

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

133

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

(OUTUBRO - 2006)



Nelson Screnci
é o autor da obra 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.
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 Alkmim Teixeira** - Cofins e tributação no plano mundial

1. Apresentação do tema e da controvérsia. 2. Tributação em plano mundial. 3. Tributação sobre faturamento em plano mundial. 4. Conclusão.

7

Daniel Zanetti Marques Carneiro - A suspensão da exigibilidade do crédito tributário mediante oferta de carta de fiança em ação cautelar

1. Introdução. 2. A certidão positiva de débitos tributários com efeitos de negativa. 3. Da suspensão da exigibilidade do crédito tributário. 4. A carta de fiança oferecida em ação cautelar. 5. Um outro aspecto do problema: a tutela da ordem econômica privada. 6. Conclusão.

17

Guillermo Federico Ramos - Notas acerca da ação cautelar fiscal prevista na Lei nº 8.397/92I - Introdução. II - O descabimento do manejo da ação cautelar fiscal quando inexistente crédito tributário definitivamente constituído na esfera administrativa, por implicar violação aos arts. 1º, *caput*, 2º, V, "a", e 3º, da Lei nº 8.397/92. III - A ilegalidade da extensão da medida cautelar a pessoa diversa do sujeito passivo da obrigação tributária. IV - Conclusão.

25

João Francisco Bianco - Sonegação, fraude e conluio como hipóteses de agravamento da multa na legislação tributária federal

1. Introdução. 2. As hipóteses de agravamento da penalidade. 3. O conceito de dolo. 4. A fraude fiscal. 5. Sonegação fiscal. 6. Comentário final.

35

José Marcos Domingues - A chamada "compensação financeira SNUC"1. Objeto do trabalho. 2. Introdução. 3. O princípio do poluidor-pagador. 4. O poluidor-pagador e os mecanismos de compensação. 5. Tributos *in natura* (*facere*) e tributos *in pecunia* (*dare*). 6. Análise da compensação SNUC. 7. A compensação SNUC não é uma indenização. 8. Inexistência de *bis in idem* constitucional entre a compensação financeira do art. 20, parágrafo 1º, e eventual compensação ambiental fundada no art. 225 da Carta Federal. 9. Inexistência de *bis in idem* constitucional entre a compensação ambiental fundada nos incisos do parágrafo 1º do art. 225 e a recuperação ambiental do respectivo parágrafo 2º. 10. Conclusões.

43

Marco Aurélio Greco - Impossibilidade de cobrar ICMS em operações ocorridas no mar territorial e na Zona Econômica Exclusiva

1. Introdução. 2. O artigo 20 da CF/88. 3. Os incisos V e VI do artigo 20 da CF/88. 4. O mar territorial. 5. A Zona Econômica Exclusiva - ZEE. 6. A decisão do tribunal internacional do direito do mar: lei tributária não alcança venda de mercadoria realizada na ZEE. 7. Conclusões.

67

Nagibe de Melo Jorge Neto - O lançamento por homologação e o devido processo legal

1. Considerações iniciais. 2. A natureza jurídica do lançamento. 3. As modalidades de lançamento. 4. O lançamento por homologação e o princípio do devido processo legal. 5. Conclusão.

80

Rafael Santiago Costa - ICMS/Importação: entendimento do STF acerca da legitimidade ativa

1. Considerações iniciais. 2. Delimitação do tema. 3. Da reconhecida posição do STF acerca do tema. 4. Do julgamento do RE nº 268.586-1: alteração do entendimento "pacificado"? 5. Conclusão.

88



Hugo de Brito

Machado

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



Hugo de Brito

Machado Segundo

é Mestre em Direito pela UFC, Membro do Instituto Cearense de Estudos Tributários, Vice-Presidente da Comissão de Estudos Tributários da OAB/CE e Professor de Direito Tributário na Pós-graduação da Universidade de Fortaleza.

PARECERES

A Segurança Jurídica e a Identidade Específica da Lei Complementar na Constituição Federal de 1988

Hugo de Brito Machado

Hugo de Brito Machado Segundo

Os princípios jurídicos constituem vigas mestras de sustentação de todo o ordenamento jurídico. Sem eles o Direito não seria mais do que um simples amontoado desordenado de regras sem qualquer aptidão para alcançar a finalidade para a qual se destina.

Os princípios albergam valores e o princípio da segurança jurídica alberga um dos dois valores mais importantes da humanidade, em todos os tempos e lugares. Segurança e Justiça são valores fundamentais que escapam à relatividade no tempo e no espaço.

A tese segundo a qual a identidade específica da lei complementar exige, além dos elementos formais que definem a identidade específica de todas as demais normas jurídicas, também a verificação do conteúdo, amesquinha a segurança jurídica porque dá ensejo ao questionamento dessa identidade em inúmeras situações, permitindo abusos na edição de medidas provisórias para alterar ou revogar leis complementares.

Sem validade o art. 56 da Lei nº 9.430/96, que pretendeu revogar norma isentiva da Lei Complementar nº 70/91, porque, além de sua posição hierárquica inferior, trata da isenção em comento em meio a um amontoado de disposições relativas a assuntos os mais diversos, em ofensa ao exigido pelo art. 150, parágrafo 6º, da CF/88.

Consulta

Consulta-nos o Conselho Federal da *Ordem dos Advogados do Brasil*, por intermédio de seu Presidente, o Doutor *Roberto Busato*, a respeito da questão da validade da revogação, por lei ordinária, do art. 6º, II, da LC 70/91, e, por conseguinte, da identidade específica da Lei Complementar no contexto da vigente Constituição Federal.

O consulente esclarece que pretende atuar como *amicus curiae* junto ao Supremo Tribunal Federal, em causas nas quais se discute a subsistência da isenção da Cofins não obstante o disposto no art. 56, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, mas revela preocupação com a tese que prevaleceu no julgamento do RE 419.629/DF, sobretudo porque lhe parece contrária à segurança jurídica, na medida em que deixa a definição da identidade espe-

cífica da lei complementar a depender da delimitação, em cada caso, da matéria constitucionalmente reservada a essa espécie normativa.

Pede que examinemos o acórdão proferido no referido Recurso Extraordinário, e formula afinal as seguintes questões:

1ª) *Pode uma lei ordinária alterar ou revogar dispositivos de Lei Complementar?*

2ª) *É válido o art. 56, da Lei nº 9.430/96, mesmo que se considere a isenção da Cofins matéria compreendida no âmbito do art. 146, inciso III, da Constituição Federal?*

3ª) *Existiriam outras razões para se declarar a invalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96, não relacionadas ao conflito entre lei ordinária e lei complementar?*

Revisitamos a doutrina e a jurisprudência em torno do assunto e passamos a emitir o nosso

Parecer

1. Segurança Jurídica

1.1. Importância dos princípios

Nos dias atuais é indiscutível a importância dos princípios jurídicos. Mesmo assim é oportuna a transcrição da doutrina de Cármen Lúcia Antunes Rocha, pela beleza com que expressa essa verdade:

“O Princípio é o Verbo, lembrei em outra ocasião. No princípio repousa a essência de uma ordem, seus parâmetros fundamentais e direcionadores do sistema ordenado.

O princípio impõe-se como norma jurídica quando o valor formulado socialmente é absorvido pelo Direito como base do sistema posto à observância no Estado por governantes e governados.

