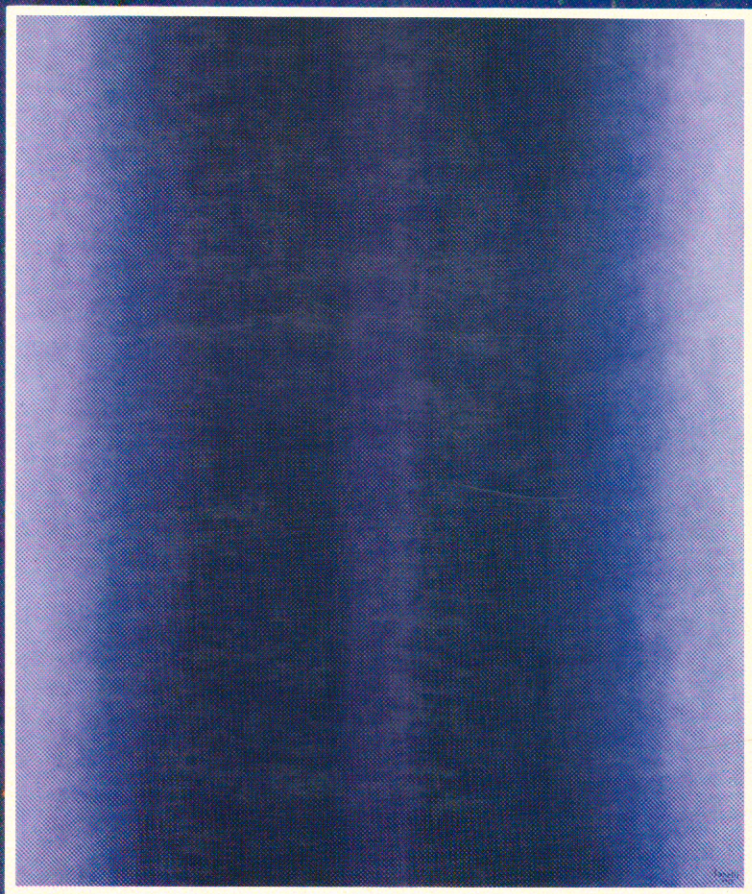


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



14

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

14

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretora Financeira
Lidia Lobello de Oliveira Rocha

Diretora Comercial
Lêda Ferraz de Mendonça

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras Editora*,
com alterações procedidas por *Phoenix* e
Dialética

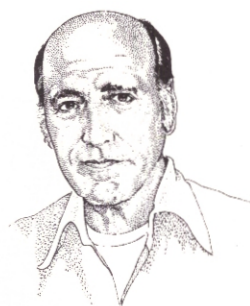
Capa (fundo)
Detalhe da obra
"100% Azul ou Quase",
de Marola Omartem

Ilustrações
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binho's

Impressão
Gráfica Palas Athena

(NOVEMBRO - 1996)



Arcangelo Ianelli
é o autor da obra
reproduzida em destaque,
na capa desta edição.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Av. Bernardino de Campos, 327 - conj. 24
CEP 04004-050 - São Paulo - SP
Fone/fax (011) 284.2096 - 284.5362 - 284.5527

SUMÁRIO

Doutrina

- Juros morat*
- A tributação dos serviços de acesso à Internet - *Edgard Pitta de Almeida* 7
 - ✓ Da impossibilidade de se utilizar a SELIC como taxa de juros moratórios incidentes sobre débitos de natureza fiscal - *Fábio Augusto Junqueira de Carvalho e Maria Inês Caldeira Pereira da Silva* 6852
 - ✓ Posição hierárquica da lei complementar - *Hugo de Brito Machado* 11
 - Imunidades dos templos de qualquer culto - *José Manoel da Silva* 19
 - Anotações ao crime de não recolhimento de contribuições previdenciárias - *Ney de Barros Bello Filho* 23
 - O ICMS e os incentivos fiscais - *Pedro Guilherme Accorsi Lunardelli* 31
 - Obrigações da agroindústria em face da Lei nº 8.870/94 - *Wladimir Novaes Martinez* 54
 - Débitos declarados do ICMS e delitos fiscais - *Zelmo Denari* 59

Pareceres

- O princípio da não-cumulatividade - o direito à compensação periódica de ICMS nas operações próprias e de substituição tributária - *Ives Gandra da Silva Martins* 76
- Contribuição Social - LC 84/96 - cooperativas de trabalho - *Ministério da Previdência e Assistência Social* 88
- Imposto de renda e contribuição social sobre o lucro - postergação de pagamento - inobservância do regime de competência - *Coordenação-Geral do Sistema de Tributação* 100
- Imposto de renda - remuneração paga pelo Banco Mundial a funcionários brasileiros residentes no exterior - *Coordenação-Geral do Sistema de Tributação* 105
- Sigilo bancário e fiscal - submissão da questão ao Judiciário - *Advocacia-Geral da União* 108

Posição Hierárquica da Lei Complementar

Hugo de Brito Machado

A doutrina tem reconhecido a superioridade hierárquica da lei complementar que, por isto mesmo, não pode ser alterada ou revogada por lei ordinária. Entretanto, tem afirmado que “a lei complementar, fora do seu campo específico - que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte - nada mais é que lei ordinária”. Seriam necessários à configuração daquela espécie normativa a forma e o conteúdo ¹.

