

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



152

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

152

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

(MAIO - 2008)



Alê Prade
é o autor da obra cujo detalhe é reproduzido
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 Macedo Tavares - A inexistência de correlação lógica entre a inclusão do nome do sócio na CDA (= causa) e a inversão do ônus da prova da ausência dos requisitos do art. 135 do CTN (= efeito)

1. Introito.
2. A personalidade jurídica.
3. A "disregard doctrine".
4. O perfil da responsabilidade individual dos sócios-administradores ou diretores no âmbito civil e comercial.
5. O art. 135 do CTN e a responsabilidade tributária por substituição.
6. Conclusão.

7

Anderson Furlan - A nova execução fiscal

1. Introdução.
2. Aplicação do Código de Processo Civil à execução fiscal.
3. Averbação.
4. Pagamento e nomeação de bens à penhora.
5. Bens impenhoráveis.
6. Ordem de preferência dos bens penhoráveis.
7. Substituição da penhora.
8. Remoção de bens.
9. Embarcos à execução.
10. Expropriação de bens.
11. Remição de bens.
12. Conclusões.

21

André Folloni - A imunidade das receitas decorrentes de exportação

1. Introdução.
2. O fundamento constitucional da imunidade.
3. A referência a "receita" e seus desdobramentos.
4. Definição de "receita".
5. As receitas decorrentes de exportação, o PIS/Pasep e a Cofins.
6. As receitas decorrentes de exportação e a Cide-combustíveis.
7. As receitas decorrentes de exportação e a CSLL.
8. As receitas decorrentes de exportação e a CPMF.
9. As receitas decorrentes de exportação e o Simples nacional.
10. Conclusão.

40

Aurélio Pitanga Seixas Filho - Natureza jurídica da obrigação tributária

- 1 - Introdução.
- 2 - Obrigações "ex-lege".
- 3 - Deveres jurídicos tributários.
- 4 - A função fiscal - a potestade administrativa.
- 5 - Relação de poder - relação de potestade.
- 6 - A dívida tributária e a obrigação civil.
- 7 - Adoção do regime obrigacional pelo Código Tributário Nacional.
- 8 - Preclusão administrativa - prescrição - decadência.
- 9 - Lançamento por homologação.
- 10 - Quitação da dívida tributária.
- 11 - Declaração tributária - confissão - ato de ciência.
- 12 - Conclusões.

55

Eurico Marcos Diniz de Santi - Crédito tributário: a medida liminar como forma de reflexão sobre a legalidade da "incidência jurídica" e a suspensão da exigibilidade

1. Objeto proposto.
2. Suspensão da exigibilidade e incidência jurídica.
3. Suspensão da exigibilidade do crédito tributário.
4. Segurança jurídica e o tempo no Direito.
5. O Direito não volta ao passado.
6. A metáfora do efeito *ex tunc*.
7. O efeito *ex tunc* no Direito: nexo entre causalidade jurídica e causalidade natural.
8. Pontes de Miranda e o poder de sua teoria.
9. Do abstrato ao concreto: a medida liminar como a juridicização do direito à dúvida.

75

Gabriel Lacerda Troianelli - A ADI nº 15 e a reabertura de prazos para repetição de indébito

1. Introdução.
2. Um exame da decisão proferida na ADI nº 15.
3. A jurisprudência do Conselho de Contribuintes.
4. Reabertura de novos prazos a partir do julgamento da ADI nº 15?
5. Conclusões.

81

Gilberto Rodrigues Gonçalves - Juros de mora sobre multas tributárias. Ilegitimidade da contagem de prazo adotada

1. Estabelecendo a plataforma de entendimento.
2. O fato gerador da multa pecuniária mais gravosa.
3. Acumulando vícios: o lançamento sintético.
4. Em resumo e concluindo.

93

Hugo de Brito Machado - Segurança jurídica e lei complementar

1. Introdução.
2. As três teses doutrinárias.
3. Superioridade hierárquica da lei complementar.
4. Identidade específica da lei complementar.
5. Reserva de lei complementar.
6. Ciência do direito ou dogmática?
7. O demonstrado e o não demonstrado.
8. Da insegurança jurídica a situações insustentáveis no caso Cofins.
9. Modulação dos efeitos de sua decisão pelo STF.
10. Conclusões.

103

Segurança Jurídica e Lei Complementar

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

A existência de hierarquia entre as espécies de normas que integram o sistema jurídico não é questão que tenha gerado muitas divergências. Embora alguns problemas possam ser colocados, especialmente no que concerne aos conceitos jurídicos utilizados pelas normas, certo é que tem sido geralmente admitida a existência de hierarquia e tem sido pacífico o entendimento segundo o qual a posição de cada norma no sistema se estabelece mediante critérios razoavelmente assentados, de sorte que não se conhece divergência que ainda esteja a merecer considerações.

