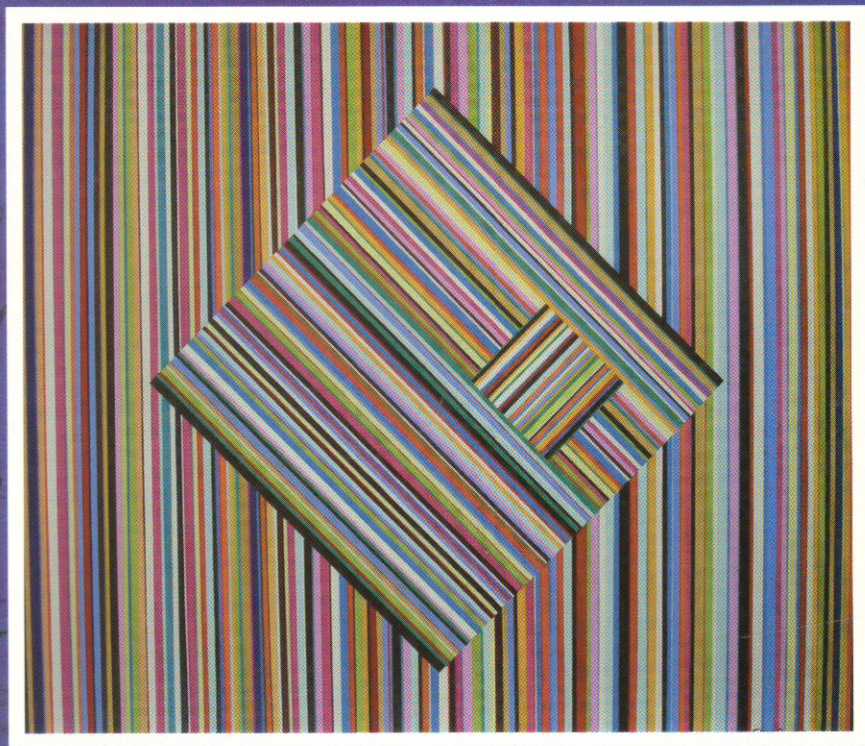


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



117

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

117

Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha

Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha
Trevisan

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

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

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Duble Express

Impressão
Gráfica Palas Athena

(JUNHO - 2005)



Edgar Gomez

é o autor da obra (do acervo da Galeria
Arte Aplicada, de São Paulo) reproduzida
em destaque na capa desta edição.

Na página inicial do *site*
www.dialetica.com.br

canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário,

inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.

Complete sua coleção.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.

Rua Sena Madureira, 34

CEP 04021-000 - São Paulo - SP

e-mail: atendimento@dialetica.com.br

Fone/fax (0xx11) 5084-4544

www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Alexandre Macedo Tavares - O superficialismo do inquérito policial como instrumento de investigação dos ilícitos penais tributários

I - Considerações preliminares. II - Ilícito penal tributário. III - Direito Tributário Penal e Direito Penal Tributário. IV - Ilícito penal tributário: caracteres. V - O inquérito policial e a persecução dos ilícitos penais tributários.

9

Daniel Zanetti Marques Carneiro - A Lei Complementar nº 118 e a prescrição da pretensão de restituição do indébito tributário

1. Introdução. 2. Sinopse da controvérsia sobre a prescrição da pretensão para a repetição do indébito tributário. 3. A recém-editada LC nº 118/05. 4. Conclusão.

21

Fábio Canazaro - Os juros sobre o capital próprio e a (não) incidência das contribuições PIS e Cofins

Introdução. 1 - A natureza jurídica dos juros sobre o capital próprio. 2 - Síntese da previsão legal da hipótese de incidência das contribuições PIS e Cofins. 3 - A questão das exclusões dos arts. 1ºs das Leis nº 10.637/02 e nº 10.833/03 e sua correlação com os juros sobre o capital próprio. 4 - A falta de previsão legal para incidência do PIS e da Cofins em face do recebimento de juros sobre o capital próprio. 5 - A questão da expressão "demais receitas auferidas". Conclusão.

32

Guilherme Cezaroti - A imunidade do CD-ROM: análise de recente decisão do Supremo Tribunal Federal

1. Introdução. 2. A imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. 3. Os veículos abrangidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da Constituição Federal. 4. A ausência de precedente específico do Plenário do Supremo Tribunal Federal. 5. A incidência do ICMS sobre as operações com CD-ROM - aplicação de precedente do Supremo Tribunal Federal. 6. Conclusão.

41

Hugo de Brito Machado - A identidade específica da lei complementar

1. Introdução. 2. As diversas espécies normativas. 3. Segurança jurídica. 4. Ausência de limites ao uso de lei complementar. 5. A lei complementar como espécie de norma. 6. Conclusões.

51

Maurício G. P. Zockun - Requisitos constitucionais para instituição de uma contribuição de intervenção no domínio econômico

1. Introdução. 2. As espécies de intervenção do Estado na ordem econômica. 3. Requisitos adicionais para válida criação de uma Cide. 4. Síntese dos pressupostos constitucionais para criação de uma Cide.

70

Nelson Monteiro Neto - Pode agora, com a Lei nº 11.051, o juiz pronunciar de ofício a prescrição intercorrente em processo de execução fiscal

1. Introdução. 2. Como aplicar esse preceito. 3. Imediata incidência da regra nos processos pendentes de julgamento ("suspensos"). 4. Conclusões.

77

Omar Augusto Leite Melo - A LC 118/05 e a contagem inicial do prazo para pleitear a restituição e compensação de indébito tributário

1. Apresentação do tema. 2. Questionamentos enfrentados neste trabalho. 3. Conteúdo das leis interpretativas. 4. Utilidade das leis interpretativas. 5. Admissibilidade das leis interpretativas. 6. Conteúdo do artigo 3º, da LC 118/05. 7. Interpretação cabível do artigo 3º, da LC 118/05. 8. Irretroatividade do artigo 3º, da LC 118/05. 9. Conclusões.

80

A Identidade Específica da Lei Complementar

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Tem sido questionada a existência de superioridade hierárquica da lei complementar relativamente à lei ordinária. Formaram-se três correntes de opiniões doutrinárias sobre o assunto, compostas pelos que sustentam: a) não existir hierarquia entre lei complementar e lei ordinária; b) que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, e, finalmente, c) que a lei complementar não pode ser alterada por lei ordinária apenas quando trata de matéria a ela reservada, não se tratando, portanto, de uma questão de hierarquia, mas simplesmente de uma questão de reserva constitucional de certas matérias à lei complementar.

A primeira dessas correntes doutrinárias não nos parece ter qualquer consistência, até porque elimina completamente a utilidade das leis complementares, que simplesmente não precisariam existir. Só tem sentido se entendida apenas como uma forma diferente de enunciado da terceira corrente doutrinária, vale dizer, se admitirmos que a afirmação de inexistência de hierarquia há de ser conciliada com a preservação do âmbito de reserva de matérias à lei complementar.