Tal entendimento, sustentado por Ataliba, presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa, em face da imprecisão do objeto regulado ². Mesmo assim, em razão do prestígio de seu autor, sem reflexão alguma nós o adotamos, asseverando que se a lei complementar disciplinar matéria fora do campo que lhe foi reservado pela Constituição, neste ponto, segundo conceituados juristas, poderá ser alterada, ou revogada, por lei ordinária ³. E no mesmo sentido manifestaram-se diversos tributaristas e constitucionalistas ⁴.

Mesmo sustentando, enfático, a superioridade da lei complementar em relação à lei ordinária, Ives Gandra da

- 1 Geraldo Ataliba, *Lei Complementar na Constituição*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, p. 36.
- 2 Em casos como o estabelecido no art. 146, inciso III, será sempre problemática a questão dos limites do objeto a ser regulado pela lei complementar.
- 3 Curso de Direito Tributário, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 25.
- 4 Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, *Lei Complementar*, em Curso de Direito Tributário, Coord. de Ives Gandra da Silva Martins, Edições CEJUP/CEEU, Belém-PA/São Paulo, 1993, p. 95; José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, Editora Revista dos Tribunais/EDUC, São Paulo, 1975, p. 26; Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1985, p. 109; Hamilton Dias de Souza, *Lei Complementar em Matéria Tributária*, em Curso de Direito Tributário, coord. Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, São Paulo, 1982, p. 29; Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 103; Edgar Lincoln de Proença Rosa, *A Questão do Decreto-Lei Sobre Tributos*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1982, p. 56; Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, Saraiva, São Paulo, 1991, pp. 164/166, e *Dicionário de Direito Constitucional*, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 99; Michel Temer, *Elementos de Direito Constitucional*, 10ª edição, 2ª tiragem, Malheiros, São Paulo, 1994, p. 142.



Hugo de Brito Machado
é Professor Titular de
Direito Tributário da
Universidade Federal do
Ceará.

Silva Martins declara ter razão a doutrina que afirma ter a lei complementar campo próprio de atuação⁵. E com isto, ao que parece, adota a tese segundo a qual, dispondo fora desse campo, a lei complementar pode ser revogada pela lei ordinária.

Meditando sobre o tema, relendo as referidas lições da doutrina, e especialmente relendo os dispositivos da Constituição, modificamos nosso ponto de vista. Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula, e mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser revogada por lei ordinária.

A superioridade hierárquica da lei complementar tem sido afirmada, sem qualquer questionamento, por eminentes constitucionalistas⁶. O problema na verdade não está nessa superioridade, de resto reconhecida sem qualquer objeção razoável, mas na questão de saber se a própria caracterização da lei complementar, como espécie normativa autônoma, depende da matéria regulada. Em outras palavras, o que se pode razoavelmente questionar é se uma lei complementar, pelo fato de tratar de matéria a ela não reservada pela Constituição, tem a natureza de lei ordinária.

Ressalte-se, em primeiro lugar, que a superioridade hierárquica das normas jurídicas em geral é conferida pelo elemento formal. Não pelo elemento material, pelo conteúdo da norma. É certo que, segundo alguns eminentes constitucionalistas, a Constituição tem conteúdo próprio. Ninguém, todavia, nega a uma norma incluída no texto de uma Constituição, a postura hierárquica desta, qual-

quer que seja o seu conteúdo. E as leis complementares, cuja existência fora afirmada mesmo antes de a Constituição de 1967 as haver adotado formalmente, só ganharam superioridade hierárquica quando ganharam autonomia formal.

Quando a lei ordinária trata de matéria que não está compreendida no campo da denominada reserva legal, e que por isto mesmo poderia ser tratada por um ato normativo inferior, não se desnatura por isto. Nem poderá ser alterada, ou revogada, a não ser por outra lei. A fixação de prazo para o recolhimento de tributo, por exemplo, foi considerada pela jurisprudência como matéria alheia ao campo da reserva legal. Entretanto, no caso do IPI, considerou a jurisprudência que existindo, como era o caso, dispositivo de lei estabelecendo tal prazo, não poderia este ser alterado por ato de hierarquia inferior.

A rigor, não há vigente Constituição qualquer norma, ou princípios, que expressa ou implicitamente autorize a conclusão de que a lei complementar somente pode cuidar das matérias a estas reservadas pela Constituição. Existem é certo, dispositivos que tornam determinadas matérias privativas de lei complementar, o que é coisa rigorosamente diversa. A existência de um campo de reserva de lei complementar, todavia, não quer dizer que não possa a lei complementar cuidar de outras matérias. Pode, sim, e deve, o legislador adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este entregues, em caráter privativo, pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseja imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças.

