

**Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP
Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em
Direito Tributário e Finanças Públicas**

Fernanda Miranda Léda

**A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO DA COFINS EM
PROL DAS SOCIEDADES CIVIS DE
PROFISSÃO REGULAMENTADA À LUZ DOS
TRIBUNAIS SUPERIORES E DA DOUTRINA**

Brasília – DF

2009

Fernanda Miranda Léda

**A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO DA COFINS EM
PROL DAS SOCIEDADES CIVIS DE
PROFISSÃO REGULAMENTADA À LUZ DOS
TRIBUNAIS SUPERIORES E DA DOUTRINA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco

Brasília – DF

2009

Fernanda Miranda Léda

**A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO DA COFINS EM
PROL DAS SOCIEDADES CIVIS DE
PROFISSÃO REGULAMENTADA À LUZ DOS
TRIBUNAIS SUPERIORES E DA DOCTRINA**

Monografia apresentada como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof. Paulo Gustavo Gonet Branco

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O objetivo deste trabalho é verificar acerca da revogação da isenção da COFINS em prol das sociedades civis de profissão regulamentada à luz dos tribunais superiores e da doutrina. Para abordagem do tema necessário foi uma análise sobre a lei complementar na Constituição e a sua relação hierárquica com a lei ordinária, através de uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial. São requisitos para existência e validade de lei complementar a matéria versada (requisito material) e sua aprovação por maioria absoluta do Congresso Nacional (requisito formal). A Lei Complementar nº 70/91 que instituiu a isenção da COFINS é formalmente complementar. Lei formalmente complementar tem status de lei ordinária e pode ser revogada por outra lei ordinária. Há leis complementares que dão validade a outros atos normativos e leis complementares que não dão validade a outros atos normativos. A relação hierárquica pressupõe que a norma inferior retire sua validade da norma superior. A lei complementar nem sempre é superior a lei ordinária federal e nem sempre a lei ordinária é inferior a lei complementar. Mas, nunca, porém, a lei ordinária é superior a lei complementar. Diante do posicionamento pacificado na Corte Suprema sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça curvou-se ao Supremo Tribunal Federal e mudou seu posicionamento sobre o tema.

Palavras-chave: COFINS. Isenção. Revogação.

ABSTRACT

The purpose of this report is to check on the revocation of the exemption from COFINS in favour of civil societies of regulated profession in the light of the tribunal higher courts and the doctrine. Necessary to approach the topic was an analysis about the supplementary law in the Constitution and its hierarchical relationship with the ordinary law, through a literature search and case law. The requirements for existence and validity of the supplementary law are the versed subject (material requirements) and its approval by an absolute majority of Congress (formal requirement). The Complementary Law n ° 70/91 that has established the exemption of COFINS is formally complementary. Law has formally complement status of ordinary law and can be revoked by another ordinary law. There are complementary laws giving validity to other legislative acts and complementary laws which do not give validity to other legislative acts. The hierarchical relationship presupposes that the standard remove lower validity of the standard higher. A supplementary law is not always superior to federal law and neither the ordinary law is always less important than complementary law. However, the ordinary law is always above the supplement law. Toward the peaceful position on the subject of the Supreme Court, the Superior Court of Justice bowed to the aforementioned Supreme Court and changed his position about the issue.

Key words: COFINS. Exemption. Revocation. Complementary law

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	6
1 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA COFINS E HISTÓRICO DA CONTROVÉRSIA.....	8
2 LEI COMPLEMENTAR NA CONSTITUIÇÃO.....	13
2.1 Requisitos de existência de e validade da lei complementar.....	13
2.2 Finalidades da Lei complementar.....	15
2.3 Conceito de lei complementar.....	16
2.4 Reação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária.....	17
2.4.1 Tese defendida por Celso Ribeiro Bastos.....	18
2.4.2 Tese defendida por Hugo de Brito Machado.....	20
2.4.3 Tese defendida por Geraldo Ataliba e Jose Souto Maior Borges.....	23
3 A JURISPRUDÊNCIA NO STJ E STF.....	29
3.1 A ação declaratória constitucionalidade nº 1-1/DF.....	29
3.2 A mudança de entendimento no Superior Tribunal de Justiça.....	30
3.3 A jurisprudência no Supremo Tribunal Federal.....	41
CONCLUSÃO.....	43
REFERÊNCIAS.....	46
ANEXO – Acórdão RE 377.477-3/Paraná.....	48

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é verificar acerca da revogação da isenção da COFINS em prol das sociedades civis de profissão regulamentada à luz dos tribunais superiores e da doutrina. Para abordagem do tema necessário se faz uma análise sobre a lei complementar na Constituição e a sua relação hierárquica com a lei ordinária.

O tema escolhido é de grande relevância teórica e prática. A controvérsia estabelecida entre fisco e contribuintes, culminou em milhares de processos no Poder Judiciário.

Quando a matéria chegou ao Superior Tribunal de Justiça, este posicionou-se em prol dos contribuintes e decidiu que lei ordinária não pode revogar lei formalmente complementar, em razão do princípio da hierarquia das normas. A matéria inclusive foi objeto de súmula.

Muitos profissionais liberais de diversas categorias, integrantes de sociedades civis de prestação de serviços profissionais, acreditaram na súmula da jurisprudência do STJ e, com fundamento nela, deixaram de pagar a COFINS e os que estavam depositando a contribuição em juízo deixaram de fazê-lo e levantaram os valores depositados.

Entretanto, tendo a controvérsia chegado ao Supremo Tribunal Federal, em razão da constitucionalidade da matéria, este posicionou-se em prol do fisco.

A divergência jurisprudencial estabelecida entre as decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal culminou num estado de insegurança jurídica.

A doutrina também não é pacífica sobre o tema. A corrente majoritária segue a orientação traçada pelo saudoso Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges. De outro lado, Hugo de Brito Machado defende a manutenção da isenção da COFINS.

Para conclusão da questão, alguns pontos polêmicos deverão ser respondidos: Quais os requisitos de existência e validade da lei complementar? Existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária? Lei ordinária pode revogar lei complementar? Lei formalmente complementar é superior a lei ordinária? A instituição da COFINS era necessária via lei complementar? A Lei complementar nº 70/91 que instituiu a COFINS tem status de lei ordinária?

Sendo assim, com o objetivo de evidenciar o problema abordado, no presente estudo faremos uma pesquisa bibliográfica e jurisprudencial.

No primeiro capítulo aborda-se sobre a instituição da COFINS e histórico da controvérsia estabelecida entre fisco e contribuintes. No segundo capítulo deste trabalho trata-se da lei complementar à luz da Constituição e da doutrina e no terceiro capítulo é demonstrada a construção jurisprudencial dentro dos Tribunais Superiores em face da controvérsia versada.

1 ASPECTOS FUNDAMENTAIS DA COFINS E HISTÓRICO DA CONTROVÉRSIA

A Lei Complementar nº 70/91, com suporte no artigo 195, I da Constituição Federal, instituiu a nova contribuição sobre o faturamento chamada de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que surgiu em substituição à extinta contribuição do FINSOCIAL.¹

O artigo 6º da Lei Complementar nº 70/91 estabeleceu isenção para as sociedades civis de que trata o artigo 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

De início, registre-se que a Lei Complementar nº 70/91, trouxe a norma de isenção nos seguintes termos:

Art. 6º. São isentas da contribuição:

I – (...)

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

O art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21.12.1987, acima referido, tem a seguinte redação:

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 prestações de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País.

Inicialmente o fato de a isenção ter sido instituída por remissão ao Decreto-Lei nº 2.397/87 acarretou interpretações por parte da Fazenda Pública no que se

¹ COFINS. Evolução legislativa. Tendo o FINSOCIAL sido recepcionado com finalidade transitória, até que o Legislativo dispusesse acerca da nova contribuição de custeio da Seguridade Social sobre o faturamento, com suporte no art. 195, I, da CF, em 1991 foi instituída, pela LC 70, a contribuição denominada COFINS, com alíquota de 2% sobre o faturamento. A COFINS, pois, sucedeu o FINSOCIAL como contribuição sobre o faturamento. A utilização de lei complementar para cuidar da matéria era desnecessária, pois só outras fontes de custeio, não previstas nos incisos do art. 195, é que exigiriam tal instrumento legislativo, nos termos do § 4º deste art. 195. (PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário*. p 500-501).

refere à restrição da isenção em função do regime de tributação adotado pela sociedade.

Dentre as inúmeras interpretações foi emitido o Parecer Normativo COSIT nº 3, de 25 de março de 1994, publicado no DOU em 28.03.1994, no sentido de restringir a isenção da COFINS ao regime de tributação previsto no artigo art. 1º, do Decreto-Lei nº 2.397, de 21.12.1987.

A interpretação restritiva adotada pela Fazenda Nacional acarretou milhares de ações judiciais, na medida em que, além dos requisitos previstos no art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397/87, acrescentou como condição para gozo da isenção o contribuinte ser optante pelo regime de tributação pelo lucro real.

A partir de então os Tribunais Regionais, começaram a se manifestar acerca da questão, sempre no sentido de reconhecer a isenção das sociedades civis que cumulativamente, apresentem os seguintes requisitos: a) seja sociedade constituída exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no Brasil; b) tenha por objetivo a prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada; e c) esteja registrada no Registro Civil das Pessoas Jurídicas.

Posteriormente, com a edição da Lei nº 9.430/96, surgiu mais discussão sobre o tema, ao passo que o artigo 56 da referida lei revogou a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços de profissão regulamentada, nos seguintes termos:

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 1.991.

Entretanto, quando a matéria chegou ao Superior Tribunal de Justiça, a egrégia corte uniformizou a jurisprudência e aprovou em 14/05/2003 a Súmula 276, com o seguinte enunciado: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas de COFINS, irrelevante o regime tributário adotado”.

A Lei nº 9.430/96 pode ser considerada como marco divisório entre dois momentos. O primeiro deles, a sociedades civis estavam amparadas pela isenção prevista pela Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1.991.

Contudo, apesar da norma de isenção não fazer qualquer restrição, a Fazenda Nacional, na tentativa de arrecadar mais, passou a dificultar o exercício do direito do contribuinte e criou, sem previsão legal, um novo critério para gozo da isenção, qual seja o regime de tributação pelo lucro real.

Nesse primeiro momento o Judiciário entendeu que o direito a isenção não estaria condicionado ao regime de tributação adotado.

Após a edição da Lei nº 9.430/96, que trouxe em seu artigo 56 a revogação da isenção da COFINS, surgiu o segundo momento, eis que as sociedades civis passaram a ingressar em juízo pleiteando a inconstitucionalidade do art. 56 da referida lei, com base do Princípio da Hierarquia das Normas.

Nesse segundo momento não mais se discute ou questiona o regime jurídico adotado pelas sociedades civis, mas se foi válida a revogação da isenção da COFINS pela Lei nº 9.430/96, vez que a lei que instituiu a isenção é uma Lei Complementar e sua lei revogadora é uma Lei Ordinária.

Importante ressaltar que em 08/10/2003 houve o reexame da Súmula 276 pela Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, decidindo, por maioria absoluta, manter incólume o texto sumulado. Tal entendimento ficou assentado no julgamento do AgRG no REsp 382.736-SC, Relator originário Ministro Castro Meira, Relator para acórdão Ministro Peçanha Martins, que recebeu a seguinte ementa²:

AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. COFINS. SOCIEDADE CIVIL. ESCRITÓRIO DE ADVOCACIA. ISENÇÃO. LC 70/91.

1. A isenção tributária concedida por Lei Complementar só pode ser revogada por lei de igual natureza e não por lei ordinária.
2. Agravo regimental improvido.

A Fazenda Nacional, não satisfeita com o entendimento do Superior Tribunal de Justiça levou a matéria até o Supremo Tribunal Federal através da Reclamação nº 2.475-0, sob a alegação de que a manutenção da decisão do STJ, no julgamento do AgRg no REsp 429.610/MG, DJ 29/09/2003, ofenderia a autoridade da decisão proferida pelo STF no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1/DF, que declarou a constitucionalidade de vários artigos e expressões da LC

² Ver Informativo n. 0187. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11/11/2008.