A segunda corrente é a que nos parece melhor realizar a segurança jurídica, o que é razão bastante para nossa opção doutrinária. A lei complementar na verdade existe como um instrumento destinado a propiciar maior estabilidade às normas, sendo a espécie à qual a Constituição, por isto mesmo, reserva o trato de certas matérias.

A terceira corrente não nos parece aceitável especialmente porque incrementa a insegurança jurídica. Mas não é só por isto. É que ela exige, para a qualificação da norma como lei complementar, além dos requisitos formais, o trato de determinadas matérias, vale dizer, exige que a norma, para qualificar-se como lei complementar, tenha determinado conteúdo. Coloca como requisito elemento substancial, o que não nos parece razoável, como será visto neste estudo.

Como se vê, a verdadeira questão que se coloca em torno da lei complementar diz respeito à identidade dessa espécie normativa, e não propriamente a sua posição hierárquica em nosso ordenamento jurídico. Assim, vamos procurar demonstrar que a identidade de uma espécie normativa não



**Hugo de Brito
Machado**

*é Professor Titular de
Direito Tributário da
UFC, Membro do IFA -
International Fiscal
Association,
Presidente do Instituto
Cearense de Estudos
Tributários e
Desembargador
Federal (aposentado)
do Tribunal Regional
Federal da 5ª Região.*

deve ser buscada em sua substância, mas em seus elementos formais, a saber, na competência do órgão e no procedimento adotado para a elaboração da norma jurídica. E, ainda, que a qualificação das espécies normativas, tendo em vista seus elementos formais, além de estar consagrada em nosso direito positivo, realiza mais adequadamente a segurança jurídica.

2. As Diversas Espécies Normativas

2.1. As espécies expressamente previstas na Constituição Federal

Segundo a Constituição, o processo legislativo compreende a elaboração de:

- I - emendas à Constituição;
- II - leis complementares;
- III - leis ordinárias;
- IV - leis delegadas;
- V - medidas provisórias;
- VI - decretos legislativos;
- VII - resoluções.

São estas, portanto, as espécies normativas expressamente previstas na Constituição.

Todas elas qualificam-se pela competência do órgão do qual emanam, e pelo procedimento adotado na respectiva elaboração. Nenhuma delas tem área de atuação com delimitação de matéria que não possa ser tratada por outras espécies, embora eventuais conflitos entre elas surgidos devam ser resolvidos pelo princípio hierárquico.

2.1.1. Emendas à Constituição

As emendas à Constituição constituem a mais importante das espécies normativas de nosso sistema jurídico, abaixo, é claro, da própria Constituição. Constituem obra do poder reformador, ou poder constituinte derivado como alguns preferem, que, embora se encartem no texto da própria Constituição, na verdade não se confundem com as normas produzidas pelo poder constituinte.

A distinção essencial entre as normas produzidas pelo poder constituinte e as constantes de emendas à Constituição reside em que a edição destas está subordinada a limitações jurídicas, no que concerne ao órgão produtor, ao procedimento de elaboração, e ainda quanto às denominadas cláusulas de imodificabilidade.

Caracterizam-se as emendas por exigências procedimentais específicas, mais rigorosas, quanto à iniciativa do processo legislativo;¹ quanto ao modo de votação, que é em dois turnos, em cada uma das casas do Congresso e ao quórum para aprovação, que é de três quintos dos membros de cada uma das casas legislativas;² quanto aos momentos de crise nos quais a Constituição não poderá ser emendada;³ e quanto à impossibilidade de nova deliberação na mesma sessão legislativa em que emenda cuidando da mesma matéria houver sido rejeitada.⁴

¹ Constituição Federal, art. 60, itens I, II e III.

² Constituição Federal, art. 60, § 2º.

³ Constituição Federal, art. 60, § 1º.

⁴ Constituição Federal, art. 60, § 5º.

Caracterizam, ainda, as emendas à Constituição, a inexistência de sanção e o fato de ser a promulgação realizada no próprio Congresso Nacional, em ato conjunto das mesas das duas casas legislativas.⁵ Não podem, portanto, ser vetadas pelo Presidente da República.

As emendas à Constituição têm uma área às mesmas reservadas, que é composta pelas normas da própria Constituição. Nessa área nenhuma norma de qualquer outra espécie pode penetrar, salvo, obviamente, a situação excepcional na qual se estabeleça um poder constituinte originário. Podemos dizer, portanto, que existe uma reserva de matéria à espécie normativa definida como emenda à Constituição.

Realmente, existem matérias reservadas às emendas à Constituição. Matérias que estão contidas em todos os seus dispositivos, que somente por emendas podem ser alterados.

Entretanto, mesmo existindo matérias que só por emendas podem ser tratadas, não existem matérias que por emendas à Constituição não possam ser tratadas. Essa espécie normativa não tem nenhum limite que não seja o expressamente definido pelas denominadas cláusulas de imodificabilidade, ou cláusulas pétreas. A rigor, respeitado esse limite expresso, pode tratar de qualquer matéria, prevista ou não prevista na Constituição.

2.1.2. *Leis complementares*

Em segundo lugar no elenco estabelecido pelo art. 59 da Constituição encontram-se as leis complementares, que se caracterizam como tal pela exigência de quórum especial de aprovação. Enquanto as leis ordinárias podem ser aprovadas pela maioria simples dos Deputados e dos Senadores, nas casas respectivas, para aprovação as leis complementares exigem maioria absoluta.

A essa espécie normativa a Constituição reservou algumas matérias, como, por exemplo, a disciplina da elaboração, redação, alteração e consolidação das leis;⁶ o Estatuto da Magistratura;⁷ organização e competência dos tribunais, dos juízes de direito e das juntas eleitorais;⁸ organização, atribuições e estatuto do Ministério Público;⁹ organização e funcionamento das atividades de consultoria e assessoramento jurídico do Poder Executivo;¹⁰ organização das Defensorias Públicas federais e normas gerais sobre defensorias públicas dos Estados;¹¹ normas gerais sobre organização, preparo e emprego das forças armadas;¹² conflito de competência em matéria tributária, limitações ao poder de tributar, e normas gerais em matéria de legislação tributária.¹³ Além de muitas outras matérias, todas previstas expressamente pela Constituição.

⁵ Constituição Federal, art. 60, § 3º.

⁶ Constituição Federal, art. 59, parágrafo único.

⁷ Constituição Federal, art. 93.

⁸ Constituição Federal, art. 121.

⁹ Constituição Federal, art. 128, § 5º.

¹⁰ Constituição Federal, art. 131.

¹¹ Constituição Federal, art. 134, parágrafo único.

¹² Constituição Federal, art. 142, § 1º.

¹³ Constituição Federal, art. 146, incisos I, II e III.