É na Constituição - sistema de normas fundamentais positivadas no Estado - que se traçam os princípios informadores da ordem jurídica a ser observada em determinada sociedade estatal, em sua busca de realização do que é materialmente justo para todos.”¹

Embora se possa dizer, com Celso Antônio, que o princípio da segurança jurídica não pode ser radicado em qualquer dispositivo constitucional específico,² certo é que o direito à segurança está expressamente garantido aos brasileiros e estrangeiros residentes no País, pela vigente Constituição Federal. Segurança que há de ser entendida em sentido amplo, no qual se inclui a segurança jurídica.

Aliás, a propósito do direito à segurança, Arthur Kaufmann lembra que *segurança jurídica*

“pode significar duas coisas: 1. *segurança através do direito*, e portanto segurança face ao roubo, homicídio, furto, incumprimento do contrato; 2. *segurança do próprio direito*, garantia de sua cognoscibilidade, aplicabilidade, efetividade. Nesta segunda forma da segurança jurídica - segurança jurídica em sentido próprio ou estrito - está em causa a eficácia do direito.”³

Seguramente, a vigente Constituição consagra o princípio da segurança nos seus dois sentidos acima enumerados.

Por sua vez, a importância dos princípios jurídicos sempre foi ressaltada pelos mais respeitáveis juristas. Nas palavras do Desembargador Napoleão Nunes Maia Filho,

“os princípios, diz Ortega y Gasset, derrubaram os príncipes e serviram de norte na elaboração das Constituições européias escritas, estabelecendo proteções em favor dos cidadãos contra as investidas descontroladas do monarca, subtraindo-lhes parcelas do patrimônio material”.⁴

¹ Cármen Lúcia Antunes Rocha, *Princípios Constitucionais da Administração Pública*, Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 21.

² Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104.

³ Arthur Kaufmann, *Filosofia do Direito*, tradução de António Ulisses Cortês, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2004, p. 281.

⁴ *Temas de Direito Administrativo e Tributário*, Fortaleza: UFC, 1998, p. 151.

Os princípios jurídicos constituem vigas mestras de sustentação de todo o ordenamento jurídico. Sem eles o Direito não seria mais do que um simples amontoado desordenado de regras sem qualquer aptidão para alcançar a finalidade para a qual se destina.

Os princípios albergam valores e o princípio da segurança jurídica alberga um dos dois valores mais importantes da humanidade em todos os tempos e lugares. Segurança e Justiça são valores fundamentais que escapam à relatividade no tempo e no espaço.

1.2. *Segurança como valor a ser preservado pelo Direito*

O princípio da segurança jurídica, no dizer de Celso Antônio, é “da essência do próprio Direito, notadamente de um Estado Democrático de Direito, de tal sorte que faz parte do sistema constitucional como um todo”.⁵ E assim é porque 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. No dizer de Radbruch, “os elementos universalmente válidos da idéia de direito são só a *justiça* e a *segurança*”.⁶

Realmente, como ensina Celso Antônio ao estudar o princípio da segurança jurídica, “princípios gerais de Direito são vetores normativos *subjacentes* ao sistema jurídico positivo, não porém como um dado externo, mas como *uma inerência da construção em que se corporifica o ordenamento*”.⁷

A expressão *segurança jurídica* pode ter vários significados, mas é certo que nós a empregamos aqui no sentido de garantia de previsibilidade.

1.3. *Segurança como garantia de previsibilidade*

Quando na interpretação das normas jurídicas em geral, e especialmente das normas da Constituição, estamos diante de duas possibilidades, como ocorre na questão que estamos a examinar, devemos decididamente optar pela interpretação que melhor realiza a segurança jurídica, salvo apenas a necessidade de ponderação com outros princípios de igual fundamentalidade, que não ocorre no caso.

Segurança como garantia de previsibilidade é um dos “vetores normativos *subjacentes* ao sistema jurídico positivo”, ou ainda, nas palavras de Celso Antônio, “uma inerência da construção em que se corporifica o ordenamento”. E no caso de que se cuida, como adiante será demonstrado, a tese segundo a qual é lei complementar aquela como tal aprovada pelo Congresso Nacional, independentemente de seu conteúdo, realiza mais adequadamente a segurança jurídica como garantia de previsibilidade.

Sobre o princípio em comento, invocando lição de doutrinadores estrangeiros de grande prestígio em nosso País, João Francisco Bianco assevera:

“José Juan Ferrero Lapatz insiste no estabelecimento de inteira relação entre a segurança jurídica e a certeza do direito. E José Joaquim Gomes Canotilho, associando a segurança jurídica à garantia de estabilidade jurídica e à segurança de orientação e de realização do direito, sustenta ser ela caracterizada pela proibição de retroatividade das normas, pela inalterabilidade da coisa julgada; e pela estabilidade dos atos constitutivos de direitos.

Como se vê, a segurança jurídica, a despeito de pequenas variações no entendimento da doutrina, pode ser considerada como uma característica do ordenamento jurídico que decorre da certeza, da estabilidade e da previsibilidade da aplicação do direito.”⁸

⁵ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 104.

⁶ Gustav Radbruch, *Filosofia do Direito*, tradução de L. Cabral de Moncada, 5ª ed., Coimbra: Arménio Amado, 1974, p. 162.

⁷ Celso Antônio Bandeira de Mello, *Curso de Direito Administrativo*, 14ª ed., São Paulo: Malheiros, 2002, p. 105.

⁸ “Segurança Jurídica e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário”, *Direito Tributário Atual*, São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Dialética, 2005, p. 17.

Inegável, portanto, é a importância do princípio em questão. E, naturalmente, nenhuma utilidade terão as proclamações do princípio da segurança jurídica em obras doutrinárias se diante de casos concretos dele não se cogitar.

2. O Acórdão Proferido no RE 419.629/DF

2.1. Fundamento jurisprudencial

No julgamento do RE 419.629/DF, prevaleceu o voto do Relator, o Eminentíssimo Ministro Sepúlveda Pertence, sem nenhum acréscimo de qualquer de seus pares. Voto sem argumentos que expressem entendimento pessoal, fundamentado na jurisprudência e na doutrina que invoca e registra.

Como fundamento jurisprudencial o Ministro Sepúlveda Pertence colaciona o acórdão proferido na ADC 1/DF, na qual foi declarada a constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar nº 70/91, que instituiu a Cofins. Naquele caso a questão apreciada dizia respeito à constitucionalidade de uma lei complementar. Não foi apreciada a questão da identidade da lei complementar, nem a questão da existência de hierarquia entre esta e a lei ordinária, que constituem a temática em exame no RE 419.629/DF.

No acórdão então proferido pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal, por unanimidade de votos, está dito claramente haver sido julgada a ação procedente, em parte, para declarar

“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 art. 9º, e também a 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 àquela publicação...’ constante do art. 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30-12-1991.”⁹

Há, é certo, no voto do Ministro Sydney Sanches, ligeira referência à questão de possível exigência de lei complementar, quando afirmou que

“a contribuição questionada foi instituída por lei complementar, quando poderia ter sido por lei ordinária. Na verdade a lei é formalmente complementar mas substancialmente ordinária.”¹⁰

Tal referência, todavia, situou-se inteiramente fora do âmbito da questão controvertida que justificou a propositura da Ação Declaratória em exame naquela oportunidade, claramente definido pelo Ministro Relator em seu voto, quando afirmou:

“Ademais, examinando-se o âmbito de abrangência da controvérsia judicial demonstrada pelos autores com a juntada, a fls. 40 e seguintes, de acórdão e de sentenças da Justiça Federal, verifica-se que toda ela gira apenas em torno da constitucionalidade, ou não, da instituição da Cofins, circunscrevendo-se ela, assim, à constitucionalidade, ou não, dos artigos 1º, 2º, e 10 integralmente, e dos artigos 9º e 13, apenas na parte que dizem respeito a essa contribuição, o que implica exclusão do exame de suas partes finais acima aludidas.”¹¹

De todo modo, no exame das manifestações dos Eminentíssimos Ministros do Supremo Tribunal Federal, é importante a distinção que se há de fazer entre *ser exigível* lei complementar, e *ser cabível* 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.”¹²

⁹ Revista Trimestral de Jurisprudência nº 156, junho de 1996, p. 722.