70/91, instituidora da COFINS e considerou ser a referida lei materialmente ordinária e apenas formalmente complementar.

Inicialmente a Fazenda Nacional não logrou êxito. O ministro relator Carlos Velloso ao apreciar o pedido liminar na Reclamação 2.475-0, assim se manifestou³:

(...)

O efeito vinculante é da decisão proferida na ação declaratória de constitucionalidade. A decisão proferida na ADC 1/DF, relatada pelo Ministro Moreira Alves, limitou-se a 'conhecer em parte da ação, e, nessa parte, julgá-la procedente, para declarar, com os efeitos vinculantes previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional no 3/93, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como da expressão 'A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social', contida no artigo 9º, e também da expressão 'Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, aquela publicação,...', constante do artigo 13, todos da Lei Complementar no 70, de 30.12.1991' (RTJ 156/722). A decisão, está-se a ver, não assentou ser a Lei Complementar 70/91 lei complementar simplesmente formal. É verdade que, no voto do Ministro Relator isso foi dito (RTJ 156/745). Trata-se, entretanto, de um obiter dictum. Também no meu voto expressei obiter dictum igual (RTJ 156/752). Assim, pelo menos ao primeiro exame, não vejo configurado o *fumus boni juris* que autorizaria o deferimento da liminar.

Do exposto, indefiro a liminar. Ao parecer da Procuradoria-Geral da República.

(...)

A decisão foi agravada, contudo mantida a decisão. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

COFINS – LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 – AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 1-1/DF – JULGAMENTO – ALCANCE. No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, o Colegiado não dirimiu controvérsia sobre a natureza da Lei Complementar Nº 70/91, consubstanciando a abordagem, no voto do relator, simples entendimento pessoal. (AG. REG. NA RECLAMAÇÃO 2.475-0. Rel. Ministro Carlos Velloso).

Contudo, recentemente o Supremo Tribunal Federal começou a mudar a sua orientação, entendendo que as decisões do Superior Tribunal de Justiça, com esteio na Súmula 276, estavam usurpando a competência da Suprema Corte.

³ Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. na Reclamação nº 2.475-0, DJE nº 18, Divulgação 31/01/2008, Publicação 01/02/2008, Ementário nº 2305-1. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21/06/2009.

Iniciou-se, portanto, uma fase de mudança no STF, que acarretaria insegurança jurídica e instabilidade na construção jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça. Em consequência tais decisões da Suprema Corte começaram a mudar a orientação do STJ, conforme será estudado nos próximos capítulos.

2 LEI COMPLEMENTAR NA CONSTITUIÇÃO

2.1 Requisitos de existência e de validade da lei complementar

No plano da existência, a norma jurídica é ou não é, existe ou não existe, ou seja, ingressou ou não ingressou no mundo jurídico. Existindo a norma, ela pode se revestir de validade ou invalidade. A validade da lei pressupõe a sua existência. Por isso de se dizer que a existência é uma questão prévia ao conceito de validade.

Os requisitos de existência e validade da lei complementar aqui se confundem. A Constituição Federal definiu ao tratar da lei complementar dois requisitos, sem os quais a lei complementar não poderia existir tampouco ser considerada válida.

São dois os requisitos definidos pela carta magna e que diferencia a lei complementar das demais espécies normativas: material e formal.

O ilustre professor Paulo de Barros Carvalho denomina o primeiro requisito da lei complementar de pressuposto material ou ontológico e ao segundo requisito de pressuposto formal, daí a afirmação de que essa espécie normativa reveste-se de natureza ontológico-formal.⁴

O requisito formal diz respeito ao processo legislativo de elaboração da espécie normativa. A lei complementar exige maioria absoluta (mais da metade dos membros) de ambas as Casas Legislativas para sua aprovação (CF, art. 69), é o chamado *quorum* qualificado ou especial. Esse requisito especial decorre da relevância da matéria a ser disciplinada e da realização do princípio segurança jurídica.

⁴ *Curso de Direito Tributário*. p. 203.

Já o requisito material ou “ontológico”, segundo Paulo de Barros, é delimitado no decorrer da Constituição, ou seja, as leis complementares disciplinam matérias especificamente a elas reservadas pelo texto constitucional.

Portanto, a lei complementar só será existente e válida se for aprovada por *quorum* especial e se a matéria estiver previamente determinada pelo texto constitucional como exclusiva de lei complementar.

Contudo, vale ressaltar que, afirmar que determinadas matérias são reservadas à lei complementar não é o mesmo que dizer que só cabem leis complementares quando expressamente previstas no texto constitucional, ou seja, há casos em que a simples previsão “lei” presume “lei complementar”.

Podemos destacar os ensinamentos do Mestre Fábio Canazaro:

Por outro lado convém referir – e não raros tem sido os debates a este respeito – que a denominação textual da espécie da lei é irrelevante aos rígidos requisitos de existência. A lei não possuirá eficácia de lei complementar, apenas por ter a denominação “complementar”. Necessária sempre será, salvo exceções como a já referida, a previsão material de “complementar”. Em momento algum, a Constituição ou o Supremo Tribunal Federal admitem a extrapolação do seu campo de atuação simplesmente pela aprovação do *quorum* especial ou qualificado.⁵

Importante ainda, citar exemplos de situações especiais e de extrema peculiaridade, em que a lei complementar está prevista implicitamente no texto constitucional, em razão de estar vinculada à matéria objeto de complementação, de grande relevância e que venham a subordinar todos os entes da federação (caráter nacional):

- Lei complementar prevista implicitamente no art. 150, VI, “c”, da CF/88;
- Lei complementar prevista implicitamente no art. 150, §5º, da CF/88;
- Lei complementar prevista implicitamente no art. 153, § 2º, II, da CF/88;
- Lei complementar prevista implicitamente no art. 195, § 7º, da CF/88;

⁵ *Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988*. p.37.

Para entendermos melhor os exemplos acima citados, vejamos o que diz o professor Roque Antonio Carrazza em relação à lei complementar prevista implicitamente no art. 153, § 2º, II, da CF/88:

Nos termos do art. 153, § 2º, II, da CF – já comentado no capítulo anterior -, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza “não incidirá”, *nos termos e limites fixados em lei*, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a 65 anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Estamos convencidos de que esta lei, por girar em torno de uma situação de imunidade tributária, só poderá ser uma lei complementar, a teor do art. 146, que determina competir a este ato normativo “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”. Ora, como vimos, a imunidade é, *grosso modo*, uma “limitação constitucional ao poder de tributar”. Segue-se, portanto, que a lei que vier a, de algum modo, regulá-la só pode ser uma lei complementar.⁶

2.2 Finalidades da lei complementar

Outro ponto importante para o nosso estudo é o tema finalidades da lei complementar. Adotamos aqui a classificação apontada por José Souto Maior Borges⁷, sob a vigência da Constituição de 1967, mas aplicável à Constituição vigente sem qualquer prejuízo, denominada “quanto à hierarquia”, que divide as leis complementares em dois grupos: leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos e leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos.

No primeiro grupo estão as leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos, ou seja, leis complementares que tem a finalidade de regular a produção e conteúdo de outros atos normativos inferiores, inclusive, as leis complementares e ordinárias federais. Neste caso, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei que deu fundamento (validade).

⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 927.

⁷ *Lei complementar tributária*. p.85 e ss.

Já o segundo grupo de leis complementares não fundamenta a validade de outros atos normativos. Estas normas atuam como normas reguladoras da Constituição, pois fazem valer plenamente a norma constitucional. A matéria estará regulada tão somente pela lei complementar, sem atribuição de validade a outras normas de grau inferior. Não existindo assim o fundamento validade, deixa de existir a hierarquia entre os atos normativos.

O professor Celso Ribeiro Bastos também adota classificação semelhante das leis complementares, vejamos:

Desde logo cumpre distinguir-se entre dois tipos de leis complementares que denominaremos de exaurientes e continuáveis... As leis complementares exaurientes são aquelas que incidem de maneira direta sobre fatos ou comportamento regulados. Por se tratarem de normas cheias, maciças, não prescindem de qualquer norma complementar. ... No que tange à produção dos efeitos das normas complementares exaurientes elas são dotadas de plena eficácia, pois uma vez editada a lei complementar ela já é passível de ser aplicada. ... O mesmo não se dá, no entanto, com as leis que denominamos continuáveis. ... É possível dizer que as leis complementares continuáveis são aquelas normas que permitem a existência de outras espécies normativas, simultaneamente. Há uma extensão de sua normatividade por intermédio de uma lei ordinária. ... O teor da norma da lei complementar continuável é por si só insuficiente para abranger todas as especificidades da matéria que versa, portanto ela necessita de uma outra norma para completá-la.⁸

2.3 Conceito de lei complementar

Segundo o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho o conceito de lei complementar trata-se de uma noção jurídico-positiva:

Lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na redação constitucional, está submetida ao *quorum* qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas suas Casas do Congresso Nacional...Desse conceito jurídico-positivo sobressaem dois traços identificadores: a) matéria expressa ou implicitamente indicada na Constituição; e b) o *quorum* especial do art. 69 (CF).⁹

O professor Paulo de Barros Carvalho denomina o primeiro traço caracterizador da lei complementar de pressuposto material ou ontológico e ao

⁸ *Lei complementar*, p. 94-95.

⁹ *Id. ibid.*, p.205

segundo de requisito formal, daí a afirmação de que essa espécie normativa reveste-se de natureza ontológico-formal.

Como se observa acima, respeitáveis doutrinadores já definiram o conceito de lei complementar. Contudo, para o nosso estudo adotaremos um conceito que consideramos didático e que abrange os requisitos de existência e validade, e classifica a lei complementar quanto a sua finalidade. Importa ainda consignar que este conceito foi formulado tendo como base as lições de juristas como saudoso Geraldo Ataliba, José Souto Maior Borges e Paulo de Barros Carvalho.

Portanto, à luz da Constituição de 1988, o Mestre Fábio Canazaro apresenta o seu conceito de lei complementar:

Lei complementar é o instrumento legislativo elaborado pelo Congresso Nacional, com a observância dos requisitos material e formal, cuja função é a de integrar a Constituição às ordens parciais. É lei que possui dúplici atuação: ou é lei nacional, de maneira a integrar as ordens parciais da União, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios; ou é lei de integração imediata (federal), quando atribui eficácia a normas constitucionais predeterminadas.¹⁰

2.4 Relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária

Feitas as considerações acima, chegamos ao ponto principal, e certamente o mais polêmico do nosso estudo. Há hierarquia total ou parcial entre lei complementar e lei ordinária? Lei ordinária pode modificar lei complementar?

No questionamento da relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária a doutrina muito já tratou a respeito, desde a vigência de Constituições anteriores. Sobre o tema formou-se três correntes:

¹⁰ *Id. ibid.* p.50-51.

2.4.1 Tese defendida por Celso Ribeiro Bastos

A primeira tese, defendida pelo Professor Celso Ribeiro Bastos¹¹, afirma a absoluta inexistência de hierarquia entre as espécies normativas descritas no artigo 59 da Constituição Federal. Para existir relação de hierarquia é preciso que haja a existência de um campo material comum, o que não ocorre com leis complementares e leis ordinárias. Vejamos o conceito de hierarquia formulado pelo professor Celso Bastos:

É um instrumento a serviço dos mesmos propósitos de pacificação da ordem jurídica. A sua adoção, todavia, pressupõe a existência de um requisito básico, qual seja, a existência de um campo material comum. Vale dizer, existe hierarquia toda vez que o ato subordinante, delimita a área material de atuação do subordinado. Noutra falar, toda vez que o ato inferior extrai seu fundamento de validade de outro, este lhe é superior, e, em consequência, instaura-se uma relação hierárquica.¹²

A relação aqui entre lei complementar e lei ordinária não é de hierarquia. Primeiro porque ambas as espécies normativas situam-se no mesmo plano. Segundo porque o campo material das espécies normativas é distinto. E terceiro, porque a lei ordinária retira sua validade da sua conformidade com a Constituição e não da lei complementar.

Para o doutrinador há relação hierárquica, por exemplo, entre lei e regulamento, na medida em que as possibilidades de atuação deste (campo material) são demarcadas por aquele.