A superioridade hierárquica da lei complementar tem sido afirmada, sem qualquer questionamento, por eminentes constitucionalistas.¹⁴ 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.

Alguns doutrinadores consideram que também é necessário à caracterização das leis complementares o elemento material, ou de conteúdo, e afirmam que só são leis complementares aquelas que tratam de matéria reservada pela Constituição a essa espécie normativa. Não nos parece que seja assim. Tal como existem matérias que somente por emendas à Constituição podem ser tratadas, mas isto não limita a emenda, que pode tratar de outras matérias, também existem matérias reservadas à lei complementar, mas esta pode tratar também de outras matérias.

Não nos parece, portanto, necessário o elemento substancial, vale dizer, a matéria tratada, para a caracterização da lei complementar, como adiante vamos demonstrar.

2.1.3. *Leis ordinárias*

Leis ordinárias, a expressão bem o diz, são os atos legislativos comuns. São as prescrições jurídicas produzidas pelo Poder Legislativo, no desempenho ordinário de sua atividade essencial.

A lei, já o sabemos, pode albergar uma prescrição jurídica dotada de hipoteticidade, vale dizer, uma norma, e pode albergar uma prescrição jurídica dirigida a uma situação concreta, vale dizer, uma ordem, ou comando. O que caracteriza a lei, em nosso sistema jurídico pelo menos, é o aspecto formal. É o fato de tratar-se de ato produzido pelo Congresso Nacional, com observância do procedimento próprio, para esse fim estabelecido pela Constituição.

Tal como acontece em relação às emendas à Constituição, e em relação às leis complementares, existem matérias que somente por lei podem ser tratadas. Mas isto não quer dizer que as leis não possam tratar de outras matérias, além daquelas que compõem o campo da denominada reserva legal.

2.1.4. *Medidas provisórias*

Estabelece a Constituição que em casos de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.¹⁵

As medidas provisórias perderão a vigência, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável uma única vez por igual período, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

Estabelece a Constituição Federal limitação às medidas provisórias em razão das matérias que expressamente indica. Não obstante, pode-se afirmar que, salvo a re-

¹⁴ Raul Machado Horta, *Estudos de Direito Constitucional*, Del Rey, Belo Horizonte, 1995, p. 649.

¹⁵ Constituição Federal, art. 62.

ferida limitação, as medidas provisórias têm conteúdo que se confunde com o das leis ordinárias, das quais se distingue apenas em razão do elemento formal, vale dizer, da competência e do procedimento adotado para a respectiva elaboração.

2.1.5. *Leis delegadas*

O Congresso Nacional pode, mediante solicitação do Presidente da República, delegar a este a elaboração de leis.¹⁶ Não podem, porém, ser objeto de delegação matéria:

- a) da competência exclusiva do Congresso Nacional,¹⁷ ou privativa da Câmara dos Deputados¹⁸ ou do Senado Federal;¹⁹
- b) que deva ser tratada por lei complementar;²⁰
- c) que seja concernente a organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros; a nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;
- d) referente a planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos.

A delegação de atribuições legislativas ao Presidente da República tem a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos de seu exercício.²¹ Poderá, outrossim, a resolução, determinar que a matéria seja apreciada pelo Congresso, que o fará em procedimento especial, com votação única e sem possibilidade de emendas.²²

A lei delegada ocupa a mesma posição hierárquica das leis ordinárias. Pode, portanto, uma lei delegada revogar uma lei ordinária, assim como pode uma lei ordinária revogar uma lei delegada. Como se vê, portanto, não obstante algumas restrições sejam feitas quanto às matérias objeto de delegação legislativa, a distinção entre lei ordinária e lei delegada não se estabelece pela matéria de que se ocupa cada uma dessas espécies normativas, mas pela competência e pelo procedimento adotado na respectiva elaboração.

2.1.6. *Decretos legislativos*

Os decretos legislativos são atos do Congresso Nacional, no trato de matérias de sua competência exclusiva, previstas no art. 49 da Constituição. Atos que de um modo geral assumem feição normativa, vale dizer, albergam normas, prescrições jurídicas dotadas de hipoteticidade.

Diversamente da lei, em cuja feitura geralmente participa o Presidente da República, o decreto legislativo é ato produzido no âmbito exclusivo do Congresso Nacional.

Não existem decretos legislativos da Câmara dos Deputados, nem do Senado Federal. Tais atos são da competência exclusiva do Congresso Nacional, e se dis-

¹⁶ Constituição Federal, art. 68 *caput*.

¹⁷ Constituição Federal, arts. 68, § 1º e 49.

¹⁸ Constituição Federal, arts. 68, § 1º e 51.

¹⁹ Constituição Federal, arts. 68, § 1º e 52.

²⁰ Constituição Federal, art. 68, § 1º e diversos dispositivos da Constituição, que reservam certas matérias à lei complementar.

²¹ Constituição Federal, art. 68, § 2º.

²² Constituição Federal, art. 68, § 3º.

tinguem das *resoluções* por veicularem normas, estando assim mais próximos das leis enquanto aquelas veiculam atos de concreção do Direito, e assim estão mais próximas dos atos administrativos.

Note-se que os decretos legislativos podem eventualmente tratar de matérias que tenham sido reguladas por medidas provisórias não convertidas em lei,²³ o que afasta qualquer possibilidade de identificação destes pelo respectivo conteúdo.

2.1.7. Resoluções

Embora constem do elenco estabelecido pelo art. 59 da Constituição Federal, as resoluções não configuram propriamente atos normativos. Diversamente, as resoluções são atos do Congresso Nacional, do Senado Federal ou da Câmara dos Deputados, que geralmente veiculam matéria de conteúdo próprio dos atos administrativos, vale dizer, atos de concreção do Direito.

São exemplos de atos veiculados através de resoluções:

- a) a suspensão, pelo Senado Federal, da vigência de lei declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal;²⁴
- b) a delegação ao Presidente da República de atribuições legislativas;²⁵
- c) o estabelecimento de alíquotas máximas e mínimas para o ICMS.²⁶

Como as resoluções não configuram, ao menos em princípio, atos normativos, não tem sentido comparar o conteúdo das mesmas com o conteúdo dos atos essencialmente normativos.

2.2. Espécies normativas inferiores

2.2.1. Decretos e regulamentos

Além das espécies normativas expressamente indicadas pela Constituição existem, ainda, as espécies normativas inferiores à lei. São espécies normativas inferiores os regulamentos, além de outros atos administrativos normativos como portarias, ordens de serviço, instruções normativas, entre outros.

Os regulamentos são atos administrativos baixados pelo Presidente da República no exercício da atribuição que lhe confere a Constituição, geralmente denominada *poder regulamentar*.