¹⁰ Revista Trimestral de Jurisprudência nº 156, junho de 1996, p. 754.

¹¹ Revista Trimestral de Jurisprudência nº 156, junho de 1996, pp. 751/742.

¹² Pleno, ADIn 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*, São Paulo: Atlas, 2002, p. 1.172.

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.”¹³

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 revela-nos que a discussão ali instaurada dizia respeito à validade, ou não, de lei ordinária. No primeiro caso, tinha-se 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.

Certamente a lei ordinária não pode invadir o campo reservado à lei complementar,¹⁴ 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.

Seja como for, no julgamento da ADC 1/DF, invocado pelo Ministro Sepúlveda Pertence como fundamento de seu voto no RE 419.629/DF, o que se pode ver é a afirmação da constitucionalidade da Lei Complementar nº 70/91, vale dizer, o reconhecimento de sua validade como lei complementar. E não o contrário, como afirmado no RE 419.629/DF.

2.2. Fundamento doutrinário

Ainda no mesmo voto, o eminente Ministro Sepúlveda Pertence afirma que:

“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.”

Em apoio da tese que adota, invoca a doutrina expressa nas monografias de Geraldo Ataliba, *Lei Complementar na Constituição*, São Paulo: RT, 1971, e de Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT, 1975. E nega importância à doutrina de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, acolhida por Alexandre de Moraes, afirmando não haver encontrado discrepância de monta nos trabalhos mais modernos. Alexandre de Moraes, entretanto, precede sua adesão à doutrina de Manoel Gonçalves Ferreira Filho afirmando que:

“Discussão eternizada na doutrina, a eventual existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária obteve de ambos os lados grandes juristas e brilhantes argumentações.”¹⁵

¹³ Pleno, ADIn 2.028-5/DF, Medida Liminar, Rel. Ministro Moreira Alves, DJU I de 16.06.2000, p. 30, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, São Paulo: Atlas, 2002, p. 1.172.

¹⁴ STJ, 2ª Turma, REsp 92.508/DF, DJU I de 25.08.97, p. 39.337, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, São Paulo: Atlas, 2002, p. 1.172.

¹⁵ Alexandre de Moraes, *Direito Constitucional*, 16ª ed., São Paulo: Atlas, 2004, p. 570.

O eminente Ministro José Celso de Mello Filho, antes de sua investidura no Supremo Tribunal Federal, também registrou a controvérsia doutrinária sobre o assunto.¹⁶

Assim, justifica-se o exame, ainda que sumário, dos argumentos desenvolvidos na defesa da tese desenvolvida por Ataliba e Souto Borges, na medida em que essa tese foi, em última análise, o fundamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal ao julgar o RE 419.629/DF.

Esse exame torna-se ainda mais pertinente em face da realidade muito bem observada por René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto, a propósito especificamente da questão tratada neste parecer:

"... cumpre lembrar que a composição da Corte Suprema alterou substancialmente nos últimos anos, vislumbrando-se, com isso, possibilidade de mudança no entendimento, mormente quando em algumas decisões monocráticas é possível encontrar manifestações de Ministros no sentido de considerar *obiter dictum* a afirmação contida no acórdão que julgou a Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1".¹⁷

2.2.1. A tese de Ataliba

O Professor Geraldo Ataliba, em monografia publicada em 1971, oferece a doutrina que serviu de fundamento para o acórdão proferido pela Corte Maior no RE 419.629/DF. Doutrina que afirma:

"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. Este sem aquela não configura a entidade, da mesma maneira que aquela sem este. 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. E nulo o ato. É nenhum.

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

(...)

Efetivamente, se possível fora 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."¹⁸

Note-se que no trecho acima transcrito Ataliba afirma ser o âmbito da lei complementar *aquele expressamente estabelecido pelo constituinte*. E assim dá ensejo à primeira contestação de sua tese. Feita, aliás, discretamente, por um de seus mais eminentes discípulos, o Professor Paulo de Barros Carvalho, ao afirmar:

"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."¹⁹

Como se vê, a tese acolhida no julgamento do RE 419.629/DF abre ensejo a inúmeros problemas que afetam a segurança jurídica, a começar pela questão de saber se as matérias

¹⁶ José Celso de Mello Filho, *Constituição Federal Anotada*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1986, pp. 194/195.

¹⁷ René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto, *Cofins*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 86.

¹⁸ Geraldo Ataliba, *Lei Complementar na Constituição*, São Paulo: RT, 1971, p. 36.

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 7ª ed., São Paulo: Saraiva, 1995, p. 136.

reservadas à lei complementar são somente as expressamente previstas na Constituição, ou se existem previsões implícitas neste sentido.

O argumento de que reconhecer superioridade hierárquica à lei complementar independente da matéria versada implicaria redução inconstitucional de poderes do Congresso Nacional, data máxima vênia, é um sofisma. Ninguém exige quorum qualificado para o trato de matéria própria de lei ordinária. Exige-se, sim, *quorum* qualificado para alterar ou revogar uma lei complementar, pelo fato de haver sido esta aprovada com *quorum* qualificado. Se isto é uma restrição aos poderes do Congresso Nacional, é inegável que essa restrição foi criada por ele próprio ao cuidar da matéria em lei complementar, quando podia fazê-lo por lei ordinária.

Restringir os poderes do Congresso Nacional, isto sim, é afirmar que ele não pode produzir lei complementar para cuidar de matérias que lhe pareçam merecer esse tratamento, embora formalmente não o exijam. Até porque a Constituição Federal não diz, em nenhum de seus dispositivos, que a lei complementar só pode tratar de matérias a ela reservadas. Dizê-lo, portanto, é criar uma limitação ao Congresso Nacional corporificado em sua maioria absoluta. É afirmar que a maioria absoluta do Congresso Nacional pode o mais - tratar das matérias reservadas à lei complementar -, mas não pode o menos - tratar de matérias próprias de leis ordinárias. A inversão é evidentemente inaceitável.

Aliás, o próprio Geraldo Ataliba afirma, na citada monografia, reportando-se ao art. 46 da Constituição então vigente:

"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, consequência 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 lhe são inferiores - na impossibilidade jurídica de a lei ordinária alterá-la ou revogá-la. Nula é, pois, a parte desta que contravenha disposição daquela.

Inversamente, a lei complementar revoga e altera a ordinária, impondo em outros casos absoluto afeiçãoamento desta àquela, pelo menos quanto ao espírito."²⁰

Como se vê, Ataliba admite que a superioridade formal da lei complementar consiste na impossibilidade de a lei ordinária alterá-la ou revogá-la. Mas não explica porque a lei complementar perde essa superioridade que é formal, quando trata de matéria que não esteja a ela reservada. E admite também que "a lei complementar revoga e altera a ordinária", mas não explica como pode fazê-lo sem invadir o campo das matérias próprias da lei ordinária.

Verdade é que a natureza específica da lei complementar, como a de qualquer outra norma do Direito Positivo, decorre sempre de elementos formais. Por isto mesmo é que a superioridade da lei complementar é formal.