A lei ordinária é obrigada a respeitar o campo de atuação privativo da lei complementar estabelecido pela Constituição Federal, e, da mesma maneira é vedado à lei complementar invadir o campo material da lei ordinária.

No que se refere a exigência de *quorum* especial e qualificado para aprovação da lei complementar só indica uma maior ponderação do constituinte em relação aos temas tratados pelas leis complementares.

¹¹ *Id. ibid.*

¹² *Ibid.* p. 66-67.

Diante da inexistência absoluta de hierarquia entre as espécies normativa, essa primeira corrente, defendida por Celso Ribeiro Bastos, leva a conclusão de que uma lei ordinária não pode revogar uma lei complementar, na medida em que as espécies normativas possuem campos de atuação distintos.

Contudo, havendo uma invasão de competência de uma pela outra teremos ou inconstitucionalidade, no caso de lei ordinária versar sobre matéria de lei complementar, ou a ocorrência de um desvirtuamento do tipo legal, na hipótese de lei complementar regular matéria de lei ordinária federal, e neste caso Celso Bastos entende:

Quando a lei complementar versa matéria de lei ordinária, é dizer, invade a área de competência da lei ordinária, ao contrário do que se pensa não se está diante de um caso de nulidade. Apenas, neste caso, deve se considerar a lei complementar como mera lei ordinária. Daí se extrai que essa “pseudo” lei complementar pode ser revogada por lei ordinária, dispensando desta maneira a necessidade de votação por maioria absoluta. Seguindo essa linha de raciocínio fica claro que a lei ordinária posterior que verse sobre matéria da “pseudo” lei complementar em questão, substitui a lei complementar no que conflitarem.¹³

No mais vale dizer que havendo conflito entre lei complementar e as demais espécies normativas infraconstitucionais, Celso Bastos define:

O conflito existente entre lei complementar e demais espécies normativas infraconstitucionais extingui-se através do emprego dos princípios que orientam a lei no tempo, quando a lei complementar é posterior a outra espécie normativa e pela inconstitucionalidade da lei ordinária na hipótese da lei complementar ser anterior. No caso da anterioridade da lei complementar, a lei ordinária será inconstitucional ou devido ao *quorum* ser defeituoso (falta da maioria absoluta das duas Casas do Congresso para aprovação) ou pela impropriedade de matéria que veicula.¹⁴

Mesmo se tratando da relação entre lei complementar continuável e lei ordinária não há hierarquia, mas um vínculo de não contradição, por serem normas do mesmo nível e que têm de se coordenar. A complementação da lei complementar se dá com a aplicação conjunta com a lei ordinária¹⁵.

¹³ *Ibid.* p.143-144.

¹⁴ *Ibid.* p. 65.

¹⁵ *Ibid.* p. 96-97.

2.4.2 Tese defendida por Hugo de Brito Machado

A segunda corrente, defendida pelo Professo Hugo de Brito Machado, entende que existe superioridade hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária, independentemente da matéria na mesma versada, pois, assim entendido, é a melhor forma de preservar-se a segurança jurídica, como ele próprio consigna:

1º) A superioridade hierárquica da lei complementar é hoje admitida praticamente por toda a doutrina jurídica, inclusive pelos que contestem a tese de que é lei complementar aquela como tal regularmente aprovada pelo Congresso Nacional. A questão que ainda se discute não é de hierarquia, mas de identidade específica da lei complementar. 2º) A identidade específica das normas jurídicas em geral, inclusive da lei complementar, é dada pelos elementos formais, a saber, competência do órgão que produz a norma e procedimento adotado nessa produção normativa. 3º) Não existe reserva de matéria capaz de produzir efeitos contra o produtor de normas de hierarquia superior. Qualquer reserva só existe em favor da espécie normativa superior e não contra ela. Por isto mesmo a reserva de lei complementar não limita a competência do legislador complementar, mas apenas a competência dos legislador ordinário. A afirmação da existência de limites à competência da União para produzir leis complementares não corresponde ao texto da Constituição Federal. 4º) Os limites do alcance de cada uma das diversas regras da Constituição Federal, que indicam matérias a serem tratadas por lei complementar, sempre podem ser questionados. Daí porque é bem melhor para a segurança jurídica que se evite esse questionamento, admitindo que a lei complementar não pode ser alterada ou revogada por lei ordinária, ainda quando eventualmente transborde tais limites. A não ser assim, aliás, estaremos admitindo a possibilidade da edição de medida provisória para alterar ou revogar lei complementar, em evidente detrimento de uma limitação constitucional expressa a essa forma excepcional de produção normativa pelo Poder Executivo. 6º) As afirmações albergadas nas conclusões anteriores, que reputamos suficientemente demonstrada, não são dogmas, mas simples enunciados de lógica jurídica, que podem ser amplamente questionados, e contestados, não nos faltando disposição para examinarmos todos os argumentos que contra tais afirmações sejam colocados, nem humildade para eventual mudança de nosso atual entendimento. 7º) No que concerne à conservação do dispositivo de lei complementar que concede isenção da COFINS a sociedade de prestação de serviços profissionais, não é razoável considera-se que agiu ilicitamente quem agiu com apoio em súmula da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. 8º) Assim, na hipótese de prevalecer no Supremo Tribunal Federal entendimento contrário àquele fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (conclusão 7º) a melhor forma de minimização dos prejuízos decorrentes da insegurança jurídica será a modulação, pela Corte Maior, dos efeitos de sua decisão, deixando fora do alcance desta os fatos até então consumados.¹⁶

O nobre professor tem como alicerce principal do seu estudo o princípio da segurança jurídica:

¹⁶ *Segurança Jurídica e Lei complementar*. p.5.

Segurança e justiça, portanto, são as únicas idéias universalmente válidas para o verdadeiro jurista. Uma não deve excluir a outra. “Sem ordem não há como fazer justiça, e sem justiça não há como manter a ordem”. Cuida-se, na verdade, de valores que se completam para viabilizar a convivência. No que concerne à identidade da lei complementar como espécie normativa, não temos dúvida de que a tese que aponta essa identidade a partir dos elementos formais é incomparavelmente melhor do que a que exige, para completar essa identidade, o elemento de conteúdo, vale dizer, a matéria regulada.¹⁷

Outrossim dá ênfase na questão da identificação da lei complementar por critério formal e não material. É indiscutível para o doutrinador a dificuldade de se definir os limites materiais que só a lei complementar pode ocupar, pois não existe na Constituição nenhum limite à utilização da espécie normativa:

Em diversos de seus dispositivos a Constituição Federal faz referencia à lei, sem indicar a qual das espécies de lei – se ordinária ou complementar – está se referindo. Nesses casos tanto pode estar se referindo à lei ordinária, como à lei complementar, o que evidencia a existência de um campo em que os assuntos tanto podem ser tratados por lei ordinária, como por lei complementar. Há quem sustente, é certo, que a referencia constitucional à lei, sem indicação da espécie, é referencia à lei ordinária. Essa tese porem, é insustentável, bastando alguns exemplos para demonstrá-lo.

Basta, aliás, o exame do art. 5º da Constituição. Em seu *caput* diz que todos são iguais perante a *lei*, e com certeza ninguém dirá que a igualdade é somente perante a lei *ordinária*. Em grande número de seus incisos faz referencia à *lei*, sem qualificação. Relativamente a alguns deles é razoável dizer-se que a referencia é feita à lei ordinária, mas em alguns é indiscutível que a palavra lei abrange também a lei complementar. Nos incisos II, XXXV e XXXVI, que asseguram o princípio da legalidade, o direito à jurisdição e à irretroatividade, por exemplo, é evidente que a referencia à *lei* abrange tanto a *ordinária* como a *complementar*.¹⁸

Outro exemplo citado pelo professor Hugo para demonstrar a indefinição das matérias reservadas à lei complementar, em específico na esfera tributária, é a dificuldade da interpretação do artigo 146, III da Constituição Federal. O ilustre mestre questiona o que se deve entender sobre normas gerais em matéria de legislação tributária; se haveria de se admitir que os fatos geradores e as bases de cálculo de todos os impostos devem ser descritos pela lei complementar, ou ainda se todos os prazos de prescrição em matéria tributária devem ser fixados por lei complementar¹⁹.

¹⁷ *Id.* Segurança Jurídica e a Questão da Hierarquia da Lei Complementar. p. 08.

¹⁸ *Id. ibid.* p.12-13

¹⁹ *Id. ibid.* p.10.

Ainda, interroga-se onde estará a fronteira entre a matéria reservada à lei complementar e aquela que pode ser tratada por lei ordinária, quando se lê o disposto no artigo 146-A da Constituição Federal :

Art. 146-A. A lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Contudo, conclui que “parece neste caso não existe fronteira...Tudo nos leva a crer que a lei complementar será utilizada simplesmente para obrigar Estados e Municípios, mas tratará exatamente da mesma matéria que pode ser tratada, no que concerne aos tributos federais, por lei ordinária da União...”²⁰ Mas, deixa a pergunta crucial: “a lei complementar não será hierarquicamente superior à lei ordinária da União?”²¹. Acredita o ilustre professor Hugo que sim, vez que a lei complementar identifica-se por ter sido como tal aprovada pelo Congresso Nacional e está em nível hierárquico superior ao da lei ordinária, e não há dúvida de que é a melhor forma de preservar-se a segurança jurídica.

Destarte, para Hugo de Brito não há na Constituição limites para a lei complementar, mas apenas uma reserva de determinadas matérias que só podem ser tratadas por esta espécie normativa, o que não exclui que a lei complementar possa tratar outras matérias.

Assim sendo, em função de possuir a lei complementar um *quorum* diferenciado para aprovação, não é razoável admitir a possibilidade desta espécie normativa ser revogada por espécie normativa aprovada de forma mais facilitada.

Portanto, para o professor Hugo de Brito, a lei complementar é superior à lei ordinária e tem sua identidade específica independentemente da matéria que regula. Partindo dessa premissa conclui que mesmo que a lei complementar disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser alterada ou revogada por Lei ordinária²².

²⁰ *Id. ibid.* p.11.

²¹ *Id. ibid.* p.11.

²² *Id. ibid.* p.15.

A opção do legislador, lei complementar ao invés de lei ordinária, certamente teve como motivo uma maior dificuldade na sua revogação, para que somente fosse realizada por espécie normativa aprovada por maioria absoluta.

2.4.3 Tese defendida por Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges

A terceira tese, que podemos considerar majoritária, é defendida por Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges.

Geraldo Ataliba, em magistério excepcional, foi pioneiro no estudo profundo da lei complementar²³. O saudoso mestre no que diz respeito à posição hierárquica das leis complementares, inicialmente posicionou-se:

É próprio da técnica de elaboração legislativa inserir os mandamentos eventualmente hierarquizados em ordem tal que os superiores procedam os inferiores e vice-versa. Assim, as enumerações em regra começam pelo mais relevante ou importante, em ordem decrescente...

O texto do artigo 46 observou inteiramente estas recomendações técnicas, ao arrolar as normas jurídicas do sistema positivo brasileiro.

Abaixo das leis constitucionais, localizou as complementares, seguidas imediatamente das ordinárias. A hierarquia ideal corresponde a esta gradação.

A principal consequência jurídica desta circunstância reside na superioridade da lei complementar sobre a ordinária. E esta gradação tem, em muitos casos, consequências também de caráter formal, como se verá.

Consiste a superioridade formal da lei complementar – como em geral das normas jurídicas eminentes, em relação às que lhes são inferiores – na impossibilidade jurídica de a lei ordinária alterá-la ou revogá-la. Nula é, pois, a parte desta que contravenha dispendo daquela.

Inversamente, a lei complementar revoga e altera a ordinária, impondo em outros casos absoluto afeiçãoamento desta àquela, pelo menos quanto ao espírito.

A repercussão deste princípio sobre o campo prático é muito importante e suas consequências, principalmente em matéria hermenêutica, são as mais amplas.

Não fosse a peculiar natureza das normas constitucionais determinantes de singularidades que as tornam *sui generis* e absolutamente originais, incomparáveis pois com quaisquer outras normas, lícito fora proceder a uma comparação, pela qual afirmaríamos que as lei complementares, no seu campo estão para as leis ordinárias, assim como as leis constitucionais estão para as lei complementares.²⁴

²³ *Lei Complementar na Constituição.*

²⁴ *Id. ibid.* p. 29-30.