Nos termos da Constituição, compete ao Presidente da República sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como *expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução*.²⁷ O decreto é geralmente um ato administrativo de efeito concreto, vale dizer, não normativo. Existem, todavia, decretos que em sua articulação já estabelecem normas destinadas a viabilizar a fiel execução das leis. Mas existem casos nos quais o regulamento se expressa de forma autônoma, com uma série de artigos, e o Decreto é apenas o instrumento de sua aprovação pelo Presidente da República.

²³ Constituição Federal, art. 62, § 3º.

²⁴ Constituição Federal, art. 52, inciso X. O dispositivo reporta-se a suspensão da execução. Na verdade a suspensão que se opera é da vigência, vale dizer, da aptidão para incidir e assim produzir efeitos jurídicos.

²⁵ Constituição Federal, art. 68, § 2º.

²⁶ Constituição Federal, art. 155, § 2º, inciso V, alíneas "a" e "b".

²⁷ Constituição Federal, art. 84, inciso IV.

Seja como for, a palavra *regulamento* é mais adequada para designar o ato normativo, enquanto a palavra *decreto* designa mais adequadamente o ato administrativo de efeito concreto.

Não vamos enfrentar aqui, porque irrelevante no contexto deste estudo, a questão de saber se temos, ou não, em nosso Direito positivo o denominado *regulamento autônomo*, vale dizer, o regulamento que não se destine simplesmente à fiel execução da lei.

Tal como ocorre com as espécies normativas antes mencionadas, existem matérias que somente por decretos e regulamentos podem ser tratadas.²⁸ Mas isto não significa não possam os decretos tratar de outras matérias, a eles não reservadas, desde que, é óbvio, respeitem o limite estabelecido pela reserva legal.

2.2.2. *Outros atos normativos inferiores*

Existem, ainda, outros atos administrativos de natureza normativa, entre os quais as portarias, as instruções normativas, os pareceres normativos, além de muitos outros. São, todos eles, atos administrativos e, assim, submissos à lei. Quem administra pode fazê-lo mediante a prática de atos concretos, e pode também estabelecer critérios para a prática desses atos no futuro. É a chamada competência normativa dos órgãos executivos.²⁹

Tal como acontece com os atos normativos antecedentes, também estes de natureza administrativa podem tratar das mais diversas matérias, desde que respeitada a hierarquia normativa.

2.3. *Identidade de cada espécie normativa*

O exame cuidadoso de todo o sistema de Direito positivo mostra-nos claramente que a identidade específica de cada norma, vale dizer, aquela identidade da norma que nos permite classificá-la em uma determinada espécie normativa, decorre sempre de elementos formais, especialmente da competência do órgão e do procedimento adotado para sua edição.

A Constituição Federal atribui competências aos diversos órgãos do Estado. E em se tratando da edição das normas mais importantes do sistema jurídico impõe desde logo certos procedimentos para a produção dessas normas. São esses dois elementos, de natureza formal, a competência e o procedimento, que em última análise definem a identidade específica das normas jurídicas produzidas pelos diversos órgãos do Estado.

Vejamos alguns exemplos que certamente deixarão fora de dúvida essa nossa tese.

2.3.1. *Distinção entre Constituição e emenda constitucional*

A distinção essencial entre a Constituição e a emenda evidentemente não reside na matéria. Reside, sim, na competência do órgão e no procedimento adotada na elaboração de cada uma dessas espécies de atos normativos.

²⁸ As matérias da competência dos chefes dos poderes executivos federal, estaduais e municipais.

²⁹ Cf. Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Administrativo*, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 17.

A Constituição é elaborada pelo Poder Constituinte, que em princípio não tem limites no direito positivo. E o próprio procedimento adotado em sua elaboração é, a rigor, ditado pelo órgão-poder responsável pela edição desse importante conjunto de normas que lança, por assim dizermos, a pedra fundamental do sistema jurídico.

Já a emenda constitucional é elaborada pelo denominado Poder reformador, ou Poder constituinte derivado, que sofre as limitações determinadas pela Constituição. E o procedimento adotado é o previsto na Constituição, que se distingue do procedimento de elaboração das leis especialmente pela iniciativa (CF/88, art. 60, incisos I a III), pela votação em dois turnos em cada uma das casas legislativas, pelo quórum qualificado de três quintos dos votos dos respectivos membros (CF/88, art. 60, § 2º) e pela promulgação pelo próprio Congresso Nacional, sem submissão, portanto, à sanção, ou veto do Presidente da República (CF/88, art. 60, § 3º).

Como se vê, a distinção essencial entre a Constituição e a emenda repousa apenas em elementos formais, a saber, a competência e o procedimento.

2.3.2. Distinção entre emenda constitucional e lei complementar

A distinção entre emenda à Constituição e lei complementar resulta apenas de elementos formais, vale dizer, reside apenas no procedimento de elaboração, não obstante se trate de espécies normativas de diferentes posições na hierarquia do sistema jurídico. Para as emendas existem restrições quanto à iniciativa e não existe a sanção ou veto pelo Chefe do Poder Executivo. São exigidas duas votações, na Câmara e duas votações no Senado, e o quórum de aprovação é de três quintos dos votos dos membros de cada casa legislativa. Já as leis complementares podem resultar da mesma iniciativa mais ampla, tal como as leis ordinárias. Ficam sujeitas à sanção ou veto do Presidente da República, submetem-se a apenas uma votação e o quórum é de maioria absoluta.

Diferenças, portanto, simplesmente relacionadas ao procedimento de elaboração.

2.3.3. Distinção entre lei complementar e lei ordinária

A distinção entre lei ordinária e lei complementar também, a nosso ver, é decorrente apenas do elemento formal. Enquanto a aprovação da lei complementar exige quórum de maioria absoluta, a lei ordinária é aprovada por maioria simples.

É certo que a Constituição Federal, em diversos de seus dispositivos, estabelece que certas matérias serão objeto de regulação através de lei complementar. Em outras palavras, torna a disciplina de certas matérias privativa dessa espécie normativa. Isto, todavia, não quer dizer que a lei complementar só possa tratar de tais matérias.

Realmente, tal como a Constituição delimita matérias que somente por emendas constitucionais podem ser tratadas, e isto não impede que as emendas constitucionais tratem de outras matérias com a finalidade de colocá-las no altiplano constitucional, também o fato de existirem matérias que somente por lei complementar podem ser tratadas não impede que a lei complementar trate de outras matérias com a finalidade de as colocar no nível dessa espécie normativa, evitando alterações mediante lei ordinária.

2.3.4. Distinção entre lei e regulamento

A distinção entre lei e regulamento é também oferecida, a rigor, pelo elemento de ordem formal, vale dizer, o órgão de onde se originam e o procedimento adotado na respectiva elaboração. A matéria de que uma e a outra espécie normativa se ocupam pode ser exatamente a mesma. Aliás, é até muito comum encontrarmos nos regulamentos a reprodução de normas que estão nas leis, embora seja certo que os regulamentos não podem inovar nas matérias que compõem a denominada reserva legal.