Ressalte-se que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADC 1/DF afirmou a validade da Lei Complementar nº 70, e o fez expressamente no dispositivo do acórdão então proferido. Não disse que ela vale como lei ordinária, sendo inconstitucional sua classificação como Lei Complementar. Disse que é constitucional o dispositivo que se refere expressamente à Lei em questão como lei complementar. Afirmou, assim, sua validade como espécie normativa que tem esse nome e, portanto, submete-se ao regime constitucional a ela dedicado.

²⁰ Geraldo Ataliba, *Lei Complementar na Constituição*, São Paulo: RT, 1971, p. 29.

2.2.2. A tese de Souto Borges

O eminente Professor José Souto Maior Borges, em monografia publicada em 1975, adotou a tese de Geraldo Ataliba, tentando aperfeiçoá-la com a introdução de algumas alterações. Afirma que não existe superioridade formal da lei complementar em relação à lei ordinária e não nega que a lei ordinária não possa revogar a lei complementar. Nessa monografia, que foi citada pelo Ministro Sepúlveda Pertence, afirma:

"Não se nega a procedência da afirmação de que a lei ordinária não pode revogar a lei complementar. Todavia, partindo dessa afirmação não é possível extrair a conclusão pela superioridade formal da lei complementar porque a recíproca é igualmente verdadeira: a lei complementar não pode revogar a lei ordinária."²¹

Como se vê, o eminente Professor contraria entendimento pacífico, absolutamente indiscutível, pois ninguém sustenta que uma lei complementar não possa revogar uma lei ordinária. Há quem diga, é certo, que em rigorosa terminologia jurídica, o que se opera quando uma lei de hierarquia superior dispõe de modo contrário ao estabelecido em norma de hierarquia superior o que ocorre é a retirada do fundamento de validade da norma inferior. Essa foi a posição assumida pelo Ministro Leão de Abreu quando no Supremo Tribunal Federal discutiu-se a questão de saber se a Constituição revoga leis anteriores às quais se contraponha. Prevaleceu, todavia, na Corte Maior, o entendimento segundo o qual se opera mesmo a revogação.

Souto Borges sustenta existirem dois campos inteiramente distintos e sem interpenetrações, um para a lei ordinária e outro para a lei complementar. Diz claramente que

"a lei complementar ingressa no sistema jurídico submetida a um rígido esquema de repartição de competências legislativas em compartimentos estanques. Por isso mesmo, nesse campo, não cabe colocar-se o problema da hierarquização dos atos legislativos."²²

Não ousa afirmar a invalidade da lei complementar que eventualmente trata de matéria não reservada a essa espécie normativa. Reconhece, com razão, que:

"a indagação jurídica da validade de uma determinada norma não conduz a nenhum juízo valorativo quanto ao seu conteúdo, mas apenas à investigação da sua forma de criação, inclusive com relação ao órgão constitucionalmente autorizado para criá-la, ou seja, competente para sua edição. A validade está relacionada portanto com a competência do órgão que põe a norma e com o processo de sua criação, circunstâncias empiricamente verificáveis."²³

Tenta, porém, sustentar que a lei complementar, fora do campo a ela reservado, não é superior à lei ordinária, trabalhando com o conceito de eficácia. Entretanto, nem é preciso sairmos de sua monografia para encontrarmos elementos que nos autorizam a contestar sua tese.

Realmente, o próprio Souto Borges afirma, aliás com inteira propriedade, que:

"por ser a eficácia um atributo da norma relacionado com a conduta humana, *não é um conceito de relação entre normas*. Se a eficácia de determinada norma pudesse ser contrastada com a de outra que lhe fosse supra-ordenada teria sentido estabelecer-se uma relação entre ambas, com base nos efeitos jurídicos efetivamente produzidos pelos diversos atos normativos. Todavia, assim não acontece."²⁴ (o destaque em itálico é do original)

Tem inteira razão Souto Borges quando afirma que a eficácia *não é um conceito de relação entre normas*. Não compreendemos, portanto, porque utilizá-lo para equacionar um problema que se estabelece na relação entre lei complementar e lei ordinária. Problema que não diz respeito à efetiva produção de efeitos da norma no mundo dos fatos, porque no caso o que se questiona é uma relação entre normas. Não cabe, pois, argumentar com a eficácia.

²¹ Lei Complementar Tributária, São Paulo: RT, 1975, pp. 24/25.

²² José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT, 1975, p. 50.

²³ José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT, 1975, p. 38.

²⁴ Lei Complementar Tributária, São Paulo: RT, 1975, p. 52.

Em este não é um ponto de vista que estejamos a construir nesta oportunidade. Um de nós, já em 1991, escreveu:

"Eficácia é efeito da norma no mundo dos fatos, situando-se, portanto, no plano da concreção jurídica. A norma pode ser eficaz porque é espontaneamente observada, e pode ser eficaz porque é aplicada."²⁵

Carlos Ayres Brito e Celso Ribeiro Bastos, em excelente monografia que publicaram em 1982, escreveram:

"Eficácia é atributo da norma jurídica. É qualidade que a norma apresenta para cumprir sua destinação: a real disciplina dos fatos por ela descritos. Expressa, pois, uma relação semântica entre o comando abstrato da regra jurídica e a concretude dos fatos. Daí se afirmar, doutrinariamente, que norma eficaz é aquela dotada de aptidão para produzir os efeitos a que se preordena. Sua noção é categorial, porque nos habilita a conhecer o grau exato da capacidade de uma norma para realizar, concretamente, os seus próprios desígnios."²⁶

Seja como for, a eficácia nada tem a ver com as questões que se estabelecem, como no caso de que se cuida, entre normas, no plano da abstração jurídica. Expressa sempre relação entre a norma e o fato. Diz respeito à aptidão da norma para disciplinar com o fato.

Há, é certo, quem utilize a palavra *eficácia* no sentido de aptidão para produzir efeitos no plano da abstração jurídica. Ter-se-ia uma "eficácia jurídica", em oposição à "eficácia social". Neste sentido, porém, *eficácia*, se se está a cogitar de atos normativos, corresponde à vigência. Lei vigente por certo produz efeitos no plano da abstração jurídica. Não se justifica, portanto, dizer-se que a lei complementar só é eficaz como tal quando trata de matéria constitucionalmente reservada a essa espécie normativa, quando se admite tanto a existência como a validade dessas com fundamento no critério formal, vale dizer, quando tenham sido votadas e aprovadas com *quorum* qualificado. E - já se viu -, não é correto dizer-se que a lei complementar, se não trata da matéria a ela reservada, "não existe enquanto tal", ou "não é vigente".

Por outro lado, embora se refira à palavra *eficácia*, Souto Borges na verdade a confunde, claramente, com existência. Com efeito, nega à lei complementar "eficácia de" lei complementar, quando esta trata de matéria que não lhe fora reservada com exclusividade, dizendo que, nesse caso, sua "eficácia" seria aquela própria de um outro ato normativo (a lei ordinária). Ora, ao assim proceder, termina por afirmar, com outras palavras, que a lei complementar tem "existência" de lei ordinária, usando a palavra *eficácia* apenas para dar aparência de plausibilidade à tese.

Inteiramente inútil, portanto, o apelo de Souto Borges à questão da eficácia na fundamentação da tese que defende. Ou admitimos que a eficácia situa-se na relação norma-fato, e assim nada tem a ver com a relação entre duas normas no plano da abstração jurídica, ou admitimos que a eficácia situa-se nesse plano da abstração jurídica mas, neste caso, estaremos confundindo - impropriamente - a eficácia da norma com a sua existência. Isso porque, indiscutivelmente, uma norma existente, válida e vigente incontestavelmente produz efeitos no plano da abstração jurídica e, portanto, é eficaz nesse sentido.