Em seguida esclareceu que são superiores somente as leis complementares aprovadas pelo regime especial e quorum qualificado e que versem sobre matéria explicitamente reservada pela Constituição à espécie normativa. Vejamos suas palavras:

O constituinte, implicitamente estabelece uma hierarquia entre as leis complementares. Selecionou algumas matérias que reputou mais importantes, e dispôs que seriam objeto de ordenação por meio deste instrumento. Nestes casos, a incidência da disposição do art. 50 é automática.

Quanto às demais hipóteses – que comportam lei complementar, por causa da natureza da disposição constitucional regulamentada – ficam, formalmente, em situação de inferioridade. Equiparam-se, quanto a seu regime jurídico, às leis ordinárias...

Sua eficácia é idêntica à das leis ordinárias. Relativamente às leis complementares expressamente previstas, são inferiores e subordinadas.

Em conseqüência, também, não possuem, formalmente, a segunda das características da lei complementar expressamente requerida pelo texto constitucional: não tem superioridade sobre as demais normas do sistema. Equiparando-se às leis ordinárias. A elas são aplicáveis os mesmos critérios de conflito das leis no tempo que às leis ordinárias. Podem portanto ser revogadas por estas últimas.²⁵

Outrossim, no que se refere à revogação por lei ordinária da lei complementar que disponha sobre matéria a ela não reservada, o ilustre professor aduziu:

Em outras palavras: pode, por exemplo, a lei ordinária dispor em contrário à lei complementar, em matéria não privativa desta?

A resposta é intuitiva e decorre das imposições do sistema: sim. A lei ordinária pode perfeitamente dispor sobre qualquer matéria não reservada à lei complementar, inclusive derogando a espécie normativa, neste campo.

É que a lei complementar, fora de seu campo específico - que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte - nada mais é do que lei ordinária. A natureza das normas jurídicas - em sistemas positivos como o nosso, objeto de quase exaustivo tratamento constitucional - é dada conjuntamente pela forma (no caso, de elaboração) e pelo conteúdo. Éste sem aquela não configura a entidade, da mesma maneira que aquela sem êste. Só há lei complementar válida e eficaz, quando concorrem os dois elementos citados para configurá-la.

Faltando qualquer deles, não se tem a espécie. Na ausência da forma não há lei complementar, nem nada. É nulo o ato. É nenhum.

Na falta de conteúdo o ato é existente, é válido, é norma mas não tem a eficácia própria da espécie: é mera lei ordinária.

Sem o concurso de matéria e forma não se configura a entidade. Não chega a reunir os elementos que lhe dão vida como tal.

Éste raciocínio se comprovará se invertidos os seus termos.

²⁵ *Id. ibid.* p. 32-33

Efetivamente, se possível fôra impedir à lei ordinária a disciplina de certa matéria, porque esta foi objeto de lei complementar, estar-se-ia modificando a Constituição, na parte em que, ao cuidar do processo legislativo, trata do quorum para deliberação.

Seria o mesmo que exigir quorum qualificado para aprovação de matéria própria de lei ordinária.

Importaria restringir os poderes normais do Congresso, contrariando a Constituição.

Ora, o exame do texto constitucional imediatamente evidencia a existência, entre outras, de dois tipos de matéria, no que tange ao processo legislativo: aquelas que só podem ser objeto de disciplina por lei complementar (vedadas à lei ordinária, portanto) e as demais, determináveis por exclusão, e que podem ser regidas por lei ordinária.

Relativamente a cada qual previu-se um processo: a) especial e qualificado (art. 50), para o primeiro caso, incidindo b) o segundo no amplo princípio genérico, regente das deliberações Parlamentares em geral (art. 31) e aplicável às demais normas jurídicas.

Se prevalecesse inteligência que sustentasse ser vedado à lei ordinária tratar de matéria objeto de lei complementar, fora do campo específico desta, teríamos criado um obstáculo novo à competência ordinária do Congresso, sem reforma constitucional, o que seria absurdo.²⁶

O professor Sacha Calmon Navarro Coêlho segue a mesma linha de pensamento:

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contestável com a Constituição (o teste de constitucionalidade de faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matérias reservadas às pessoas políticas periféricas (Estados e Municípios), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade, por invasão de competência. Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de status, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensachas ao brocardo processual “nenhuma nulidade, sem prejuízo”, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo eminente da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar da matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.²⁷

Mais tarde, repensando sobre o tema, com análise dos estudos de José Souto Maior Borges, o mestre Geraldo Ataliba reviu sua posição anterior pela superioridade hierárquica da lei complementar.²⁸

²⁶ *Id. ibid.* p. 35-37.

²⁷ *Comentários à Constituição de 1988.* p. 79.

²⁸ Geraldo Ataliba *apud* BORGES, José Souto Maior. *Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária*. Fui honrado por manifestação do saudoso Professor Geraldo Ataliba, acostada em seu livro de 1971, *Lei Complementar na Constituição*, em que ele lealmente manifestou ter abandonado sua posição anterior pela superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária, em virtude dos fundamentos que eu adotara em conferências na PUC/SP e naquele meu livro, recomendando aliás – com a generosidade e autenticidade que tanto o caracterizam – a leitura do meu trabalho. Pois bem: nesse livro é afastado outro maniqueísmo dissimulado e dissimulador: a

José Souto Maior Borges, em seu valioso estudo²⁹, digno de referência para outros doutrinadores, inclusive adotado pelo Supremo Tribunal Federal para fundamentação de suas decisões, afastou a tese de que lei complementar reveste superioridade hierárquica sobre a lei ordinária federal em qualquer hipótese.

Souto Borges define o regime jurídico da lei complementar. Segundo o autor não há lei complementar sem que sejam conjugados os requisitos constitucionais material e formal. Na ausência do requisito material (âmbito material de validade) só existirá lei ordinária da União e na ausência do requisito formal, haverá lei complementar material, viciada por inconstitucionalidade formal (inobservância do *quorum* especial e qualificado de aprovação). A lei complementar disciplinada pela Constituição é a lei complementar no sentido material e formal. Portanto, o que distingue a lei complementar da lei ordinária e das demais espécies normativas é o seu regime jurídico.

Ao contrário do que afirma Hugo de Brito Machado, José Souto Maior Borges considera que o critério jurídico formal, por si só, não é suficiente para a identificação da lei complementar, senão qualquer lei editada pelo Congresso Nacional, com aprovação por maioria absoluta, seria considerada lei complementar.

Afirma o autor que lei ordinária não pode revogar lei complementar. Ainda, que lei complementar não revoga lei ordinária. Não pode por dois motivos: primeiro porque os campos de atuação das espécies legislativas, em princípio, não se interpenetram, em razão da repartição de competências legislativas, estabelecida pela própria constituição, e, segundo, porque a superveniência de lei complementar somente suspende ou paralisa a eficácia da lei ordinária, em casos excepcionais.³⁰

Entretanto, havendo conflito entre lei complementar e lei ordinária, Borges fornece critérios de resolução:

A interpretação inconstitucional dos campos privativos de legislação pode dar-se em diversas hipóteses: a) a lei complementar invade o campo reservado às leis ordinárias da União; b) a lei ordinária da União invade o campo da lei complementar; c) a lei complementar invade o campo da

lei complementar reveste superioridade hierárquica sobre a lei ordinária federal em qualquer hipótese. Os fundamentos dessa superação teórica serão enunciados a seguir.

²⁹ *Lei complementar tributária*.

³⁰ *Id. ibid.* p.25.

legislação ordinária dos Estados-Membros e Municípios; d) a lei ordinária dos Estados-Membros e Municípios invade o campo da lei complementar. Distintas as hipóteses, diversas serão as conseqüências jurídicas de cada uma.

Se a lei complementar (a) invadir o âmbito material da validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal. Sobre esse ponto não há discrepância doutrinária. ...

Se, inversamente, (b) a lei ordinária da União invadir o campo da lei complementar estará eivada de visceral inconstitucionalidade porque a matéria, no tocante ao processo legislativo, somente poderia ser apreciada com observância de um *quorum* especial e qualificado inexistente na aprovação da lei ordinária. A reserva constitucional da lei complementar funciona então como um óbice à disciplina da matéria pela legislação ordinária.

Se ocorrerem as hipóteses (c) de invasão, pela lei complementar, da esfera de competência legislativa dos Estados-Membros e Municípios ou (d) de a lei ordinária dos Estados-Membros e Municípios invadir o campo privativo da lei complementar, estaremos diante de atos inconstitucionais do Congresso ou das Assembléias Legislativas e Câmara de Vereadores, com forme a hipótese.³¹

Ressalta ainda que quando a lei complementar extravasa do seu âmbito material de validade e invade matéria de competência da legislação ordinária da União, é considerada lei ordinária, podendo ser revogada por outra lei ordinária da União.

Quanto à questão especificamente da hierarquia entre lei complementar e a lei ordinária, o autor critica parte da doutrina que sustenta a superioridade absoluta da lei complementar.

Inicialmente, ressalva que importa saber qual o sentido do termo hierarquia, antes da análise da posição hierárquica da lei complementar no nosso sistema jurídico. Para o autor relação hierárquica entre duas espécies normativas pressupõe que uma norma inferior retire sua validação da norma superior, ou seja, que a norma superior regule a forma de criação da norma inferior.³²

Em regra, lei complementar e lei ordinária retiram seu fundamento de validade diretamente da Constituição Federal. A validade da lei ordinária decorre, em princípio, da sua conformação com a Constituição. Apenas, a lei ordinária é obrigada a respeitar o campo privativo da legislação complementar, tal como esta não pode invadir o campo da lei ordinária.

³¹ *Id. ibid.* p. 25-27.

³² *Id. ibid.* p. 56 e 82.

Contudo, José Souto Maior Borges, ao fazer uma crítica à doutrina que vislumbra uma função de intermediação ou intercalar da lei complementar entre emendas constitucionais e as leis ordinárias, aponta dois grupos de leis complementares, conforme demonstrado no item 2.2 deste capítulo.

Partindo da classificação das leis complementares em leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos, e leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos, o ilustre Professor conclui que:

- a) Há uma diversidade de posição hierárquica entre as espécies de leis complementares;
- b) A lei complementar nem sempre é superior a lei ordinária federal;
- c) Nem sempre a lei ordinária é inferior a lei complementar;
- d) Nunca, porém, a lei ordinária é superior a lei complementar.

Em estudo recente³³, José Souto Maior Borges exemplifica a questão:

Em campo diverso, o da competência residual, a União poderá instituir, mediante lei complementar, impostos não integrantes da sua competência nominada, desde que não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados da CF. Impossível distinguir a competência nominada (art. 153) da competência inominada ou residual (art. 154) sem recurso ao elemento material. Mas aí não há relação sintática da hierarquia entre normas em desnível. A lei complementar é de competência privativa da União – o campo de quem está só.

Diversamente ocorre com as normas gerais de direito tributário (CF, art. 146, III). A lei complementar de normas gerais prevalece não só sobre as normas de direito estadual e municipal, mas também de direito federal. Há portanto uma relação sintática hierárquica que se resolve pela aplicação da regra: “direito nacional corta direito federal, estadual e municipal”. Mas esta regra é excepcional no direito positivo brasileiro. É o quanto basta entretanto para concluir-se que a lei complementar nem sempre é superior a lei ordinária federal. Os mesmos fundamentos justificam a proposição conversa: nem sempre a lei ordinária é inferior a lei complementar. Nunca porém a lei ordinária é superior a lei complementar. As relações sintáticas matérias entre uma e outra implicam essas ponderações.

³³ *Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária*. p. 70.

3 A JURISPRUDÊNCIA NO STJ E STF

3.1 A ação declaratória de constitucionalidade nº 1-1/DF

Em 03 de agosto de 1993, o Exmo. Sr. Presidente da República, a Mesa do Senado Federal e a Mesa da Câmara dos Deputados, ajuizaram a Ação Declaratória de Inconstitucionalidade da Lei Complementar de nº. 70/91, em específico os seus artigos 1º, 2º, 9º, 10 e 13, com fundamento no artigo 103, § 4º da Constituição Federal.