Seja como for, não se pode dizer que a distinção entre uma lei e um regulamento se estabelece em razão da matéria. Muito pelo contrário, a distinção essencial entre essas espécies normativas se estabelece em razão da competência e do procedimento para a respectiva elaboração.

Como se vê, as diversas espécies normativas existentes em nosso sistema jurídico se distinguem umas das outras pelos aspectos formais, especialmente em razão da competência e do procedimento adotado para a respectiva elaboração. Não é razoável, portanto, pretender-se que a distinção entre lei complementar e lei ordinária seja estabelecida tendo-se em vista a matéria tratada pela lei complementar.

Não são, todavia, somente esses elementos do direito positivo que demonstram a inconsistência da tese segundo a qual uma lei complementar que trata de matéria não reservada pela Constituição a essa espécie normativa é uma lei ordinária, podendo portanto ser alterada ou revogada por outra lei ordinária. Essa tese, que ganhou expressão graças ao enorme prestígio do saudoso Professor Geraldo Ataliba, um de seus mais eminentes defensores, contribui significativamente para destruir a segurança jurídica. A insegurança que a mesma estabelece é de tal ordem que a rigor a sua apreciação valorativa é suficiente para recomendar a sua rejeição.

3. Segurança Jurídica

3.1. Importância como valor a ser preservado pelo Direito

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 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 conseqüências de seus actos, saber quais os bens que a ordem jurídica lhe garante, traçar e executar os seus planos de futuro.”³⁰

A *segurança* é um dos valores fundamentais da humanidade, que ao Direito cabe preservar. Ao lado do valor *justiça*, tem sido referida como os únicos elementos que, no Direito, escapam à relatividade no tempo e no espaço. “Podemos resumir o nosso pensamento” - assevera Radbruch - “dizendo que os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.³¹ Daí se pode concluir que o prestar-se como instrumento para preservar a justiça, e a segurança, é algo

³⁰ Manuel A. Domingos de Andrade, *Ensaio sobre a Teoria da Interpretação das Leis*, Armênio Amado, Coimbra, 1978, p. 54.

³¹ Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, 5ª edição, trad. do Prof. L. Cabral de Moncada, Armênio Amado, Coimbra, 1974, p. 162.

essencial para o Direito. Em outras palavras, sistema normativo que não tende a preservar a justiça, nem a segurança, efetivamente não é Direito.³²

Digna de registro é a lição que nos oferecem Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos, relativamente ao Direito português:

“Existe uma ordem no direito Fiscal português? As normas de Direito Fiscal podem ser entendidas em termos de sistema, orientado por princípios de justiça, organizadas por níveis de generalidade ou imperatividade, harmônicas, não contraditórias? Basta contemplar as constantes alterações a que estão sujeitas as leis fiscais, mesmo as mais recentes e as de presumida maior valia técnica, para se pôr imediatamente em dúvida qualquer sentido de ordem, e se começar a suspeitar que as normas tributárias nada mais serão do que um ‘agregado’ informe, unidas só pela vontade ‘imperiosa’ do legislador. Agregadas por força de múltiplos interesse e pressões, sobretudo pelo interesse do legislador em obter cada vez mais receitas - os fins justificando os meios. ... Tudo em prejuízo do interesse público, do governo do povo pelo povo, e para o povo, que está na base da democracia. E o povo, presumido autor das normas tributárias através dos seus representantes no parlamento, deixa de reconhecer os seus interesses nessas normas que surgem cada vez mais como um sorvedoiro insaciável de bens.

...

A primeira - talvez principal - vítima desta espiral é a *segurança* do Direito. Segurança que, ao lado da *Justiça*, constitui o pilar do Direito e da própria sociedade. Os agentes econômicos, famílias e empresas, vêm-se impossibilitados de fazer previsões; uma sociedade que se constitui para prosseguir um certo objecto, tem de se extinguir por uma alteração inopinada do Direito Fiscal tornar inviável a prossecução dessa finalidade; leis retroactivas vêm pôr em causa as mais estáveis economias domésticas ou empresariais; etc.

O legislador fiscal parece incapaz de prever para mais do que um ano civil; mesmo diplomas baptizados pomposamente com o nome de ‘código’, passados poucos exercícios estão descaracterizados. A ponto de o cidadão se perguntar se a culpa também não será da Doutrina que terá revelado dificuldade em estabelecer os princípios axiológicos e as técnicas que informam o Direito Fiscal.

Com efeito, o Direito Fiscal como ramo autónomo do Direito só tem vindo a consolidar-se, mesmo nos Estados mais avançados nesta matéria, desde os anos quarenta deste século. E, a partir daí, a doutrina pouco mais tem podido do que fazer emergir alguns critérios de justiça, muito genéricos, e algumas escassas regras técnicas, uns e outras olhados, frequentemente, com suma indiferença pelos legisladores e pelos tribunais.”³³

No Brasil não é diferente. Temos enorme inflação legislativa e uma desordem absoluta nas normas às quais nos devemos submeter. Por isto mesmo a nosso ver o mais proveitoso dos esforços que o jurista pode e deve desenvolver na interpretação das leis - e não apenas das leis tributárias - deve orientar-se no sentido de preservar a segurança jurídica.

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.”³⁴ Cuida-se, na verdade, de

³² Hugo de Brito Machado, *Os Princípios Jurídicos da Tributação na Constituição de 1988*, 5ª edição, Dialética, São Paulo, 2004, p. 123.

³³ Diogo Leite de Campos e Mônica Horta Neves Leite de Campos, *Direito Tributário*, Almedina, Coimbra, 1997, pp. 9/10.

³⁴ Arnaldo Vasconcelos, *Teoria da Norma Jurídica*, 2ª edição, Forense, Rio de Janeiro, 1986, p. 11.

valores que se completam para viabilizar a convivência. E 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.

3.2. *Segurança jurídica e identidade da lei complementar*

Temos sustentado, já faz algum tempo, que a doutrina segundo a qual a identidade da lei complementar se perfaz com o elemento material, não realiza o valor segurança.³⁵ Conhecemos, porém, objeções ao nosso ponto de vista. Ivani Silva da Luz, ilustrada Juíza Federal da 20ª Vara de Minas Gerais, a ele se referiu para divergir, asseverando:

“Penso, ao contrário do que afirma aquele eminente tributarista, que a tese por ele defendida não homenageia o princípio da segurança jurídica, pois não cabe ao legislador ordinário escolher as matérias que elevará à categoria de lei complementar, porque importaria em alterar a vontade do legislador constituinte, bastando anotar que matéria de lei complementar é indelegável (CF, 68, § 1º).