Note-se que Ataliba ficou indeciso. Negou a validade da lei complementar que tratasse de matéria fora do campo a ela reservado. Mas recuou quando admitiu sua validade como lei ordinária. Incoerência que invalida sua tese porque na verdade um ato, do ponto de vista formal, ou é válido ou não é. Não pode ser inválido como ato da categoria onde formalmente se insere, e válido em outra categoria. Souto viu essa fragilidade na tese de Ataliba e pre-

²⁵ Hugo de Brito Machado, "Vigência e Eficácia da Lei", *Revista Forense* nº 313, Rio de Janeiro: Forense, janeiro-fevereiro-março de 1991, p. 47.

²⁶ *Interpretação e Aplicabilidade das Normas Constitucionais*, São Paulo: Saraiva, 1982, p. 113.

tendeu corrigi-la apelando para o argumento fundado na eficácia, mas não conseguiu seu intento porque, como já afirmamos, eficácia diz respeito à relação norma-fato (plano da concreção jurídica). Não à relação norma-norma (plano da abstração jurídica). A não ser assim confunde-se (impropriamente) com existência,²⁷ ou com validade,²⁸ e volta-se ao ponto anterior. Existente e válida, sem dúvida, é lei complementar como tal aprovada pelo Congresso Nacional, e nada justifica sua alteração ou revogação por lei ordinária.

2.2.3. Nosso ponto de vista

Em artigo publicado em 1996, um de nós escreveu:

“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.²⁹ 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.³⁰ E no mesmo sentido manifestaram-se diversos tributaristas e constitucionalistas.³¹

Mesmo sustentando, enfático, a superioridade da lei complementar em relação à lei ordinária, Ives Gandra da Silva Martins declara ter razão a doutrina que afirma ter a lei complementar campo próprio de atuação.³² 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 constitucionalistas.³³ 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 re-

²⁷ A existência depende da relação da norma examinada e a norma que lhe é superior determina os requisitos formais mínimos necessários à sua edição. Daí falarmos em relação norma-norma. Se a lei complementar foi aprovada dentro do procedimento exigido pela Constituição, *existe* como lei complementar. Ao se afirmar que “seus efeitos” são os de uma lei ordinária, nada mais se está fazendo que afirmar - de forma oblíqua - que essa lei *existe como lei complementar*.

²⁸ A validade depende da relação da norma examinada com todas as normas que lhe são superiores, não só em relação a aspectos formais, mas especialmente em relação a aspectos materiais (também relação norma-norma, como dissemos). Mas, se a lei complementar não tem conteúdo que viola a Constituição, o simples fato que se afirmar que o conteúdo nela tratado também poderia ter sido tratado em uma lei ordinária não a invalida.

²⁹ 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.

³⁰ *Curso de Direito Tributário*, 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 25.

³¹ Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, “Lei Complementar”, *Curso de Direito Tributário*, coord. de Ives Gandra da Silva Martins, Belém/São Paulo: Cejup/CEEU, 1993, p. 95; José Souto Maior Borges, *Lei Complementar Tributária*, São Paulo: RT/Educ, 1975, p. 26; Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1985, p. 109; Hamilton Dias de Souza, “Lei Complementar em Matéria Tributária”, *Curso de Direito Tributário*, coord. de Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 1982, p. 29; Eduardo Marcial Ferreira Jardim, *Manual de Direito Financeiro e Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1993, p. 103; Edgar Lincoln de Prouença Rosa, *A Questão do Decreto-Lei sobre Tributos*, São Paulo: RT, 1982, p. 56; Celso Ribeiro Bastos, *Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário*, São Paulo: Saraiva, 1991, pp. 164/166, e *Dicionário de Direito Constitucional*, São Paulo: Saraiva, 1994, p. 99; Michel Temer, *Elementos de Direito Constitucional*, 10ª ed., São Paulo: Malheiros, 1994, p. 142.

³² *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, 2ª ed., São Paulo: Saraiva, 1990, pp. 84/85.

³³ Raul Machado Horta, *Estudos de Direito Constitucional*, Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 649.

gulada. 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.”³⁴

E mais tarde, em 2005, sobre o mesmo assunto:

“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 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.”³⁵

Certo é que o Supremo Tribunal Federal ainda não firmou um ponto de vista sobre o assunto. A análise de sua jurisprudência, aliás, revela-nos que parece ter ocorrido confusão entre duas afirmações, aparentemente iguais mas absolutamente distintas. A primeira: “só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita”.³⁶ E a segunda:

“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”.³⁷

Nosso ponto de vista pode ser, em síntese, resumido nos seguintes enunciados:

1º) A verdadeira questão que se coloca em torno da lei complementar diz respeito à identidade dessa espécie normativa.

2º) A identidade de uma espécie normativa, assim como acontece com os atos jurídicos de produção estatal em geral, não deve ser buscada na substância, mas em seus elementos formais, a saber, na competência do órgão e no procedimento adotado para a elaboração da norma jurídica, ou para a prática do ato.

3º) A identificação dos atos normativos, como dos atos jurídicos de produção estatal em geral, feita pelos elementos formais, realiza mais e melhor o princípio da segurança jurídica, que é da própria essência do Direito.

4º) Não existe razão alguma para qualificar-se a lei complementar tendo-se em vista o seu conteúdo.

5º) Não cabe cogitar-se de eficácia das normas quando se cogita de relações entre elas, porque a eficácia é aptidão para produzir efeitos não no plano da abstração jurídica normativa, mas no plano da concreção jurídica.

6º) Quando se pode optar por duas ou mais interpretações de normas jurídicas, é indiscutível que a opção deve levar em conta os princípios fundamentais do Direito, os valores que este busca realizar, e entre estes se destaca a segurança jurídica.

7º) No Supremo Tribunal Federal ainda não foi firmado um entendimento sobre a questão de saber se a lei ordinária pode, ou não, revogar lei complementar que trate de matérias não expressamente reservadas pela Constituição a essa espécie normativa.

³⁴ Hugo de Brito Machado, “Posição Hierárquica da Lei Complementar”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, São Paulo: Dialética, novembro de 1996, p. 19.

³⁵ Hugo de Brito Machado, “A Identidade Específica da Lei Complementar”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, São Paulo: Dialética, junho de 2005, p. 19.

³⁶ Pleno, ADIn 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*, São Paulo: Atlas, 2002, p. 1.172.

³⁷ Pleno, ADIn 2.028-5/DF, Medida Liminar, Rel. Ministro Moreira Alves, DJU I de 16.06.2000, p. 30, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, São Paulo: Atlas, 2002, p. 1.172.

8º) Espera-se que na Corte Maior seja rejeitada a tese que prevaleceu no julgamento, por sua Primeira Turma, do RE 419.629/DF, que causa enorme prejuízo à segurança jurídica e tende a aumentar, significativamente, o número de casos a serem levados àquela Instância Extraordinária.

Ao que nos parece, a tese inicialmente sustentada por Ataliba, e depois disseminada entre os constitucionalistas de modo um tanto acrítico em face da autoridade daquele mestre, tinha por propósito proteger a autonomia de Estados e Municípios. Isso porque as matérias reservadas à lei complementar consistem, não raro, em limitações à competência de tais entes periféricos.

Entretanto, a solução para esse problema não está em subverter toda a lógica do ordenamento, incrementar a insegurança jurídica e desnaturar as leis complementares. O problema é resolvido desde que se estabeleça - como é correto - que a lei federal (complementar ou ordinária) que *invadir* a competência do legislador ordinário de Estados e Municípios é *inválida*. Aqui, sim, a questão é de competência, e não de hierarquia, resolvendo-se no plano da *validade*, e não da identidade (ou da "eficácia") do ato correspondente. Mas se o legislativo federal resolve evitar - dentro de sua competência - uma lei complementar em vez de uma lei ordinária, não há porque considerá-la inválida, nem muito menos porque desnaturá-la.