Embora a ADC 1-1/DF não tenha feito referência à isenção da COFINS, em específico o artigo 6º da LC nº. 70/91, tampouco teve como causa de pedir ou pedido que a lei complementar fosse declarada materialmente ordinária, necessário se faz tecermos breves comentários sobre a repercussão da fundamentação do voto do relator proferido no julgamento.

É altamente ilustrativo transcrevermos o trecho do voto do relator Ministro Moreira Alves que posteriormente tornou-se o principal fundamento da União Federal para fazer valer a revogação da isenção da COFINS:

... Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº. 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social. Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por lei ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº. 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a qual se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social, por ela instituída – que são o objeto desta ação –, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional nº 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daqueles para que a Carta Magna exige essa

modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivo de lei ordinária...³⁴

Importante consignar, que a fundamentação do voto do Ministro Relator Moreira Alves, acima transcrita, não possui efeito vinculante, mas constitui apenas um *obiter dictum*. Esta questão, inclusive, já foi analisada recentemente pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Reclamação 2.475 AgR. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

COFINS – LEI COMPLEMENTAR Nº 70/91 – AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE Nº 1-1/DF – JULGAMENTO – ALCANCE. No julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, o Colegiado não dirimiu controvérsia sobre a natureza da Lei Complementar Nº 70/91, consubstanciando a abordagem, no voto do relator, simples entendimento pessoal. ³⁵(Rcl 2475 AgR, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO (ART. 38, IV, B, DO RISTF.), Tribunal Pleno, julgado em 02/08/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00085).

Aliás, não poderia ser outro o entendimento do Supremo Tribunal Federal, vez que o artigo 469 do Código de Processo Civil assim preceitua:

Art. 469. Não fazem coisa julgada:
I – os motivos, ainda que importantes para determinar o alcance da parte dispositiva da sentença;
(...).

Contudo, apesar de não possuir efeito vinculante o voto do Ministro Relator Moreira Alves, serviu de guia para a construção jurisprudencial sobre a revogação da COFINS.

3.2 A mudança de entendimento no Superior Tribunal de Justiça

A partir 1998 o Superior Tribunal de Justiça começou a apreciar os primeiros Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional questionando a isenção da

³⁴ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ADC 1-1/DF. Ementário 1791-1. D.J. 16.06.95.

³⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Rcl 2475 AgR. Relator: Min. CARLOS VELLOSO, Relator p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO (ART. 38, IV, B, DO RISTF.), Tribunal Pleno, julgado em 02/08/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00085.

COFINS prevista no artigo 6º, II da Lei Complementar 70/91. Inicialmente a controvérsia girava em torno do regime de tributação optado pelas sociedades civis ser ou não requisito para o gozo da isenção. Nesse sentido:

TRIBUTARIO. COFINS. ISENÇÃO. SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS MEDICOS.

1 - A LEI COMPLEMENTAR NUM. 70/91, DE 30.12.1991, EM SEU ART. 6., II, ISENTOU, EXPRESSAMENTE, DA CONTRIBUIÇÃO DO COFINS, AS SOCIEDADES CIVIS DE QUE TRATA O ARTIGO 1. DO DECRETO-LEI NUM.

2.397, DE 22.12.1987, SEM EXIGIR QUALQUER OUTRA CONDIÇÃO SENÃO AS DECORRENTES DA NATUREZA JURIDICA DAS MENCIONADAS ENTIDADES.

2 - EM CONSEQUENCIA DA MENSAGEM CONCESSIVA DE ISENÇÃO CONTIDA NO ART. 6., II, DA LC NUM. 70/91, FIXA-SE O ENTENDIMENTO DE QUE A INTERPRETAÇÃO DO REFERIDO COMANDO POSTO EM LEI COMPLEMENTAR, CONSEQUENTEMENTE, COM POTENCIALIDADE HIERARQUICA EM PATAMAR SUPERIOR A LEGISLAÇÃO ORDINARIA, REVELA QUE SERA ABRANGIDA PELA ISENÇÃO DO COFINS AS SOCIEDADES CIVIS QUE, CUMULATIVAMENTE, APRESENTEM OS SEGUINTE REQUISITOS: - SEJA SOCIEDADE CONSTITUIDA EXCLUSIVAMENTE POR PESSOAS FISICAS DOMICILIADAS NO BRASIL; - TENHA POR OBJETIVO A PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS RELATIVOS AO EXERCICIO DE PROFISSÃO LEGALMENTE REGULAMENTADA; E - ESTEJA REGISTRADA NO REGISTRO CIVIL DAS PESSOAS JURIDICAS.

3 - OUTRA CONDIÇÃO NÃO FOI CONSIDERADA PELA LEI COMPLEMENTAR, NO SEU ART. 6., II, PARA O GOZO DA ISENÇÃO, ESPECIALMENTE, O TIPO DE REGIME TRIBUTARIO ADOTADO PARA FINS DE INCIDENCIA OU NÃO DE IMPOSTO DE RENDA.

4 - POSTO TAL PANORAMA, NÃO HA SUPORTE JURIDICO PARA SE ACOLHER A TESE DA FAZENDA NACIONAL DE QUE HA, TAMBEM, AO LADO DOS REQUISITOS ACIMA ELENCADOS, UM ULTIMO, O DO TIPO DE REGIME TRIBUTARIO ADOTADO PELA SOCIEDADE. A LEI COMPLEMENTAR NÃO FAZ TAL EXIGENCIA, PELO QUE NÃO CABE AO INTERPRETE CRIA-LA.

5 - E IRRELEVANTE O FATO DAS RECORRIDAS TEREM OPTADO PELA TRIBUTAÇÃO DOS SEUS RESULTADOS COM BASE NO LUCRO PRESUMIDO, CONFORME LHE PERMITE O ARTIGO 71 DA LEI NUM. 8.383/91 E OS ARTIGOS 1. E 2. DA LEI NUM. 8.541/92. ESSA OPÇÃO TERA REFLEXOS PARA FINS DE PAGAMENTO DO IMPOSTO DE RENDA. NÃO AFETA, POREM, A ISENÇÃO CONCEDIDA PELO ARTIGO 6., II, DA LEI COMPLEMENTAR NUM. 70/91, HAJA VISTA QUE ESTA, RÉPITA-SE, NÃO COLOCOU COMO PRESSUPOSTO PARA O GOZO DA ISENÇÃO O TIPO DE REGIME TRIBUTARIO SEGUIDO PELA SOCIEDADE CIVIL.

6 - RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO.”³⁶

Podemos citar nesse sentido, entre outros: REsp 144.851 – RS, DJ 27/04/1998; AgRg no REsp 253.984 / RS, DJ 18/09/2000; REsp 227.939 / SC, DJ 12/03/2001 E AgRg no REsp 297461 / PR, DJ 03/09/2001.

³⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REsp 156.839/SP, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 03/03/1998, DJ 27/04/1998 p. 104.

Em 14 de maio de 2003 o Superior Tribunal de Justiça, através da Primeira Seção, editou a Súmula 276, publicada no DJ em 02/06/2003, que possui o seguinte enunciado: “As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”.

Podemos destacar os precedentes que serviram de base à Súmula nº 276/STJ, entre outros o REsp 221.710/RJ, REsp 260.960/RS, REsp 227.939/SC e REsp 371.214/MG³⁷. A primeira Seção pacificou o entendimento no sentido que a norma de isencional, fixada em lei complementar, jamais poderia ser revogada por lei ordinária, em respeito ao princípio da hierarquia das normas, tampouco importava o regime de tributação optado pela sociedade civil.

Em 08/10/2003 houve o reexame da Súmula 276 pela Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, decidindo, por maioria absoluta, manter incólume o texto sumulado. Tal entendimento ficou assentado no julgamento do AgRG no REsp 382.736-SC, Relator Ministro Castro Meira, publicado no DJ 25/02/2004.

Quando do reexame da súmula 276, podemos destacar votos isolados que indicavam uma mudança acerca da matéria, contudo, o entendimento do Superior Tribunal de Justiça permaneceu o de que não pode a lei formalmente complementar – LC 70/91 – ser revogada por pela lei ordinária – LO 9.420/96.

Podemos observar essa mudança de entendimento no voto vencido do Ministro relator Castro Meire:

(...)

A Fazenda Nacional sustenta, no presente Agravo Regimental, com base no entendimento esposado pela Suprema Corte, ser possível a revogação da norma isentiva ora em debate, veiculada em lei complementar, por lei ordinária, já que isenção fiscal não é matéria cuja normatização esteja reservada às normas de natureza complementar.

Quanto à questão relativa ao princípio da hierarquia das leis, *data maxima venia*, entendo que a tese consagrada por esta Corte está em confronto com o posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal e, por tal razão, propus a revisão da Súmula nº 276/STJ por esta eg. Primeira Seção. A Suprema Corte, intérprete maior do texto constitucional, reconheceu, no julgamento da ADC nº 01/DF, ser possível a alteração de lei complementar por dispositivo de lei ordinária, desde que a matéria não fosse daquelas sob reserva de lei complementar. Reconheceu, também, que a LC nº 70/91,

³⁷ Disponível em: <www.stj.gov.br.> Acesso em: 11/11/2008.

responsável pela instituição da COFINS, embora formalmente complementar, possui status de lei ordinária, posto não se enquadrar na previsão do art. 154, I, da Constituição da República.

Do voto proferido pelo relator da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 01/DF, o e. Ministro Moreira Alves, extrai-se o seguinte excerto que bem elucida a questão:

"(...) Sucede, porém, que a contribuição social em causa, incidente sobre o faturamento dos empregadores, é admitida expressamente pelo inciso I do artigo 195 da Carta Magna, não se podendo pretender, portanto, que a Lei Complementar nº 70/91 tenha criado outra fonte de renda destinada a garantir a manutenção ou a expansão da seguridade social.

Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar nº 70/91 – não lhe dá, evidentemente, a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no § 4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são o objeto desta ação -, é materialmente ordinária, por não tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expreso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n.º 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema -, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária".

Em diversas oportunidades, o Supremo Tribunal Federal ratificou o posicionamento adrede mencionado. O Ministro Paulo Brossard, com a clareza e a erudição, no julgamento do RE nº 148.754/RJ, assim enunciou:

"Ainda sobre a Lei Complementar, mas com relação ao fundamento da decisão de primeiro grau, observo que o juiz declarou a inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 e 2.449 por ofensa a hierarquia das leis, por entender que lei formalmente complementar e substancialmente ordinária só poderia ser modificada ou revogada por outra lei formalmente complementar, citando como exemplo que muitas matérias que não são próprias de preceitos constitucionais são 'constitucionalizadas' para que o legislador ordinário não possa dispor sobre elas; entendo que não cabe ao legislador ordinário escolher as matérias às quais concederá a estatura de Lei Complementar, visto que só a Constituição pode fazê-lo, de modo que se matéria de lei ordinária for regulada em lei complementar, terá sempre eficácia de lei ordinária e por outra lei ordinária poderá ser modificada ou revogada". (LEX JSTF 185/238).

O STF, em julgado mais recente, datado de 10 de abril de 2002, em sua composição plenária e por unanimidade, continuou a negar natureza COMPLEMENTAR a certas matérias que excedam às previsões autorizadas pela Constituição da República. Assim, tem entendido que a questão reservada pela Constituição à lei ordinária, ainda quando lei complementar lhe tenha dado forma, não perde aquela natureza. Ou, em outras palavras, matéria afeta à lei ordinária inserida em dispositivo de lei complementar não lhe modifica essa qualidade. Nesse sentido, traz-se à colação o seguinte aresto:

"Ação rescisória. Decisão proferida nos autos do Agravo de Instrumento nº 101.740-6/RJ. Demanda sobre litígio decorrente de relação estatutária de serviço público civil. 2. O conteúdo da lei Complementar não é arbitrário, mas a própria Lei Maior prevê as hipóteses em que a disciplina se dará por essa via legislativa. Não é a lei complementar instrumento legislativo formalmente adequado no que concerne à fixação de vencimentos dos servidores públicos. 3. Não é de ver, na decisão rescindenda, julgado a ferir o art. 485, V, do CPC. 4. Ação rescisória improcedente." (STF -Tribunal

Pleno, AR nº 1.264-0/RJ, Rel. Min. Néri da Silveira, J. à unanimidade em 10 de abril de 2002).