E mais do que isso, o legislador ordinário poderia chegar ao extremo de só editar lei complementar, tornando a lei ordinária figura decorativa.”³⁶

Na verdade, atribuímos ao legislador a tarefa de escolher as matérias que elevará à categoria de lei complementar é bem mais seguro do que deixar a todos os intérpretes da Constituição a tarefa de definir o âmbito das matérias reservadas a essa espécie normativa. E o risco de que o legislador passe a editar somente leis complementares é o mesmo de passar este a editar somente emendas constitucionais. E nem por isto se vai sustentar que as emendas constitucionais não podem colocar no âmbito da Constituição normas antes tratadas por leis ordinárias, ou até por simples portarias, como se tem visto em recentes emendas que cuidam de matéria tributária.

Talvez pela deficiência de nossa exposição não logramos convencer a eminente magistrada. E com ela certamente muitos ainda não entenderam por que a tese segundo a qual a identidade da lei complementar exige o concurso do elemento material é nociva à segurança jurídica, que é preservada, isto sim, pela tese que defendemos, segundo a qual a identidade da lei complementar se perfaz à luz do elemento formal, tal como acontece, aliás, com as espécies normativas em geral.

Dá por que nos penitenciamos por nossa deficiência na exposição do assunto e empreendemos esta nova tentativa de demonstrar que a tese contra a qual nos colocamos realmente presta serviços à insegurança.

3.3. *A insegurança decorrente da identificação pelo elemento material*

3.3.1. *Matérias reservadas à lei complementar*

A Constituição Federal em diversos dos seus dispositivos formula reserva de matérias à lei complementar. Além dos exemplos por nós já citados neste estudo

³⁵ Hugo de Brito Machado, “Posição Hierárquica da Lei Complementar”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, Dialética, São Paulo, novembro de 1996, p. 19.

³⁶ Ivani Silva da Luz, “Lei Complementar e Lei Ordinária”, em *Correio Brasiliense, Direito & Justiça*, de 12.07.99, p. 4.

(item 2.1.2.), temos diversos outros dispositivos indicando matéria da denominada reserva de lei complementar. Para facilitar nossa exposição vamos nos referir apenas a alguns deles, que tratam de matéria tributária. Aqueles cuja análise, mesmo superficial, nos parece suficiente para demonstrarmos a enorme insegurança criada pela atribuição, a todos os intérpretes da Constituição, da tarefa de delimitar as matérias reservadas a essa importante espécie normativa.

Vejamos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequação tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I, e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.”

O exame dessas normas do art. 146 já nos demonstra que se o intérprete da Constituição atribuir a algumas das palavras e expressões nelas contidas um significado amplo, inteiramente possível em face da Teoria do Direito Tributário de todos conhecida, chegaremos à conclusão de que praticamente todo o Direito Tributário deve ser composto por leis complementares.

O que devemos entender por normas gerais sobre legislação tributária? Essa questão já pode ser suficiente para que se estabeleça um interminável debate em torno da delimitação do campo das leis complementares em matéria tributária.

Teríamos de admitir que os fatos geradores e as bases de cálculo de todos os impostos devem ser descritos em lei complementar?

Teríamos de admitir também que todos os prazos de prescrição em matéria tributária devem ser fixados pela lei complementar?

Como se não bastasse, estabelece, ainda, a Constituição:

“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.”

Onde estará, neste caso, a fronteira entre a matéria reservada à lei complementar e aquela que pode ser tratada por lei ordinária?

Ao que nos parece neste caso não existe fronteira. Mesmo de difícil determinação. 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. E em sendo assim coloca-se a questão crucial: a lei complementar não será hierarquicamente superior à lei ordinária da União?

3.3.2. Indefinição da identidade específica da lei complementar

A dificuldade, que é evidente, de se definir os limites das matérias das quais só a lei complementar se pode ocupar conduz, automaticamente, à dificuldade na definição da identidade específica dessa espécie normativa.

Quando se afirma que a lei complementar é apenas aquela que trata das matérias reservadas pela Constituição a essa espécie normativa, retira-se do legislador a atribuição de interpretar com exclusividade as normas da Constituição que definem aquelas matérias, deixando-se essa atribuição com todos os intérpretes da Constituição. Em outras palavras, retira-se do legislador a atribuição de estabelecer a identidade específica das leis complementares, transferindo-se essa atribuição para a doutrina e para a jurisprudência, o que, por razões de todos conhecidas, instaura enorme insegurança, na medida em que deixa a critério de cada doutrinador e de cada juiz a atribuição de dizer se determinada lei aprovada como lei complementar é realmente dessa espécie normativa ou se é uma lei ordinária.

Bem melhor, portanto, para realizar o valor segurança, é admitirmos que o legislador decida o que deve ser tratado por lei complementar, em atenção aos dispositivos da Constituição que estabelecem a reserva de certas matérias a essa espécie normativa.

Mesmo que o legislador, por qualquer razão, utilize a lei complementar para regular matérias que não se encontram no campo a essa espécie normativa reservado pela Constituição, isto só contribuirá para prestigiar o valor segurança, evitando-se que as normas sobre tais matérias venham a ser alteradas por eventuais maiorias parlamentares que podem aprovar uma lei ordinária embora não alcancem o quórum necessário para aprovação de lei complementar.

Como se vê, não há dúvida de que da identificação da lei complementar por critério formal resulta maior segurança jurídica. Além disto, voltando-se à análise do assunto no plano do direito positivo, também não se vê razão alguma para admitir que a identidade específica da lei complementar deva depender da matéria de que se ocupa, pois não existe na Constituição nenhum limite à utilização da lei complementar.

4. Ausência de Limites ao Uso de Lei Complementar

4.1. Enumeração de matérias

A rigor, não há na vigente Constituição qualquer norma, ou princípio, que expresse ou implicitamente autorize a conclusão de que a lei complementar somente pode cuidar das matérias a estas reservadas. É certo que existem normas, na Constituição, que tornam determinadas matérias privativas de lei complementar, o que é coisa rigorosamente diversa.

Realmente, a existência de um campo de reserva de lei complementar não quer dizer que não possa uma norma dessa espécie cuidar de outras matérias. Pode, sim, e deve, o legislador, adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este reservadas pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseje imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças.

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 só a lei ordinária possa cuidar daquelas matérias.

Aliás, 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.”³⁷

Em diversos de seus dispositivos a Constituição Federal faz referência à lei, sem indicar a qual das espécies de lei - se ordinária ou complementar - está se referindo. E nesses casos tanto pode estar se referindo à lei ordinária, como à lei complementar, o que evidencia a existência de um campo onde os assuntos tanto podem ser tratados por lei ordinária, como por lei complementar. Há quem sustente, é certo, que a referência constitucional à lei, sem indicação da espécie, é uma referência à lei ordinária. Essa tese, porém, 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 referência a *lei*, sem qualificação. Relativamente a alguns deles é razoável dizer-se que a referência 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 a irretroatividade, por exemplo, é evidente que a referência à lei abrange tanto a *ordinária* como a *complementar*.