5 Sistema Tributário na Constituição de 1988, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1990, pp. 84/85.

6 Raul Machado Horta, Estudos de Direito Constitucional, Del Rey, Belo Horizonte.

Não se diga que a existência de dispositivos da Constituição, asseverando que a lei complementar cuidará de tal matéria, implica vedação ao trato de matéria diversa. Não implica. Basta ver-se que alguns dispositivos da Constituição reportam-se a lei, sem qualificação, e isto não quer dizer que a lei ordinária só possa cuidar daquelas matérias expressamente referidas pela Constituição.

Aliás, o mestre Paulo de Barros Carvalho o admite, asseverando:

“Os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, inobstante possamos encontrar, em alguns passos, a simples alusão à lei, desacompanhada do qualificativo *complementar*. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versados”⁷.

É razoável admitir-se que uma lei ordinária anterior à Constituição de 1967, que ganhou *status* de lei complementar em virtude de seu conteúdo, se contiver algum dispositivo versando matéria alheia ao campo reservado à lei complementar, poderá, nesse dispositivo, ser alterada por lei ordinária. Mas isto é coisa diversa, que restará bem compreendida se entendermos a razão pela qual a lei *ordinária* passou a ser tratada como lei complementar⁸.

Quando se diz que uma lei *ordinária*, editada antes da Constituição de 1967, com o advento desta passou a ser

uma lei complementar, o que se quer dizer é apenas que aquela matéria, no regime da referida Constituição, só por lei complementar poderá ser tratada.

A validade formal de uma norma jurídica é verificada em função da norma reguladora de sua produção, vigente no momento em que tal produção ocorreu. Por isto mesmo é que o nosso Código Penal é um decreto-lei, não obstante hoje inexistente tal figura legislativa. Nosso Código Tributário é uma lei ordinária, não obstante hoje a matéria nele tratada seja reservada à lei complementar.

Como as matérias constantes do Código Penal atualmente só por lei podem ser tratadas, é evidente que o Código Penal só por lei poderá ser alterado. De igual modo, como as matérias constantes do Código Tributário Nacional, em face da vigente Constituição Federal só por lei complementar podem ser tratadas, evidentemente o Código Tributário Nacional só por lei complementar poderá ser alterado.

A doutrina segundo a qual a lei complementar, naquilo em que cuida de matérias a ela não reservadas pela Constituição, pode ser alterada por lei ordinária, amesquinha o princípio da segurança jurídica, na medida em que o campo das matérias atribuídas pela Constituição à lei complementar é impreciso. Abre ensejo a que muitas questões sejam suscitadas, por exemplo, a respeito do que se deve entender por *normas gerais de direito tributário*.

A vida e o espírito postulam um direito *justo*, mas pedem também, e *antes de tudo*, segurança, e portanto um direito certo, ainda que menos justo. “A

7 Curso de Direito Tributário, 7ª edição, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 136.

8 Essa questão é da melhor relevância, sobretudo em razão do anteprojeto de Código de Processo Tributário, em elaboração por um Grupo de Trabalho da Secretaria da Receita Federal, no qual alguns dispositivos conflitam com normas do vigente Código Tributário Nacional.

certeza do direito, sem a qual não pode haver uma regular previsibilidade das decisões dos tribunais, é na verdade condição evidente e indispensável para que cada um possa ajuizar das consequências de seus actos, saber quais os bens que a ordem jurídica lhe garante, traçar e executar os seus planos de futuro”⁹.

Como ensina Radbruch, os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*. São relativos não somente a idéia do *fim*, mas também a própria determinação da hierarquia ou das relações de primazia a serem estabelecidas entre esses três elementos¹⁰.

Segurança e justiça, portanto, são as únicas idéias universalmente válidas para o verdadeiro jurista. E uma não deve excluir a outra. “Sem ordem não há como fazer justiça, e sem justiça não há como manter a ordem”¹¹. Cuida-se, na verda-

de, de valores que se completam para viabilizar a convivência.

Penso que a interpretação estritamente jurídica da vigente Constituição, sem qualquer preconceito, leva ao reconhecimento da superioridade hierárquica das leis complementares, independentemente da matéria por estas versada. De todo modo, mesmo que se entenda que a escolha entre a tese que ora colocamos, e a prevalente na atual doutrina, será um ato político, não tenho dúvida de que esse ato deve ser inspirado pela busca de realização dos valores fundamentais do direito.

Não se pode dizer que uma, ou a outra solução, realiza, ou deixa de realizar, o valor justiça. O valor segurança, todavia, é indubitavelmente melhor preservado pela compreensão segundo a qual a superioridade hierárquica da lei complementar é sempre ditada pelo elemento formal que a distingue.