O voto do em. Relator, o Ministro Néri da Silveira, em algumas passagens, busca refúgio na doutrina sempre precisa dos Professores José Souto Maior Borges e Geraldo Ataliba, excertos que transcrevo, respectivamente:

"Quando a lei complementar extravasa o seu âmbito material de validade, para disciplinar matéria de competência da legislação ordinária da União, é substancialmente lei ordinária. Como não é o rótulo o 'nomen juris', que caracterizará o fenômeno, nem tampouco só o simples 'quorum' de aprovação, a lei 'complementar' será, em verdade, lei ordinária, podendo ser revogada -é claro -por outra lei ordinária" (Eficácia e Hierarquia da Lei Complementar, Revista de Direito Público n.º 25, pág. 98).

"Não pode, portanto, o Congresso, arbitrariamente, converter qualquer matéria em objeto de lei complementar. E quando o fizer estará incidindo em grave erro. Se o fizer, nem por isso converterá a matéria em especial ou própria da lei complementar" (Lei Complementar na Constituição, ed. Revista dos Tribunais, pp. 35/36).

Em outra oportunidade, o mesmo Geraldo Ataliba, coordenando o III Curso de Especialização em Direito Tributário, foi até mais enfático ao abordar a questão presente:

"Há diversos dispositivos do CTN que não são normas gerais. São preceitos, que o legislador, por razões didáticas ou por conveniência, inclui no Código tributário. São meras leis federais, porque não correspondem ao conceito de norma geral. Estas disposições - que não são normas gerais - configuram lei complementar? Não, porque podem ser revogadas por qualquer lei ordinária. Por exemplo: Lei Complementar n.º 7 - que cria o PIS - Programa de Integração Social - pode ser revogada por lei ordinária. Logo, o que faz a lei complementar não é o batismo ou a designação que lhe dá o legislador, mas sim o fato de ser prevista na Constituição e de se submeter ao processo especial, que a Lei Fundamental exige. A Lei Complementar n.º 7, de complementar, só possui uma disposição que preenche o requisito do § 2º, do art. 62 da Carta Constitucional, que reza: é vedada a vinculação de produto da arrecadação de determinado órgão, fundo ou despesa. Como os tributos criados pela Lei do PIS foram vinculados ao Fundo de Participação Social; este artigo - que diz: 'o produto da arrecadação desse tributo é vinculado a esse fundo' -é lei complementar. O restante é lei ordinária, podendo, portanto, ser revogado por lei ordinária" (In Elementos de Direito Tributário, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 171).

Dos precedentes do Supremo, bem como da literatura jurídica que se dedica ao tema, pode-se conceituar lei complementar como aquela prevista pela Constituição da República com a finalidade de regradar matéria específica, conforme a previsão constitucional, e submetida a um *quorum* de aprovação por maioria absoluta (art. 69 da CF/88).

Assim, o que diferencia a lei ordinária da lei complementar é não apenas o aspecto formal (*quorum* de aprovação), mas também o aspecto material, ou seja, as matérias que estão reservadas à disciplina por cada qual. Talvez por desconsiderar a diferença material ou temática que envolve a lei complementar e a lei ordinária, muitos juristas tenham sustentado, por algum tempo e equivocadamente, existir hierarquia entre esses dois instrumentos legiferantes. Com exceção das emendas constitucionais, todas as demais espécies normativas previstas no art. 59 da Constituição estão no mesmo patamar. O que fundamentalmente as diferencia é a matéria de que tratam. Assim as leis complementares não são superiores às leis ordinárias e nem superiores às demais espécies normativas, diferenciando-se delas, tão-somente, pela matéria de que tratam e pelo *quorum* de votação. Michel Temer, analisando a questão das diversas tipologias normativas, tomou o cuidado de esclarecer que, para o direito, a expressão hierarquia tem sentido diverso do senso comum. Hierarquia para o direito, explica, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geratriz, seu fundamento de validade em uma norma superior: "Portanto, a

lei complementar se suporta nestes dois pontos: no âmbito material predeterminado pelo constituinte e no *quorum* especial para sua aprovação, que é diferente do *quorum* exigido para a aprovação da lei ordinária. A distinção entre a lei ordinária e a lei complementar reside no âmbito material expressamente previsto, que, por sua vez, é reforçado pela exigência de um *quorum* especial para sua aprovação. A lei ordinária tem outro campo material. Qual é o campo material da lei ordinária? Podemos chamar de campo residual. Isto é: campo que não foi entregue expressamente ao legislador complementar, nem ao editor do decreto legislativo e das resoluções. É, por exclusão, pois, que se alcança o âmbito material da lei ordinária. Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas" (In Elementos de Direito Constitucional, 10ª edição, p. 142, São Paulo, Malheiros, 1992).

A ausência de hierarquia e a imprescindibilidade do aspecto material na distinção entre lei ordinária e lei complementar estão a impor a seguinte conclusão: se a lei ordinária penetra a esfera de normatização reservada à lei complementar será, por força do aspecto formal, declarada inconstitucional por invasão de competência. Se, entretanto, determinado dispositivo de lei complementar invade os quadrantes da lei ordinária, impor-se-á, por força do aspecto material, seja o dispositivo recebido como se lei ordinária fora, admitindo-se revogação por norma de mesma natureza. Conclusão diversa levará a admitir-se a existência de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária -já que não se poderá diferenciá-las em razão da matéria, bem como a prestigiar-se o entendimento de que essas duas espécies normativas apenas se apartam pelo critério formal, vale dizer, *quorum* de aprovação.

Em matéria tributária, o Constituinte reservou à lei complementar "dispor sobre conflitos de competência" (art. 146, I, da CF/88), "regular as limitações constitucionais ao poder de tributar" (art. 146, II, da CF/88), bem como "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária" (art. 146, III, da CF/88). Reservou, ainda, a essa espécie normativa a disciplina de questões tributárias nascidas em situações excepcionais, como, por exemplo, a criação de empréstimos compulsórios (art. 148 da CF/88), a instituição do imposto extraordinário de guerra (art. 154, II, da CF/88) ou a veiculação de impostos criados na esteira da competência residual da União (art. 154, I, da CF/88).

Pode-se dizer, assim, que a lei complementar, pelo menos em matéria tributária, coloca-se na condição de norma estruturante, destinada à normatização de questões relevantes ao sistema jurídico, bem como à disciplina das normas gerais e das situações excepcionais. Tanto é assim que em diversos sistemas normativos as leis complementares estão presentes sob a rubrica de leis orgânicas, como, por exemplo, na Constituição da França com a denominação de *lois organiques*, na Constituição da Espanha como *leys orgánicas* e na Portuguesa como leis orgânicas.

A matéria reservada à lei ordinária, portanto não-estruturante, veiculada em norma de natureza complementar, não sofre modificação de sua natureza pelo simples fato de ter sido veiculada em instrumento normativo diverso. A lei complementar, nesse particular, deverá ser considerada complementar somente na forma, devendo-se recebê-la, quanto à matéria, como se ordinária fora, com todas as implicações jurídicas daí decorrentes, inclusive a possibilidade de revogação por lei ordinária posterior.

Conclui-se, portanto, que o conteúdo da norma de natureza complementar, em nosso sistema, não ficou ao arbítrio do legislador. A própria Constituição da República estabeleceu, taxativamente, as hipóteses em que a disciplina se dará por essa via legislativa. Já as matérias reservadas à disciplina da lei ordinária é que remanescem no campo de previsão residual.

Assim, o fato da isenção ter sido instituída por lei complementar, como ocorreu na hipótese dos autos, não implica, necessariamente, que a sua

revogação somente poderá ser realizada por lei de igual estatura. O que ocorreu foi mera comodidade, a par do juízo de conveniência do legislador, que ao instituir a COFINS, aproveitando-se da oportunidade, fez constar no mesmo diploma os casos de isenção. Poderia ter tratado da isenção em lei ordinária, o que lhe forçaria a um duplo trabalho: um para instituir o tributo (através de lei complementar), outro para editar a lei ordinária que cuidasse das isenções relativas àquela mesma exação.

Na digressão legislativa esboçada inicialmente, constatou-se que a problemática relação envolvendo as sociedades civis de profissão regulamentada e a Fazenda Nacional apresenta-se seccionada em dois momentos distintos, tendo como marco divisório a edição da Lei n.º 9.430/96. No primeiro momento, as sociedades civis de profissão regulamentada estariam isentas da COFINS, qualquer que fosse o regime tributário adotado, a teor da Súmula n.º 276/STJ.

Já no segundo momento, com a edição da Lei n.º 9.430/96, adotando-se o entendimento consagrado na Suprema Corte, restaria revogada a isenção veiculada pelo art. 6º, II, da LC n.º 70/91.

Para que as decisões desta Corte de Justiça possam estar em sintonia com o entendimento pacificado no Supremo Tribunal Federal é que propus a afetação do presente Agravo Regimental a esta Primeira Seção, e agora proponho a revisão do texto da Súmula n.º 276/STJ, que passaria a apresentar o seguinte teor:

"As sociedades civis de prestação de serviços profissionais, até o advento da Lei n.º 9.430/96, são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado".

Pelo exposto, dou provimento ao Agravo Regimental da Fazenda Nacional. É como voto.

Votou com o ministro relator, o Ministro Teori Albino Zavascki:

Sra. Ministra-Presidente, a solução da controvérsia depende da resposta que se der a duas perguntas. A primeira delas: a isenção é matéria de lei ordinária ou de lei complementar? Quanto a esse ponto, não tenho dúvidas em acompanhar o Ministro Castro Meira, Relator. Não há, na Constituição, exigência de lei complementar para instituição de isenções. Aliás, se tal exigência houvesse, a maioria das isenções existentes padeceria do vício de inconstitucionalidade formal. Assim respondida a primeira pergunta, a conclusão necessária é a de que a isenção discutida nestes autos, apesar de prevista em Lei Complementar (LC 70/91 art. 6º, II) poderia ter sido instituída por lei ordinária. Em outras palavras, nesse ponto, o dispositivo é formalmente lei complementar mas materialmente lei ordinária.

A segunda pergunta a se responder é a seguinte: lei formalmente complementar, mas materialmente ordinária, pode ser revogada por lei ordinária ou só é possível isso por outra lei complementar? O Supremo Tribunal Federal já respondeu essa questão, asseverando que, nesses casos, o importante a considerar não é a forma, mas a matéria. Ora, quem define se determinada matéria é de lei complementar ou de lei ordinária é a Constituição. Disso decorre que, afirmar que somente uma lei complementar pode modificar ou revogar outra lei apenas formalmente complementar (porque materialmente ordinária), é o mesmo que permitir a modificação da Constituição pelo legislador infraconstitucional. Com efeito, se tal fenômeno ocorresse, ao editar uma lei complementar em matéria de lei ordinária o legislador infraconstitucional estaria criando nova hipótese de lei complementar não prevista na Constituição. Isso seria absolutamente inconstitucional. A essa segunda pergunta, portanto, a resposta correta (na linha, aliás, do que já decidiu o STF) é esta: a lei apenas formalmente complementar mas materialmente ordinária pode sim ser reformada ou revogada por lei ordinária. Conseqüentemente, é legítima a norma prevista no art. 56 da Lei 9.430/96, que revogou a isenção antes aludida, prevista no art. 6º, II, da LC 70/91. Com essas brevíssimas considerações, acompanho

integralmente o voto do Ministro-Relator, dando provimento ao agravo regimental.
É o voto.

Não obstante os votos acima citados, naquele momento o entendimento predominante e pacificado no Superior Tribunal de Justiça era a manutenção da súmula 276.