4.2. Lei ordinária anterior à Constituição

Não se venha argumentar com a possibilidade de alteração, por lei ordinária, de uma lei como tal aprovada embora tenha adquirido depois a estatura de lei complementar. 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 esta é uma outra questão, que restará bem compreendida se entendermos a razão pela qual a lei *ordinária* passou a ser tratada como lei complementar.

As normas são, ou não são, válidas do ponto de vista formal, se estiverem ou não estiverem de acordo com a norma superior, que lhes dá fundamento, vigente na data de sua edição. Enquanto a validade substancial resulta da conformidade da norma inferior com a norma superior no momento em que se faz a avaliação, a validade formal resulta da conformidade da norma inferior com a norma superior na dada da produção da norma inferior.

³⁷ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 7ª edição, Saraiva, São Paulo, 1995, p. 136.

E tem de ser assim porque a produção de uma norma é um fato jurídico que se encarta no ordenamento jurídico no instante de sua produção. Se o ato de produção, vale dizer, o ato formal de elaboração da norma, está de acordo com a norma superior, a norma se encarta validamente no ordenamento. Mudança posterior daquela norma superior não pode atingir os de produção normativa já então consumados.

Com tais esclarecimentos fica fácil de se entender porque o Código Tributário Nacional, embora aprovado como lei ordinária, só por lei complementar pode ser alterado. 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.

4.3. Reserva de lei ordinária

Sabemos todos que existe uma gama de matérias a respeito das quais somente a lei pode dispor. É inegável, todavia, que a lei ordinária pode dispor de matérias que não se encontram a ela reservadas.

Em matéria tributária tivemos já um interessante exemplo desse fenômeno jurídico. Questionou-se a validade de dispositivos da legislação tributária, que fixaram prazos para o recolhimento de tributos, tendo o Fisco sustentado que o estabelecimento de tais prazos não se acha no campo da reserva legal.

Sem questionarmos a procedência dessa tese, vamos admitir que realmente é assim: o estabelecimento de prazos de recolhimento não faz parte da reserva legal. Entretanto, se existir uma lei estabelecendo determinado prazo, é inegável que um ato normativo inferior não poderá validamente alterar tal prazo.

4.4. Legalidade e lei complementar

O princípio da legalidade abrange na verdade uma área muito ampla, na qual somente a lei pode estabelecer normas obrigatórias (CF/88, art. 5º). E parte dessa área é reservada à lei complementar, por vários dispositivos da Constituição, mas não existe uma *reserva de lei ordinária*. Existem na verdade duas reservas, uma dentro da outra. A reserva de lei, área maior, na qual normas inferiores não podem se intrometer. E reserva de lei complementar, na qual normas inferiores não podem penetrar por força do limite mais amplo, e lei ordinária também não pode penetrar, por força do limite mais restrito.

Os limites dessas áreas, todavia, podem ser transpostos pela espécie normativa que dentro deles opera. Assim, a lei ordinária pode dispor sobre matérias que não se encontram nos limites da reserva legal. E pela mesma razão lei complementar pode dispor sobre matérias que estão fora da área menor do terreno da legalidade, a esta espécie reservado.

5. A Lei Complementar como Espécie de Norma

5.1. Exigência de elemento substancial

Como já afirmamos, há quem sustente que a caracterização de uma lei complementar exige, além dos elementos formais, também o elemento substancial, vale

dizer, a matéria de que se ocupa. Somente seriam leis complementares aquelas que tratassem das matérias reservadas pela Constituição a essa espécie normativa. Geraldo Ataliba, líder dessa corrente doutrinária, afirmava que “a lei complementar, fora de seu campo específico - que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte - nada mais é que lei ordinária”. Para a identidade específica da lei complementar seriam necessários a forma e o conteúdo.³⁸

Tal entendimento, porém, como já demonstramos neste estudo, desprestigia seriamente a lei complementar, reduzindo seu 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.³⁹ 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.⁴⁰ E no mesmo sentido manifestaram-se diversos tributaristas e constitucionalistas.⁴¹

Não obstante enfático quanto à superioridade hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária, Ives Gandra da Silva Martins declara ter razão a doutrina que afirma ter a lei complementar seu campo próprio de atuação.⁴² E com isto, ao que parece, adota a tese segundo a qual, dispondo fora desse campo, a lei complementar perde sua natureza específica e por isto 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, e tem sua identidade específica independentemente da matéria que regula. Mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser alterada ou revogada por lei ordinária.

5.2. A doutrina estrangeira

Geraldo Ataliba, que combatia os argumentos calcados em doutrinas estrangeiras, ao sustentar a inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária

³⁸ Geraldo Ataliba, *Lei Complementar na Constituição*, RT, São Paulo, 1971, p. 36.

³⁹ 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.

⁴⁰ Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição, Rio de Janeiro, Forense, 1981, p. 25.

⁴¹ Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, “Lei Complementar”, *Curso de Direito Tributário*, coord. de Ives Gandra da Silva Martins, Cejup/CEU, Belém/São Paulo, 1993, p. 95; José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, RT/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”, *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*, RT, 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.

⁴² Ives Gandra da Silva Martins, *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 2ª edição, Saraiva, São Paulo, 1990, pp. 84/85.

nada mais faz do que reproduzir a doutrina de Entierria,⁴³ desenvolvida no sentido de demonstrar que a lei ordinária não pode modificar uma lei orgânica, não porque a sua categoria normativa seja inferior à desta, mas porque a Constituição lhe proíbe o acesso às matérias reservadas às leis orgânicas.

Na doutrina estrangeira, porém, encontramos também, e preferimos, a lição de Marcello Caetano, assim expressa:

“O nosso país rege-se por uma Constituição escrita, cuja elaboração e modificação obedecem a um processo legislativo diverso do adoptado para o comum das leis: temos, portanto, uma Constituição *rígida*.

Materialmente só deveriam ser constitucionais as normas relativas à instituição e competência dos órgãos da soberania e aos limites do poder político. Porém, a existência de processo especial de produção das leis constitucionais leva o jurista a considerar compreendidas nessa categoria todas as normas definidas e impostas por via desse processo.”⁴⁴

5.3. A questão do fundamento de validade

Sustentam alguns que a lei complementar não constitui fundamento de validade da lei ordinária, e portanto não pode ser a esta superior. O argumento é aparentemente consistente, mas só aparentemente. Na verdade o fundamento de validade de uma norma de direito positivo, à luz dos conceitos positivistas, só pode estar em uma norma superior. Todavia, além de ser questionável essa tese, ela não tem nem pode ter o alcance que se lhe pretende atribuir.

Vejamos o que a esse respeito doutrina Alexandre de Moraes:

“A tese pela hierarquia da lei complementar sobre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta - a lei delegada e a medida provisória) é fortemente criticada, alegando-se que ambas retiram seu fundamento de validade da própria constituição, bem como possuem diferentes campos materiais de competência. Em relação ao primeiro argumento devemos lembrar que todas as espécies normativas primárias retiram seu fundamento de validade da própria Constituição Federal, inclusive as próprias Emendas Constitucionais, e nem por isso se diga que estariam no mesmo patamar hierárquico que as demais.”⁴⁵

Como o fundamento de validade de todas as normas de um sistema é a Constituição, teríamos de admitir que só entre esta e as demais normas existe hierarquia. Existiriam, assim, somente dois planos hierárquicos, o da Constituição e o das demais normas. Mas sabemos todos que não é assim.

