RMI, e também para dispor sobre a tributação do ato cooperativo e o tratamento jurídico diferenciado e favorecido para as ME's e EPP's.

O legislador complementar não pode tratar de assuntos reservados ao legislador ordinário. No entanto, se isto ocorrer, não haverá um vício. Há que se analisar a materialidade do conteúdo tratado, interpretando-a conforme a Constituição Federal. Isto porque, nesta hipótese, não há um vício no processo legislativo decorrente da inobservância de algum requisito formal. O que há é a prática de atos e *quorum* além dos exigidos. Muda-se apenas o “nome” do diploma legal, mas os requisitos mínimos para a sua produção são observados.

Isto significa dizer que, se é verdade que a lei complementar não pode disciplinar tema reservado à lei ordinária, quando o faz se submete, necessariamente, ao regime jurídico das leis ordinárias, inclusive no que diz respeito à revogação de eventuais isenções concedidas.

Todavia, o inverso não é verdadeiro. O legislador ordinário não pode tratar de assuntos reservados ao legislador complementar. E se isto ocorrer, haverá aí um vício irreparável. Não há como “salvar” o diploma normativo, não se pode falar em interpretação conforme a

---

<sup>12</sup> A *validade* aqui é tomada na concepção de KELSEN, como a relação de *pertinencialidade* entre a norma jurídica e o sistema de referência (sistema do direito positivo, no caso). Norma válida é aquela produzida em conformidade com as regras de competência e procedimento previamente estabelecidas pelo próprio sistema jurídico para a criação de novas normas.



Constituição e nem se pode falar em lei ordinária materialmente complementar, por conta do *quorum* mínimo exigido no processo legislativo em questão.

### **3. Conclusão: o regime jurídico da isenção tributária concedida ao ato cooperativo**

De modo geral, a isenção tributária não está relacionada com os critérios da RMI. Por isto, a sua instituição e/ou revogação não exige disciplina em lei complementar, haja vista que não fora mencionada nas alíneas “a” e “b” do inciso III do art. 146 da Constituição de 1988. E também a jurisprudência<sup>13</sup> vem se consolidando nesse sentido.

Desse modo, a disciplina desse tema está reservada ao legislador ordinário, no exercício da competência tributária repartida entre os entes tributantes, inclusive no que diz respeito à instituição e/ou revogação das isenções. São exatamente os dispositivos constitucionais que repartem as competências tributárias (arts. 153 a 156 da Constituição de 1988) que dão fundamento de validade à produção de leis ordinárias isentivas.

Diferentemente, como já dito, a produção de normas que disciplinam a *tributação* do ato cooperativo – inclusive no que diz respeito à instituição e/ou revogação de isenções – busca fundamento de validade na combinação da alínea “c” do inciso III do art. 146 da Constituição de 1988 com o § 2º do seu art. 174.

Portanto, em relação aos atos cooperativos, os entes tributantes possuem poder para exercer sua competência tributária, observadas as regras de *tributação* veiculadas em lei complementar, sem que isso implique ofensa à *hierarquia das leis*. Dito de outro modo, pode-se afirmar que as normas jurídicas que disciplinam a *tributação* dos atos cooperativos devem ser veiculadas por meio de lei complementar, inclusive quanto à instituição e/ou revogação de isenções tributárias.

Nesse contexto, por exemplo, as normas tributárias veiculadas na Lei nº 5.764/91 foram recepcionadas na nova ordem constitucional em nível de lei complementar, tal qual ensina RENATO LOPES BECHO<sup>14</sup>, *in verbis*:

---

<sup>13</sup> Vide julgados dos TRF’s já transcritos.

<sup>14</sup> BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. 2ª edição, revista e ampliada. São Paulo: Dialética, 1999, p. 153-154.

*“A lei que rege as cooperativas brasileiras (Lei nº 5.764/91) possui normas de diferentes naturezas, como societárias e tributárias. Essa lei é de estrutura ordinária. Contudo, após a Constituição Federal de 1988, parte de suas normas, justamente as relativas à tributação, passaram a veicular matéria privativa de norma de estatura diversa, própria de lei complementar, por força do disposto no art. 146, III, c.”*

No mesmo sentido, é a doutrina de ROQUE ANTONIO CARRAZZA<sup>15</sup>, *in verbis*:

*“Evidentemente, a matéria de que a lei em questão cuida (normas gerais em matéria de legislação tributária) passou a ser privativa de lei complementar, por determinação, primeiro, do art. 19, § 1º, da Carta de 1967/69 e, agora, do art. 146 da atual Constituição. Desta forma, a Lei nacional nº 5.172/66 só poderá ser revogada ou modificada por lei formalmente complementar.”*

Nesse mesmo cenário, por exemplo, está equivocado o entendimento da Turma “C” do Projeto “Multirão Judiciário” do TRF da 3ª Região ao afirmar, no julgamento da AMS (e Reexame Necessário) nº 0000846-89.2004.4.03.6100, que a alínea “c” do inciso III do art. 146 da CF/88, que assegura tratamento tributário diferenciado às cooperativas, não configura “*óbice ou entrave ao exercício do poder tributante*” (sic), ou seja, não configura limitação ao poder de tributar, *in verbis*:

*MANDADO DE SEGURANÇA - SOCIEDADE COOPERATIVA DE TRABALHO - PIS, COFINS E CSLL - LEGITIMIDADE DA COBRANÇA E RETENÇÃO NA FONTE, LEI 10.833/2003, ARTIGOS 30 E 31 - DENEGAÇÃO DA SEGURANÇA.*

*1- Incumbe destacar-se, até como pressuposto para a compreensão da atividade estatal tributante no País, que se afigura inadmissível se deseje elevar qualquer previsão, encartada no artigo 146, CF (aí incluída, por conseguinte, a concernente à alínea "c", de seu inciso III), a óbice ou entrave ao exercício do poder de tributar.*

---

<sup>15</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26ª edição. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 570-571.

*2- Tendo fundamento na soberania do Estado o ora enfocado poder de tributar, de que gozam os quatro entes federados, rege-se o seu exercício, inquestionavelmente, no âmbito competencial fincado pelo constituinte, originário e derivado, por balizas afirmativas - equivalentes aos princípios ou dogmas tributários - e por vetores proibitivos, traduzidos na figura das imunidades tributárias, ambos os segmentos contidos dentro do gênero das "limitações ao poder de tributar", consoante rubrica que inaugura o próprio artigo 150, CF.*

(...).

### ACÓRDÃO

*Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a E. Turma "C" do Projeto Mutirão Judiciário do Egrégio Tribunal Regional Federal da Terceira Região, por unanimidade, negar provimento à apelação contribuinte e dar provimento à apelação fazendária e à remessa oficial, ressalvado entendimento, em sentido contrário, do Eminentíssimo Juiz Federal Convocado Dr. Wilson Zauhy, nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.*

*São Paulo, 12 de novembro de 2010.*

*SILVA NETO. Juiz Federal Convocado*

(grifo nosso)

Ora, a leitura casada de todos os dispositivos constitucionais que tratam de matéria tributária, no contexto sistêmico ou sistemático da Constituição de 1988, leva à conclusão inequívoca de que todas as regras constitucionais, por si só, já revelam uma limitação ao poder de tributar. A própria outorga de competência tributária já se mostra como tal, haja vista que demarca e delimita rigidamente o poder estatal de tributar, tal qual ensina PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>16</sup>, *in verbis*: “Mas é curioso refletir que toda atribuição de competência, ainda que versada em termos positivos e categóricos, importa uma limitação. (...)”

---

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2ª edição, São Paulo: Noeses, 2009, p. 311.

Assim, pode-se afirmar que somente uma lei complementar poderia ter validamente concedido a isenção tributária da COFINS aos atos cooperativos, tal qual o fez o inciso I do art. 6º da Lei Complementar nº 70/91, não se admitindo sua outorgada por meio de lei ordinária.

Do mesmo modo, toda e qualquer isenção tributária concedida aos atos cooperativos somente pode ser revogada por meio de lei formalmente complementar, não sendo válida, portanto, a revogação perpetrada pela Medida Provisória nº 1.858/99 e pela Medida Provisória nº 2.158/01, daí porque está equivocada a atual orientação dos Tribunais Regionais Federais em sentido contrário.

Assim, apesar de correto o raciocínio do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL em relação à revogação da isenção da COFINS concedida às sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, o mesmo não se pode dizer quanto à revogação da isenção tributária concedida ao ato cooperativo. A solução para esta controvérsia é diversa, devendo buscar fundamento na alínea “c” do inciso III do art. 146 juntamente com o § 2º do art. 174, ambos da Constituição de 1988.

Janeiro de 2011.

**L. Gustavo Carvalho**

[lgcarvalho@usp.br](mailto:lgcarvalho@usp.br)