Assim votou o Ministro Humberto Gomes de Barros, em nome da segurança jurídica, sustentando como fundamento a tese de que a competência para dirimir conflitos entre lei complementar e lei ordinária é do Superior Tribunal de Justiça. Complementando sua fundamentação fez referência ainda ao REsp 221.710/TJ, que considerou ser a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e contribuintes. No corpo do voto extrai-se a seguinte argumentação:

O fundamento da pretensão revocatória da Súmula é o de que o Supremo Tribunal Federal teria declarado que a Lei Complementar nº 70/91, embora formalmente complementar, substancialmente, seria lei ordinária, suscetível de revogação sem o *quorum* especial, necessário à criação de nova lei complementar. O tema é a âncora -como está na moda dizer -daqueles que entendem que a nossa Súmula foi infeliz. Colaborei na formação da Súmula. Continuo, data vênia, convicto de que agimos acertadamente, ao sumular o tema.

Meditei sobre o tema, e consolidei minha certeza de que o tema é de nossa alçada. O próprio Supremo Tribunal Federal proclamou que o conflito entre lei ordinária e lei complementar trava-se no plano da infraconstitucionalidade. Trago comigo o Agravo no Recurso Extraordinário nº 274.362, no qual, o Supremo Tribunal Federal, não conheceu recurso extraordinário envolvendo conflito entre normas de lei complementar e de lei ordinária. Então, a competência é nossa.

Meu entendimento assenta-se na ementa felicíssima do Recurso Especial nº 221.710/RJ, em que o STJ indicou o rumo do Poder Judiciário brasileiro: "A Lei Complementar nº 70/91, em seu art. 6º, inc. II, isentou da COFINS, as sociedades civis de prestação de serviços de que trata o art. 1º do Decreto-lei nº 2.397, de 22 de dezembro de 1987, estabelecendo como condições somente aquelas decorrentes da natureza jurídica das referidas sociedades. -A isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 não pode ser revogada pela Lei nº 9.430/96, lei ordinária, em obediência ao princípio da hierarquia das leis.

-A opção pelo regime tributário instituído pela Lei nº 8.541/92 não afeta a isenção concedida pelo art. 6º, II da L.C. 70/91. Entre os requisitos elencados como pressupostos ao gozo do benefício não está inserido o tipo de regime tributário adotado pela sociedade para recolhimento do Imposto de Renda."

A orientação partiu da Segunda Turma. O acórdão foi lavrado pelo Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins. Dele participaram o Ministro-Relator, a Ministra Eliana Calmon e os Ministros Franciulli Netto, Laurita Vaz e Paulo Medina. Para mim, essa é a orientação definitiva a ser seguida pelos tribunais e pelos contribuintes.

Outra razão, que adoto como fundamento de voto, finca-se na natureza do Superior Tribunal de Justiça. Quando digo que não podemos tomar lição, não podemos confessar que a tomamos. Quando chegamos ao Tribunal e

assinamos o termo de posse, assumimos, sem nenhuma vaidade, o compromisso de que somos notáveis conhecedores do Direito, que temos notável saber jurídico. Saber jurídico não é conhecer livros escritos por outros. Saber jurídico a que se refere a CF é a sabedoria que a vida nos dá. A sabedoria gerada no estudo e na experiência nos tornou condutores da jurisprudência nacional.

Somos condutores e não podemos vacilar. Assim faz o STF.

Nos últimos tempos, entretanto, temos demonstrado profunda e constante insegurança.

Vejam a situação em que nos encontramos: se perguntarem a algum dos integrantes desta Seção, especializada em Direito Tributário, qual é o termo inicial para a prescrição da ação de repetição de indébito nos casos de empréstimo compulsório sobre aquisição de veículo ou combustível, cada um haverá de dizer que não sabe, apesar de já existirem dezenas, até centenas, de precedentes. Há dez anos que o Tribunal vem afirmando que o prazo é decenal (cinco mais cinco anos). Hoje, ninguém sabe mais.

Dizíamos, até pouco tempo, que cabia mandado de segurança para determinar que o TDA fosse corrigido. De repente, começamos a dizer o contrário. Dizíamos que éramos competentes para julgar a questão da anistia. Repentinamente, dizemos que já não somos competentes e que sentimos muito.

O Superior Tribunal de Justiça existe e foi criado para dizer o que é a lei infraconstitucional. Ele foi concebido como condutor dos tribunais e dos cidadãos. Em matéria tributária, como condutor daqueles que pagam, dos contribuintes.

Bem por isso, a Corte Especial proclamou que

"PROCESSUAL -STJ -JURISPRUDÊNCIA -NECESSIDADE DE QUE SEJA OBSERVADA. O Superior Tribunal de Justiça foi concebido para um escopo especial: orientar a aplicação da lei federal e unificar-lhe a interpretação, em todo o Brasil. Se assim ocorre, é necessário que sua jurisprudência seja observada, para se manter firme e coerente. Assim sempre ocorreu em relação ao Supremo Tribunal Federal, de quem o STJ é sucessor, nesse mister. Em verdade, o Poder Judiciário mantém sagrado compromisso com a justiça e a segurança. Se deixarmos que nossa jurisprudência varie ao sabor das convicções pessoais, estaremos prestando um desserviço a nossas instituições. Se nós – os integrantes da Corte – não observarmos as decisões que ajudamos a formar, estaremos dando sinal, para que os demais órgãos judiciários façam o mesmo. Estou certo de que, em acontecendo isso, perde sentido a existência de nossa Corte. Melhor será extingui-la." (AEREsp 228432). Dissemos sempre que sociedade de prestação de serviço não paga a contribuição. Essas sociedades, confiando na Súmula nº 276 do Superior Tribunal de Justiça, programaram-se para não pagar esse tributo. Crentes na súmula elas fizeram gastos maiores, e planejaram suas vidas de determinada forma. Fizeram seu projeto de viabilidade econômica com base nessa decisão. De repente, vem o STJ e diz o contrário: esqueçam o que eu disse; agora vão pagar com multa, correção monetária etc., porque nós, o Superior Tribunal de Justiça, tomamos a lição de um mestre e esse mestre nos disse que estávamos errados. Por isso, voltamos atrás. Nós somos os condutores, e eu -Ministro de um Tribunal cujas decisões os próprios Ministros não respeitam -sintome, triste. Como contribuinte, que também sou, mergulho em insegurança, como um passageiro daquele vôo trágico em que o piloto que se perdeu no meio da noite em cima da Selva Amazônica: ele virava para a esquerda, dobrava para a direita e os passageiros sem nada saber, até que eles de repente descobriram que estavam perdidos: O avião com o Superior Tribunal de Justiça está extremamente perdido. Agora estamos a rever uma Súmula que fixamos há menos de um trimestre. Agora dizemos que está errada, porque alguém nos deu uma lição dizendo que essa Súmula não devia ter sido feita assim. Nas praias de Turismo, pelo mundo afora, existe um brinquedo em que uma enorme bóia, cheia de pessoas é arrastada por

uma lancha. A função do piloto dessa lancha é fazer derrubar as pessoas montadas no dorso da bóia. Para tanto, a lancha desloca-se em linha reta e, de repente, descreve curvas de quase noventa graus. O jogo só termina, quando todos os passageiros da bóia estão dentro do mar. Pois bem, o STJ parece ter assumido o papel do piloto dessa lancha. Nosso papel tem sido derrubar os jurisdicionados. Peço venia para acompanhar o Ministro Peçanha Martins. Com essas considerações e louvando-me nesse precedente da lavra do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, peço vênias ao eminente Ministro-Relator para aderir à divergência.

Ainda o voto do Ministro Luiz Fux:

O Sr. Ministro José Delgado, com muita felicidade, tem destacado essa nova feição do Direito Tributário, que trata dos direitos fundamentais do contribuinte, estatuto do contribuinte, surpresa fiscal, enfim aquela confiança fiscal que o contribuinte deve ter em relação ao Fisco, porque hoje já desmistificamos a idéia de que o interesse público é o interesse fazendário. O interesse público é o interesse de cada um de nós. O conjunto dos interesses de todos nós perfaz o interesse público. Às vezes, o interesse da Fazenda é contra o interesse público e contra o interesse de todos nós. Estamos no campo de uma lei complementar, votada para criar um benefício fiscal em prol do contribuinte com um *quorum* qualificado constitucionalmente. De sorte que o contribuinte tem o direito fundamental de ver excluído esse benefício fiscal por esse mesmo *quorum* que o instituiu. Esse princípio, hoje consagrado por toda a doutrina tanto pelas lições mais antigas de Rubens Gomes de Souza e Rui Barbosa Nogueira quanto pelos mais modernos como Roque Carraza e Hugo de Brito Machado, dentre tantos, esclarece mais ainda: além do direito inalienável do contribuinte de ver revogada uma isenção pelo mesmo *quorum* que a concedeu -na verdade, a revogação da isenção implica a criação de um novo tributo para o contribuinte -, como V. Exa. muito bem destacou, e para que seja criado esse novo tributo com base de cálculo e definições de quem seja o contribuinte, efetivamente é necessária uma lei complementar. Em nome da segurança jurídica, mantenho a nossa Súmula com esses fundamentos, e, pedindo vênias aos Colegas que pensam em sentido contrário e, notadamente, ao Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros, que pediu vista dos autos, para acompanhar a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins.

Nego provimento ao agravo regimental.

Nesse sentido o Superior Tribunal de Justiça continuou proferindo seus julgamentos. Podemos destacar outros precedentes³⁸: AgRg no REsp 412527 / PR, DJ 02/12/2002; EDcl no AgRg no REsp 479749 / MG, DJ 17/05/2004; AgRg na MC 7636 / RS, DJ 08/11/2004 e AgRg no REsp 728833 / PR, DJ 10/10/2005.

Observa-se pelos julgados acima colacionados que o Superior Tribunal de Justiça durante muitos anos se posicionou no sentido de que a lei ordinária não poderia revogar determinação de “lei formalmente complementar”, por ofensa ao princípio da hierarquia das leis, levando a conclusão de que a revogação trazida pela

³⁸ Disponível em: <www.stj.gov.br> Acesso em: 11/11/2008.

Lei nº 9.430/1996 não atingiria a isenção conferida pela Lei Complementar 70/91 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais.

Contudo, a tese consagrada na Corte do STJ estava em confronto com o posicionamento firmado pelo Supremo Tribunal Federal. O STF como interprete da Constituição já havia reconhecido ser possível a alteração de lei complementar por dispositivo de lei ordinária, desde que a matéria não fosse daquelas sob reservas de lei complementar.

Após anos de divergência o Superior Tribunal de Justiça teve seu entendimento superado e passou a reconhecer que a controvérsia a respeito da incompatibilidade de lei ordinária em face de lei complementar é de natureza constitucional, não cabendo àquele decidir sobre a matéria, sob pena de usurpação da competência do STF. Podemos destacar o julgamento em 07/11/2006 do REsp 811.576-SP, voto do Rel. Min. Teori Albino Zavascki:

A questão jurídica a respeito de estar, determinada matéria, situada ou não em domínio reservado à lei complementar, bem como a de poder, ou não, ser tratada por lei ordinária, é questão de natureza constitucional, já que a invasão, por lei ordinária, da esfera de competência reservada constitucionalmente à lei complementar, acarreta a sua inconstitucionalidade e não a sua ilegalidade. ... Esclareça-se que o Supremo Tribunal Federal, apreciando agravos de instrumento contra decisões do Superior Tribunal de Justiça que inadmitira recursos extraordinários interpostos contra julgados desta Corte que, em recurso especial, apreciaram o mérito da revogação da isenção prevista no art. 6º da LC 70/91 pela Lei 9.430/96, tem decidido pelo cabimento do extraordinário, passando à análise da matéria, o que denota o caráter constitucional do tema. ...

Podemos ainda citar outros precedentes³⁹: AgRg no REsp nº 464.174 – PR, T1, julgado em 21/10/2008, DJ 03/11/2008; AgRg no REsp nº 1.063.055 – SP, T1, julgado em 14/10/2008.

Importante ainda destacar que em 12/11/2008, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça deliberou no julgamento AR 3.761 – PR pelo CANCELAMENTO da Súmula nº 267.⁴⁰

³⁹ Disponível em: <www.stj.gov.br.> Acesso em: 11/11/2008.

⁴⁰ Disponível em: <www.stj.gov.br.> Acesso em: 11/11/2008.