2.3. Prejuízo para a segurança jurídica

É indiscutível que a tese segundo a qual a lei complementar é somente aquela que trata de matéria constitucionalmente reservada a essa espécie normativa agride seriamente o princípio da segurança jurídica, de sorte que não pode ser acolhida. Aliás, a insegurança dela resultante começa com a divergência a respeito da questão de saber se essa reserva depende de dispositivo expresso da Constituição (Ataliba e Souto Borges) ou se nesta existem reservas implícitas. E mesmo que se afaste a possibilidade de reservas implícitas, a insegurança é uma indiscutível decorrência da dificuldade, e mesmo da impossibilidade, de determinação da fronteira das matérias reservadas à lei complementar.

A Constituição Federal em diversos dos seus dispositivos formula reserva de matérias à lei complementar. Temos diversos dispositivos indicando matéria da denominada reserva de lei complementar, mas para facilitar nossa exposição vamos nos referir apenas a alguns deles, que tratam de matéria tributária. Aqueles cuja análise, mesmo superficial, parece-nos suficiente para revelar 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) adequado 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 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? Se antes era extremamente problemática a fronteira das matérias reservadas à lei complementar, em face do art. 146-A, acima transcrito, tornou-se inteiramente impossível essa definição.

Na verdade 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. E em sendo assim coloca-se a questão crucial: a lei complementar que estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, não será superior à lei ordinária da União que também o fizer? Com certeza ambas estarão tratando da mesmíssima matéria. Onde estará a diferença entre uma e outra dessas espécies normativas?

2.4. *Indefinição da identidade específica da lei complementar*

A dificuldade, que é evidente em diversos dispositivos da Constituição Federal, de se definir os limites das matérias reservadas à lei complementar conduz, automaticamente, à dificuldade na definição da identidade específica dessa espécie normativa. E a impossibilidade, que se revela em seu art. 146-A, de se definir a matéria reservada à lei complementar conduz à impossibilidade de definição dessa espécie normativa. Mas, para argumentar, vamos considerar que se trata apenas de dificuldade e não de impossibilidade.

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 pelo 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 quorum 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. Em sentido oposto, a tese segundo a qual a lei complementar identifica-se pelo conteúdo gera a insegurança e até abre ensejo para o abuso na edição de medidas provisórias, além de não ensinar a realização de qualquer princípio ou regra constitucional, implícito ou explícito, que eventualmente imponha ou mesmo sugira solução diversa.

2.5. Oportunidade ao abuso de medidas provisórias

Com a nova redação dada ao art. 62 da Constituição Federal pela Emenda nº 32 já não há dúvida. É vedada a edição de medidas provisórias sobre matéria reservada à lei complementar.³⁸ Antes, porém, o tema era polêmico. Chegamos a sustentar a possibilidade de medida provisória tratando de matéria reservada à lei complementar, sendo certo que em tal hipótese a conversão em lei dependeria do quorum qualificado e a resultante seria uma lei complementar. A doutrina, todavia, orientou-se em sentido contrário, invocando razões de segurança jurídica.

Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, por exemplo, em texto que parece haver sido escrito antes da citada Emenda Constitucional, sustenta que

“sendo a lei complementar diploma legislativo de maior densidade que a lei ordinária - nível hierárquico correto para medidas provisórias -, exigindo o constituinte quorum qualificado para sua aprovação, não seria crível admitir que matérias de tal relevância à Nação fossem deixadas ao juízo de urgência e relevância de um único cidadão, que poderia consolidar, a partir da edição da medida provisória, situações de fato e de direito cuja recondução ao estado original seria, no caso de sua não conversão em lei, de difícil ou mesmo impossível promoção”.³⁹

Desse excelente argumento podemos colher duas conclusões que fortalecem nossa tese a respeito da lei complementar. Primeira, a de que realmente a exigência do quorum qualificado confere maior densidade à lei complementar. Segunda, a de que se admitirmos que não tem a hierarquia de complementar aquela que, mesmo tendo sido como tal aprovada, trata de matéria não reservada a essa espécie normativa, estaremos admitindo a edição de medidas provisórias para o trato de matérias cuja inclusão no âmbito da reserva de lei complementar possa ser questionada.

Em outras palavras, a tese segundo a qual somente será lei complementar aquela que tratar das matérias a essa espécie normativa expressamente reservadas pela Constituição amesquinha a segurança jurídica dando oportunidade ao abuso na edição de medidas provisórias para revogar ou alterar leis complementares, a pretexto de que os dispositivos revogados ou alterados tratam de matérias não reservadas à lei complementar. Como na maior parte dos casos é difícil senão impossível definir-se com precisão os limites das matérias reservadas à lei complementar, restará extremamente facilitada a burla à vedação estabelecida pelo art. 62, parágrafo 1º, inciso III, da Constituição Federal.

Por apeço à segurança jurídica, portanto, é preferível admitirmos que o Congresso Nacional, ao elaborar uma lei, entende estar tratando de matéria como, por exemplo, *conflitos de competências*, ou *limitações constitucionais ao poder de tributar*, ou *normas gerais em matéria de legislação tributária*, e por isto opta pela forma de lei complementar e observa, em sua elaboração, as normas definidoras do procedimento próprio para a aprovação dessa espécie legislativa, sua opção deve ser respeitada, não se podendo questionar o conteúdo de cada um dos dispositivos da lei então aprovada com o propósito de demonstrar que não se trata de matéria reservada à lei complementar.

³⁸ Constituição Federal de 1988, art. 62, parágrafo 1º, inciso III, com redação dada pela EC nº 32, de 11 de setembro de 2001.

³⁹ Antonio Carlos Rodrigues do Amaral, “Lei Complementar”, *Curso de Direito Tributário*, 9ª ed., coord. de Ives Gandra da Silva Martins, São Paulo: Saraiva, 2006, p. 84.

2.6. *Segurança jurídica e processo legislativo*

Da opção do Congresso Nacional de elaborar uma lei complementar em vez de uma lei ordinária decorre a atribuição de maior estabilidade às normas nela albergadas. E ao Congresso Nacional, órgão que tem por finalidade essencial a produção de normas jurídicas, não se pode negar a faculdade de dar maior estabilidade a certas normas. Por isto mesmo pode o Congresso Nacional, por emenda à Constituição nela incluir normas tratando de matéria que poderia ser objeto de lei complementar, de lei ordinária ou até de regulamento. E ninguém dirá que as normas assim inseridas na Constituição terão a natureza de lei complementar, de lei ordinária, ou de regulamento.

Há quem afirme que ao Congresso Nacional não se deve reconhecer tal faculdade, pois no seu exercício ele poderia, pelo voto de maioria eventual, aprovar leis complementares indesejáveis cuja reforma restaria dificultada pela exigência do quorum especial. O argumento é de tal inconsistência que talvez nem mereça resposta. Entretanto, em respeito aos que o sustentam lembramos que a exigência constitucional de maioria absoluta para aprovação da lei complementar tem por finalidade exatamente evitar a prevalência, no Congresso Nacional, de maiorias eventuais. Aliás, a afirmação de que a reforma da lei complementar resta dificultada, contida no argumento em questão, é suficiente para desautorizá-lo.