Realmente, a própria Constituição estabelece a hierarquia entre as diversas espécies normativas, sem que haja necessariamente de ser o processo de cada espécie normativa regulado pela espécie a ela imediatamente superior. Assim, embora tanto as leis complementares, como as leis ordinárias, tenham na própria Constituição regulado o seu processo de elaboração, a posição superior da lei complementar resulta evidente da exigência de quórum qualificado para sua aprovação, e da finalidade para a qual o constituinte criou essa espécie normativa.

⁴³ Eduardo Garcia de Entierria, *Curso de Direito Administrativo*, tradução de Arnaldo Setti, RT, São Paulo, 1991, pp. 163/165.

⁴⁴ Marcello Caetano, *Manual de Direito Administrativo*, tomo I, 1ª edição brasileira, Forense, Rio de Janeiro, 1970, p. 88.

⁴⁵ Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, Atlas, São Paulo, 2002, p. 1.171.

5.4. Taxatividade das hipóteses de reserva de lei complementar

A questão de saber se são taxativas as hipóteses de reserva de matéria à lei complementar, estabelecidas na Constituição, deve ser examinada com cautela, para que não se extraia da resposta conclusão indevida. Quando se afirma que as referidas hipóteses são taxativas apenas se quer dizer que somente nelas é válido exigir-se lei complementar.

Alexandre de Moraes registra duas decisões do Supremo Tribunal Federal que bem demonstram a necessidade de cautela no exame dessa questão. Na primeira delas está dito:

“Matéria sujeita ao domínio normativo da legislação ordinária. Enumeração exaustiva das hipóteses constitucionais de regramento mediante lei complementar... Só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita.”⁴⁶

E na segunda, citada por Moraes como sendo no mesmo sentido da anterior, está dito:

“De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a lei para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, como a legislação complementar.”⁴⁷

Na verdade a segunda dessas duas decisões parece expressar de modo mais exato o entendimento do Supremo Tribunal Federal, ao dizer que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria. Dizer-se que *só é exigível lei complementar* quando a Constituição expressamente a ela faz referência, e dizer-se que *só cabe lei complementar quando formalmente reclamada a sua edição* não é a mesma coisa. E o exame da íntegra das citadas decisões da Corte Maior nos revela que a discussão ali instaurada dizia respeito à validade, ou não, de lei ordinária. No primeiro caso tinha-a ação proposta pelo Procurador-Geral da República argüindo a inconstitucionalidade da Lei nº 8.443/92, ao argumento de que seria necessária lei complementar para tratar da matéria concernente ao Ministério Público perante o Tribunal de Contas da União. E no segundo caso tinha-se ação proposta pela Confederação Nacional de Saúde Hospitalar, argüindo a inconstitucionalidade de dispositivos da Lei nº 9.732/98, relativos a requisitos para o gozo de imunidade tributária.

Nos dois casos em referência, como em diversos outros, firmou-se a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que onde a Constituição exige lei, tanto pode ser a complementar como a ordinária. E sendo assim resta evidente que a lei complementar pode dispor sobre matéria que a ela não esteja expressamente reservada.

⁴⁶ STF, Pleno, ADIn nº 789/DF, rel. Ministro Celso de Mello, DJU I de 19.12.94, p. 35.180, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, Atlas, São Paulo, 2002, p. 1.172.

⁴⁷ STF, Pleno, ADIn nº 2.028-5/DF, Medida Liminar, rel. Ministro Moreira Alves, DJU I de 16.06.00, p. 30, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, Atlas, São Paulo, 2002, p. 1.172.

Certamente a lei ordinária não pode invadir o campo reservado à lei complementar,⁴⁸ porque isto implica desrespeito à norma da Constituição que formulou aquela reserva em favor da lei complementar. Nada impede, todavia, que a lei complementar extrapole o campo a ela reservado, disciplinando matéria que poderia ser tratada por lei ordinária.

6. Conclusões

Em face das razões expostas podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) Depois de muitas divergências doutrinárias e jurisprudenciais em torno da posição hierárquica da lei complementar, é possível afirmar-se que não existe dissídio em torno da supremacia da lei complementar sobre a lei ordinária, mas, isto sim, em torno da questão de saber o que é uma lei complementar.

2ª) Realmente, enquanto os que sustentam a superioridade hierárquica da lei complementar admitem que a sua identidade específica decorre simplesmente do elemento formal, vale dizer, do fato de haver sido aprovada pelo Congresso Nacional como lei complementar, os que negam tal superioridade hierárquica sustentam que a lei complementar somente se qualifica como tal quando trata de matérias que a Constituição reserva para essa espécie normativa.

3ª) O exame do que ocorre com todas as demais espécies normativas nos demonstra que nenhuma delas ganha identidade específica à luz do elemento material, vale dizer, em razão da matéria de que trata, mas em razão do elemento formal. O que confere identidade específica a uma norma jurídica é competência do órgão do qual emana e o procedimento adotado em sua elaboração.

4ª) A existência de matérias reservadas à lei complementar impede que a lei ordinária trate, validamente, dessas matérias, mas não impede que a lei complementar trate de matérias situadas fora desse campo a ela reservado.

5ª) Além desses elementos de convicção extraídos do Direito positivo, objetivamente considerado, também do ponto de vista axiológico se chega à mesma conclusão, porque admitir que a identidade específica da lei complementar somente se completa com a matéria tratada gera grave insegurança jurídica.

6ª) Realmente, se a identidade específica da lei complementar depende da matéria da qual se ocupa, para definir-se tal identidade tem-se de, primeiramente, delimitar com precisão toda a matéria que a Constituição, em diversos dispositivos, reserva à lei complementar, e no desempenho dessa tarefa é impossível evitar-se o surgimento de inúmeros conflitos.

7ª) Assim, mesmo que se admita serem razoáveis as duas interpretações do texto constitucional, vale dizer, tanto a que exige o elemento material para a identificação da lei complementar, como a que identifica essa espécie normativa utilizando-se apenas do elemento formal, é indiscutível que a opção por esta última se faz preferível do ponto de vista axiológico, porque melhor realiza a segurança jurídica.

8ª) Afinal, como nenhuma outra norma tem sua identidade específica a depender do elemento material, não é razoável adotar-se um critério diferente na identificação específica da lei complementar.

⁴⁸ STJ, 2ª Turma, REsp nº 92.508/DF, DJU I, de 25.08.97, p. 39.337, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, Atlas, São Paulo, 2002, p. 1.172.