3.3 A jurisprudência no Supremo Tribunal Federal

No item 3.1 deste capítulo fizemos uma análise da Ação Direta de Constitucionalidade 1-1/DF. Conforme citado acima, o Ministro Moreira Alves no seu voto condutor posicionou-se no sentido de que a Lei Complementar nº 70/90 é lei formalmente complementar e nesse caso tem status de lei ordinária. Ainda, salientou que a Suprema Corte já havia se posicionado no sentido de que só existe lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência.

Em relação a revogação da isenção da COFINS, instituída pela Lei Complementar nº 70/90, que se deu pela Lei Ordinária nº 9.430/96, selecionamos os principais acórdãos do Supremo Tribunal Federal que demonstram o posicionamento pacífico deste tribunal acerca do assunto.

Inicialmente citamos o RE 419.629-8 – DF, Ministro Relator Sepúlveda Pertence, assim ementado:

EMENTA: I. Recurso extraordinário e recurso especial: interposição simultânea: incoerência, na espécie, de perda de objeto ou do interesse recursal do recurso extraordinário da entidade sindical: apesar de favorável a decisão do Superior Tribunal de Justiça no recurso especial, não transitou em julgado e é objeto de RE da parte contrária.

II – Recurso extraordinário contra acórdão do STJ em recurso especial: hipótese de cabimento, por usurpação da competência do Supremo Tribunal para o deslinde da questão. C. Pr. Civil, art. 543, § 2º. Precedente: AI 145.589 – AgR, **Pertence**, RTJ 153/684.

1. No caso, a questão constitucional – definir se a matéria era reservada à lei complementar ou poderia ser versada em lei ordinária – é prejudicial da decisão do recurso especial, e, portanto, deveria o STJ ter observado o disposto no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil.

2. Em consequência, dá-se provimento ao RE da União para anular o acórdão do STJ por usurpação da competência do Supremo Tribunal e determinar que outro seja proferido, adstrito às questões infraconstitucionais acaso aventadas, bem como, com base no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil, negar provimento ao RE do SESCOB-DF contra o acórdão do TRF/1ª Região, em razão da jurisprudência do Supremo Tribunal sobre a questão constitucional de mérito.

III – PIS/COFINS: revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão pela LC 70/91.⁴¹

⁴¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo nº 429.

O Ministro Pertence em seu voto no arresto acima referido, fez referência aos ensinamentos de Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges:

... Na doutrina – e independentemente da discussão acerca de ser ou não de hierarquia a relação entre lei complementar e a lei ordinária -, também se pode dar por pacificada a mesma conclusão da jurisprudência. A lição vem desde a obra do saudoso Geraldo Ataliba. O mesmo se colhe na clássica monografia do douto Souto Maior Borges. ...⁴²

Em 2006, tendo em vista a relevância da matéria e o volume de processos no Judiciário, o Ministro Eros Grau, no RE 377.457-3-Paraná, propôs para a Segunda Turma do Supremo Tribunal Federal, afetá-la ao Pleno. O julgamento do recurso extraordinário discutia a manutenção ou revogação da isenção do recolhimento da COFINS sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada. A turma, por votação unânime, acolheu a proposta do Ministro Graus e deliberou submeter ao Plenário do Tribunal do julgamento dos recursos.⁴³

Desde a proposta de afetar ao Pleno o julgamento (12/12/2006), passando por vários debates e votos, até a decisão final (17/09/2008), foram quase dois anos. Destarte, o Plenário do Supremo Tribunal Federal, por maioria de votos, pacificou a matéria acerca da revogação da isenção da COFINS pela Lei nº 9.868/99, que recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: Contribuição social sobre o faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). 2. Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. Legitimidade. 3. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e a lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. 4. A LC 70/91 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, RTJ 156/721. 5. Recurso extraordinário conhecido mas negado provimento.⁴⁴

Não resta mais dúvida acerca da revogação da isenção da COFINS sobre as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada. Contudo, o Supremo Tribunal Federal não se manifestou sobre a modulação dos efeitos da sua decisão.

⁴² SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Informativo nº 429

⁴³ Informativos nº 452

⁴⁴ Ver íntegra do julgamento em ANEXO.

CONCLUSÃO

São passíveis, à vista do quanto expusemos alguns pontos conclusivos.

A COFINS sucedeu o FINSOCIAL, que foi recepcionado com finalidade transitória, até que o Legislativo dispusesse acerca da nova contribuição de custeio da Seguridade Social sobre o faturamento, com suporte no art. 195, I, da CF.

Portanto, como contribuição sobre o faturamento prevista no art. 195, I da CF, a utilização de lei complementar para cuidar da matéria era desnecessária, pois só outras fontes de custeio, não previstas nos incisos do referido artigo é que exigiriam tal instrumento legislativo, nos termos do § 4º.

São requisitos para existência e validade de lei complementar a matéria versada (requisito material) e sua aprovação por maioria absoluta do Congresso Nacional (requisito formal).

Não tendo respeitado os limites constitucionais de competência legislativa, ou seja, tendo invadido o campo da lei ordinária federal, a Lei Complementar nº 70/91 é substancialmente lei ordinária.

O requisito formal por si só não é suficiente para dar existência e validade à lei complementar. Assim sendo, a LC nº 70/91, em verdade, é lei ordinária, podendo ser revogada por outra lei ordinária.

Desde o julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade 1-1/DF que o Supremo Tribunal Federal se posicionou no sentido de que a Lei Complementar nº 70/91 é lei formalmente complementar e materialmente ordinária.

Contudo, com edição da Lei Ordinária nº 9.430/96, surgiu a polêmica objeto do nosso trabalho, vez que o artigo 56 da referida lei revogou a isenção concedida pela Lei Complementar nº 70/91 às sociedades civis prestadoras de serviços de profissão regulamentada.

A polêmica levantada pelos contribuintes era em torno da inconstitucionalidade da revogação em razão da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

O Superior Tribunal de Justiça apreciou a matéria e firmou posicionamento no sentido de que a lei ordinária não poderia revogar determinação de “lei formalmente complementar”, por ofensa ao princípio da hierarquia das leis. Tal

posição culminou na edição da Súmula 276. Realizado e reexame da referida súmula, o STJ decidiu pela sua manutenção em respeito ao Princípio da Segurança Jurídica.

Acerca da existência ou não de hierarquia, é possível tecer algumas conclusões.

As leis complementares se dividem em dois grupos: leis que dão validade a outros atos normativos e leis que não dão validade a outros atos normativos.

A relação hierárquica pressupõe que a norma inferior retire sua validade da norma superior.

Assim sendo, há uma diversidade de posição hierárquica entre as espécies de leis complementares.

Contudo, a lei complementar nem sempre é superior a lei ordinária federal e nem sempre a lei ordinária é inferior a lei complementar. Mas, nunca, porém, a lei ordinária é superior a lei complementar.

Apesar disso, como já concluído acima a lei formalmente complementar é considerada como se lei ordinária fosse e não possui superioridade alguma, podendo, inclusive ser alterada por outra lei ordinária. É o caso da Lei Complementar n^o 70/91 (lei materialmente ordinária, que teve atribuição de lei complementar por questão de *quorum*) que foi revogada pela Lei Ordinária n^o 9.430/96.

Apesar da tese do professor Hugo de Brito Machado sobre a superioridade hierárquica absoluta de lei complementar, que fundamentou as decisões do Superior Tribunal de Justiça, não resta outra alternativa senão discordar do respeitável jurista.

Mais acertado é a tese defendida por Geraldo Ataliba e José Souto Maior Borges. Certamente a adoção de lei complementar ocorre com o objetivo de imprimir um elevado nível de discussão nas Casas do Congresso, que atribui um valor segurança jurídica. Contudo, não cabe ao Poder Legislativo decidir quais as matérias devem ser objeto de lei complementar. Inegável, neste caso, é a característica de rigidez texto constitucional: restringiu a utilização da lei complementar a determinadas matérias.

Em síntese, sem que exista lei complementar que imprima fundamento de validade sobre lei ordinária, ou seja, extraíndo ambas o seu fundamento de validade da Constituição Federal, não existe a figura da hierarquia entre as espécies legislativas.

O que diferencia as espécies é seu regime jurídico, ou seja, no que diz respeito apenas à matéria e ao quorum.

Entretanto, mesmo com a relevância dos fundamentos defendidos por Geraldo Ataliba e Souto Maior Borges, o STJ, adotou a tese do ilustre professor Hugo de Brito, e estava entendendo de forma diversa, decidido em reiterados arestos que o status da lei complementar resta por convalidado nos casos em que o Texto Constitucional tenha requerido a lei ordinária, e o legislativo tenha editado lei complementar. Em decorrência de uma hierarquia entre os diferentes instrumentos legislativos, o STJ estava declarado ilegal a alteração de lei simplesmente denominada complementar – em função do seu quorum de aprovação – por lei ordinária. Inclusive sumulou a matéria.

Contudo, por se tratar de questão constitucional relacionada a distribuição material entre as espécies legais, a matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal, que reconheceu a inexistência de hierarquia entre a Lei Complementar nº 70/91, considerada materialmente ordinária, e a Lei Ordinária nº 9.430/96. Portanto, válida a revogação da isenção da COFINS.

Mais acertado, portanto, foi a posição do STF, que fez referência à tese de José Souto Borges e Geraldo Ataliba.

Diante do posicionamento pacificado do Supremo Tribunal sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça curvou-se ao C. STF e mudou seu posicionamento sobre o tema.

Vala deixar consignado que o Supremo Tribunal Federal pacificou a questão, mas rejeitou o pedido de modulação dos efeitos da sua decisão, que seria a melhor forma de minimizar os prejuízos decorrentes dessa insegurança jurídica instaurada. Esse é um bom tema a ser objeto de trabalhos futuros!

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971. 94 p.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Lei complementar: teoria e comentários*. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Celso Bastos Editor: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999. 266p.

BORGES, José Souto Maior Borges. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975. 222 p.

_____. Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 150, p. 67-78, mar., 2008.

BRASIL. Constituição Federal.

BRASIL. Código de Processo Civil.

BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1.991.

BRASIL. Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 276. Publicada no DJ em 02/06/2003. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11/11/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Informativo nº. 0187. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11/11/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 156.839/SP, Rel. Ministro José Delgado, T1, julgado em 03/03/1998, DJ 27/04/1998 p. 104. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11/11/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRG no REsp 382.736-SC, Rel. Ministro Castro Meira, publicado no DJ 25/02/2004. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11/11/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 811.576-SP, Rel. Min. Teori Albino Zavascki. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11/11/2008.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AR 3.761 – PR, Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 12/11/2008.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ag. Reg. na Reclamação nº 2.475-0, DJE nº 18, Divulgação 31/01/2008, Publicação 01/02/2008, Ementário nº 2305-1. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 21/06/2009.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. ADC 1-1/DF. Ementário 1791-1. D.J. 16.06.95.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Rcl 2475 AgR. Rel. Min. Carlos Veloso, Rel. p/ Acórdão Min. Marco Aurélio. Tribunal Pleno, julgado em 02/08/2007, DJe-018 DIVULG 31-01-2008 PUBLIC 01-02-2008 EMENT VOL-02305-01 PP-00085.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 419.629-8 – DF, Ministro Relator Sepúlveda Pertence. T1. Ementário 2239-4. D.J. 30.06.2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Informativo nº 429. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 11/11/2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. 551p.

CANAZARO, Fábio. *Lei Complementar Tributária na Constituição de 1988: normas gerais em matéria de legislação tributária e a autonomia federativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005. 115 p.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 54/2006. São Paulo: Malheiros Editores, 2007. 1061 p.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário*. 10. ed. revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2006. 635 p.

MACHADO, Hugo de Brito. Segurança Jurídica e a Questão da Hierarquia da Lei Complementar. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, n. 50, p. 5-20, jul./ago., 2006.

_____. *Segurança Jurídica e Lei complementar*. Disponível em: <http://189.77.142.12/hugomachado/conteúdo.asp?home=1&seção=2&situação=2&doc_id=177>. Acesso em: 19 jun. 2009.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2009. 1454p.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Disponível em: <www.stf.jus.br>. Acesso em: 11 nov. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Disponível em: <site www.stj.gov.br>. Acesso em 11 nov. 2008.

ANEXO A

Íntegra do Acórdão RE 377.477-3/Paraná