E não se pode deixar de ressaltar um argumento de ordem prática: *se prevalecer a tese adotada no julgamento do RE 419.629/DF, ocorrerá um considerável aumento no número de feitos levados ao Supremo Tribunal Federal.*

3. A Evolução do Regime das Leis Complementares

3.1. *Explicação do equívoco*

O equívoco dos que afirmam que uma lei ordinária pode revogar uma lei complementar pode ser um resultado da desatenção para a evolução do regime jurídico das leis complementares no Direito brasileiro, e para aspectos do denominado Direito Intertemporal. Impõe-se, portanto, um rápido exame dessa evolução.

3.2. *Quando não havia previsão constitucional*

Referindo-se ao trabalho no qual, já em 1947, Vítor Nunes Leal denominava leis complementares aquelas sem as quais determinados dispositivos constitucionais não poderiam ser aplicados, Luciano da Silva Amaro esclarece:

“Essa colocação, entretanto, não era acompanhada da atribuição às leis complementares de nenhuma superioridade em relação às demais leis ordinárias. Tais leis distinguiam-se das apenas pelo seu conteúdo, de forma que qualquer lei ordinária posterior, versando sobre a mesma matéria (e definindo-se, *ratione materiae*, também como complementar) teria a força de revogá-las. Por isso é que advertia o mesmo publicista: ‘A designação de leis complementares não envolve, porém, como é intuitivo, nenhuma hierarquia do ponto de vista da eficácia em relação às outras leis declaradas complementares. Todas as leis, complementares ou não, têm a mesma eficácia jurídica, e umas e outras se interpretam segundo as mesmas regras destinadas a resolver os conflitos de leis no tempo.’

Por conseguinte, se a conceituação destacada da lei complementar poderia ter o interesse de fazer bem compreender-se o seu conteúdo, sem dúvida relevante, de minudenciar o texto constitucional, não se criavam, por outro lado, maiores problemas no que respeita ao controle de constitucionalidade nem à solução de conflitos de leis no tempo. Complementares ou não, as leis deviam o mesmo respeito à Constituição, e os conflitos entre elas resolviam-se segundo as regras do direito intertemporal.

A problemática da lei complementar adquire maior importância na medida em que o ordenamento jurídico passa a reconhecer-lhe posição hierárquica própria, reservando-lhe matérias, insuscetíveis de serem afetadas pelas demais leis.”⁴⁰

⁴⁰ “A Eficácia de Lei Complementar do Código Tributário Nacional”, *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 3, São Paulo: Bushatsky, 1977, pp. 272/273.

3.3. A partir da previsão constitucional

3.3.1. Leis recepcionadas

A partir de quando a Constituição estabeleceu para as leis complementares um regime jurídico próprio, que as tornou uma espécie distinta de lei, cuja aprovação exige *quorum* qualificado, e reservou para essa espécie normativa o trato de certas matérias, surgiram diversas questões entre as quais a de saber como devem ser qualificadas as leis anteriores que tratam de matérias agora reservadas à lei complementar.

Em Direito Tributário temos o Código Tributário Nacional como importante exemplo de lei anterior, aprovada como lei ordinária porque à época não existia a lei complementar com regime jurídico próprio. E a doutrina praticamente unânime afirma haver sido o Código Tributário Nacional recepcionado como *lei complementar*.

A explicação é simples. A exigência de compatibilidade de qualquer lei, com a Constituição, é verificada sob dois aspectos: o formal e o material. Em se tratando de lei anterior verifica-se a compatibilidade sob o aspecto material tendo-se em vista a Constituição atual. Havendo essa compatibilidade, vale dizer, se o conteúdo da lei é compatível com a atual Constituição, diz-se que a lei foi recepcionada. Já a compatibilidade sob o aspecto formal deve ser verificada tendo-se em vista a Constituição vigente à época em que a lei foi elaborada. Se a Constituição anterior não albergava exigências especiais para a aprovação de lei tratando de certas matérias, qualquer lei ordinária que das mesmas tenha cuidado é recepcionada na categoria formal, prevista na vigente Constituição para o trato dessas matérias.

Trata-se de decorrência lógica do princípio segundo o qual os atos se regem pela norma vigente ao tempo em que foram praticados. É por isso, aliás, que se afirma não haver inconstitucionalidade formal por vício superveniente.

Esse não é, contudo, um fenômeno inerente às leis complementares, mas verificável em relação a qualquer ato normativo. Confira-se, a propósito, o que ocorre com o Decreto nº 70.235/72, que hoje somente por lei pode ser alterado, dizendo-se, por isso, que tem *status* de lei.⁴¹

3.3.2. O Código Tributário Nacional

Foi o que ocorreu com o Código Tributário Nacional. Aprovado à luz da Constituição de 1946 com alteração introduzida pela Emenda nº 18, quando não existia a lei complementar como espécie normativa formalmente identificada, foi recepcionado pela Constituição de 1988. E como esta exige lei complementar para o trato das matérias nele disciplinadas, evidentemente só pode ser alterado por lei complementar.

Coloca-se então a questão de saber se todos os dispositivos do Código Tributário Nacional tratam de matéria hoje reservada à lei complementar, afirmando-se que se existem dispositivos tratando de matérias fora dessa reserva, podem ser estes alterados ou revogados por lei ordinária.

É evidente que se algum dispositivo do CTN cuida de matéria não incluída na reserva de lei complementar, esse dispositivo pode ser alterado ou revogado por lei ordinária. Isto,

⁴¹ Cléber Giardino, citado por Valdir de Oliveira Rocha, doutrina que o Decreto nº 70.235/72 contém "normas jurídicas de caráter extraordinário, editadas pelo Poder Executivo no exercício de faculdades legislativas excepcionalmente autorizadas, sob o regime dos atos institucionais". Adiante, Giardino acrescenta que "hoje, mero decreto regulamentar, fundado no art. 81, III, da CF, não poderia alterar os preceitos e o alcance desse decreto. Nele se traduziu delegação (Dec-lei nº 822, de 5.9.69), hoje impossível, mas lícita à época em que ocorrida. De todo modo, só lei poderá, agora, derrogar esse estatuto; e essa circunstância atribui, ao texto, autoridade e 'força de lei', obviamente superior à dos meros decretos executivos." (Cléber Giardino, "Instituto da Consulta Fiscal em Matéria Tributária - Declaração de Ineficácia", *Revista de Direito Tributário* nº 39, p. 224, destaques no texto do autor transcrito, *apud* Valdir de Oliveira Rocha, *A Consulta Fiscal*, São Paulo: Dialética, 1996, pp. 30 e 31)

porém, não quer dizer que uma lei ordinária esteja alterando ou revogando uma lei complementar, idéia que pode decorrer da afirmação, muito freqüente, de que o Código Tributário Nacional é uma lei complementar.

Ocorre que o Código Tributário Nacional não é uma lei complementar do ponto de vista formal. Só por isto é que pode ser alterado por lei ordinária, na parte em que não trata de matérias hoje reservadas à lei complementar.

É relevante, porém, observarmos que o Governo federal, embora por razões circunstanciais tenha apresentado ao Congresso Nacional projetos de lei ordinária nos quais inclui dispositivos que podem estar em conflito com o Código Tributário Nacional, o que tem gerado alguns conflitos, ultimamente tem evitado fazê-lo. Tem preferido apresentar projetos de Lei Complementar quando pretende alterar o Código Tributário Nacional.⁴²

3.3.3. *Leis produzidas na vigência da Constituição de 1988*

Na vigência da Constituição de 1988 o Congresso Nacional tem editado leis complementares, resultantes de projetos apresentados pelo governo que, por questão de segurança jurídica, evitando questionamentos, prefere a forma de lei complementar. Evita-se o questionamento a respeito de saber se as matérias tratadas são realmente reservadas à lei complementar.

E a Constituição tem disposições que nos permitem dizer, claramente, que há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, e não apenas divisão de matérias. Neste sentido é a lição de Paulo de Barros Carvalho:

“Foi no terreno da hierarquia formal que a Constituição de 1988 trouxe uma inovação de grande alcance para o estudo e o entendimento adequado da categoria legislativa que examinamos. Logo no parágrafo único do art. 59 instituiu que Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Se, como dissemos, as relações de subordinação entre normas, bem como as de coordenação, são tecidas pelo direito do sistema positivo, o nosso inaugurado em 1988, houve por bem estabelecer que as leis, todas elas, com nome ou *status* de lei, ficam sujeitas aos critérios que o diploma complementar previsto no art. 59, parágrafo único (CF), vier a prescrever. Note-se que seu papel é meramente formal, porque nada diz sobre a matéria que servirá de conteúdo significativo às demais leis. Entretanto, nenhuma lei ordinária, delegada, medida provisória, decreto legislativo ou resolução poderá inobservar as formalidades impostas por essa lei complementar. É a consagração da superioridade hierárquica dessa espécie no processo legislativo com a relação às previstas nos outros itens.”⁴³

Entretanto, a prevalecer a tese albergada pelo acórdão proferido no RE 419.629/DF, segundo a qual uma lei ordinária pode alterar ou revogar lei complementar que verse matéria não reservada a essa espécie normativa, teremos grave prejuízo à segurança jurídica, porque as leis complementares resultantes de projetos que o Governo, por cautela, apresentou na forma de projetos de lei complementar, poderão ser alteradas por leis ordinárias.

Admiti-lo, porém, significaria estabelecer uma equiparação inteiramente absurda entre a lei ordinária recepcionada como lei complementar e a lei complementar como tal aprovada na vigência da Constituição de 1988.

4. Por que a Cofins foi Criada por Lei Complementar

4.1. *Considerações iniciais*

Para que melhor se possa entender a necessidade de preservar-se a segurança jurídica e, para tanto, afastar-se a tese que admite a revogação de lei complementar por lei ordinária,

⁴² São exemplos aqueles dos quais resultaram as Leis Complementares nºs 104 e 105, de 2001.

⁴³ Paulo de Barros Carvalho, *Curso de Direito Tributário*, 15ª ed., São Paulo: Saraiva, 2003, pp. 208/209.

pode ser útil um esclarecimento a respeito da razão pela qual a Cofins foi criada por uma Lei Complementar e não por uma Lei Ordinária.

4.2. *Natureza tributária das contribuições sociais*

Com o advento da Constituição de 1988, houve um momento de incerteza quanto à natureza das contribuições sociais, e quanto à necessidade, ou não, de lei complementar para instituí-las.

Foi argüida a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/88, que instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas, ao argumento de que seria necessária lei complementar.

4.3. *Projeto de lei do Chefe do Poder Executivo*

Não se pode deixar de ressaltar que o projeto do qual resultou a questionada Lei Complementar nº 70, que instituiu a Cofins, foi apresentado ao Congresso Nacional, como projeto de lei complementar, pelo Chefe do Poder Executivo.

Tanto o Poder Executivo como o Poder Legislativo buscaram, com a opção pela Lei Complementar, maior segurança jurídica, evitando o questionamento da validade da lei instituidora da Cofins. Não é razoável, portanto, que agora se negue ao contribuinte a segurança jurídica decorrente da opção dos poderes do Estado pela espécie normativa capaz de garantir essa segurança em seu favor.

O estado de incerteza, então existente, quanto à necessidade ou não de uma lei complementar para a instituição da Cofins justifica plenamente a edição da espécie normativa de hierarquia superior, não sendo razoável, portanto, falar-se agora de invalidade, ou de ineficácia como lei complementar, da questionada Lei Complementar nº 70.

5. O Argumento Fundado no art. 150, parágrafo 6º, da CF/88

Outro aspecto relevante, no trato desta questão, diz respeito ao art. 150, parágrafo 6º, da CF/88, segundo o qual qualquer subsídio, *isenção*, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido etc. só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias enumeradas no art. 150 da CF, ou o correspondente tributo ou contribuição.

Em outras palavras, as isenções devem ser tratadas em leis específicas a respeito de limitações ao poder de tributar, *ou na lei específica do tributo, vale dizer, aquela que “consolida” toda a legislação relativa ao tributo.*

Ora, a Lei nº 9.430/96, diploma que pretendeu revogar a isenção concedida às sociedades civis prestadoras de serviços, cuida de uma série de matérias inteiramente diversas umas das outras. Altera a legislação do imposto de renda, da CSLL, e de quebra ainda cuida de procedimento administrativo para o cancelamento de imunidades (art. 32), aplicação de penalidades (art. 44), procedimento de compensação (art. 74), apenas para enumerar alguns exemplos bem diversificados.

A pretensa revogação da isenção, portanto, impacta, também, e diretamente, o art. 150, parágrafo 6º, da CF/88.

Trata-se de mais uma circunstância que revela a invalidade da revogação pretendida pelo art. 56 da Lei nº 9.430/96, circunstância esta que, aliás, prescinde e independe da conclusão a que se chegue quanto à identidade e à hierarquia da lei complementar.

6. As Respostas

Com apoio nas considerações expendidas, assim respondemos as questões que nos foram formuladas:

1ª) Pode uma lei ordinária alterar ou revogar dispositivos de Lei Complementar?

Seguramente não. E a qualificação como lei complementar resulta de haver sido a lei como tal aprovada pelo Congresso Nacional, independentemente de seu conteúdo. Afinal, todas as espécies de normas jurídicas, assim como os atos jurídicos estatais em geral, ganham sua identidade específica a partir de elementos formais, como a competência do órgão estatal que produz a norma ou o ato, e do procedimento adotado em sua produção.

Admitir que a lei complementar ganha sua identidade específica em razão do conteúdo, e somente assim assume posição hierárquica superior à lei ordinária, impõe consideráveis prejuízos à segurança, ensejando inclusive o abuso na edição de medidas provisórias amesquinhando a restrição introduzida pela Emenda Constitucional nº 32, ao uso dessa espécie normativa. E assim, como se pode facilmente concluir, enseja o aumento considerável de feitos a chegarem ao Supremo Tribunal Federal.

2ª) É válido o art. 56, da Lei nº 9.430/96, mesmo que se considere a isenção da Cofins matéria compreendida no âmbito do art. 146, inciso III, da Constituição Federal?

Como foi dito na resposta à questão anterior, o art. 56, da Lei nº 9.430/96, é desprovido de validade jurídica porque viola o princípio da hierarquia das normas jurídicas. E se admitirmos que a isenção da Cofins é matéria compreendida no âmbito do art. 146, inciso III, da vigente Constituição Federal, a questão de sua invalidade nem pode ser colocada, pois na verdade ninguém nega a posição hierárquica superior da lei complementar que trata de matéria a ela expressamente reservada pela Constituição.

3ª) Existiriam outras razões para se declarar a invalidade do art. 56 da Lei nº 9.430/96, não relacionadas ao conflito entre lei ordinária e lei complementar?

Sim. Independentemente da questão ligada ao conflito entre lei complementar e lei ordinária, o art. 56 da Lei nº 9.430/96 contraria o disposto no art. 150, parágrafo 6º, da CF/88, pois as isenções não podem ser disciplinadas em leis que cuidam de forma não sistemática de diversas matérias diferentes. Só a lei específica do tributo, ou específica sobre benefícios fiscais, pode cuidar validamente do assunto.

Este é o nosso parecer, s.m.j.