No que diz respeito à relação entre lei complementar e lei ordinária, todavia, ainda existem sérias divergências, e o Supremo Tribunal Federal está apreciando a questão de saber se pode uma lei ordinária alterar ou revogar dispositivos de lei complementar, ao argumento de que a matéria neles tratada não integra a denominada reserva constitucional de lei complementar.

A nosso ver, a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária é hoje uma questão inteiramente superada. O que ainda se discute é a questão de saber quais os requisitos necessários para que uma lei se configure como lei complementar. E embora em certas situações possa parecer que a questão é a mesma, na verdade existe uma diferença bastante clara entre elas. Por isto, e diante da persistência da afirmação, agora feita com ares de dogma, de que uma lei somente se caracteriza como complementar quando trata de matéria constitucionalmente reservada a essa espécie normativa, pareceu-nos haver ainda bastante interesse no exame da questão, sobretudo em face da segurança jurídica, que a nosso ver fica seriamente comprometida se adotamos a tese segundo a qual a caracterização da lei complementar exige elemento substancial, de conteúdo.

Não nos move o intuito de alimentar polêmica inútil. O que nos motiva é apenas a crença de que o assunto ainda não está suficientemente esclarecido e que, mesmo diante de uma possível decisão do Supremo Tribunal Federal, adotando a tese que se vem fazendo predominante graças ao prestígio de seus autores, o assunto ainda deve ser repensado, especialmente em face da segurança jurídica que certamente deve ser preservada.



Hugo de Brito Machado

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET.

Vamos iniciar fazendo a síntese das três teses que a doutrina construiu a respeito das relações entre lei complementar e lei ordinária. Depois veremos, ainda que sumariamente, por que nos parece haver superioridade hierárquica da lei complementar. Em seguida cuidaremos da identidade específica da lei complementar em nosso sistema jurídico e de outros aspectos relevantes da questão das relações entre lei complementar e lei ordinária.

2. As Três Teses Doutrinárias

No questionamento das relações existentes entre lei complementar e lei ordinária, três teses foram formuladas pela doutrina, a saber: (a) a que afirma a inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, sendo a reserva constitucional de lei complementar apenas uma questão de competência; (b) a que afirma a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas sustenta que só se qualifica como lei complementar aquela que trata de matéria constitucionalmente reservada a essa espécie normativa; e finalmente, (c) a que afirma a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, independentemente da matéria tratada.

Como se vê, são três teses doutrinárias nitidamente distintas. A primeira, que nega a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, foi defendida especialmente por Celso Ribeiro Bastos, e tinha consistência antes de ser introduzida em nosso sistema jurídico a figura da lei complementar com qualificação formal.¹ Hoje, porém, pode ser considerada uma tese inteiramente superada. A segunda, que afirma a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, mas sustenta que a qualificação como lei complementar depende do elemento formal e também do elemento substancial, sendo certo que somente se qualifica como lei complementar a lei que, aprovada como tal pelo Congresso Nacional, trate de matéria constitucionalmente reservada à lei complementar. Foi defendida por Geraldo Ataliba e Souto Maior Borges e contou com aceitação praticamente unânime da doutrina, graças ao prestígio dos seus dois referidos defensores. E finalmente, a terceira, que afirma a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, independentemente da matéria versada. É doutrina antiga, como se vê da lição de Celso Ribeiro Bastos que, embora adotasse ponto de vista diverso, registrou que: "A lei complementar foi, e ainda é por muitos doutrinadores, tida por norma interposta entre a Constituição e a lei ordinária, ou seja, como uma norma que ocupa uma posição de prevalência constitucional, ou seja, uma norma à qual a lei ordinária submete-se hierarquicamente."²

Em edições anteriores do nosso *Curso de Direito Tributário* chegamos a adotar a doutrina segundo a qual somente é lei complementar aquela que trata de matérias reservadas constitucionalmente a essa espécie normativa. Meditando, porém, sobre o assunto, modificamos nosso ponto de vista, e passamos a sustentar que a lei complementar qualifica-se como tal em razão dos elementos formais, vale dizer, da com-

¹ Aliás, Celso Ribeiro Bastos negava a superioridade hierárquica da lei complementar referindo-se ao regime jurídico anterior à previsão constitucional dessa espécie normativa com características formais próprias (*Curso de Direito Constitucional*, 18ª edição, Saraiva, São Paulo, 1997, pp. 356/357).

² Celso Ribeiro Bastos, *Dicionário de Direito Constitucional*, Saraiva, São Paulo, 1994, p. 99.

petência para a sua edição e da obediência aos preceitos concernentes ao procedimento adotado em sua edição, inclusive do quórum qualificado que é exigido para sua aprovação.

3. Superioridade Hierárquica da Lei Complementar

Dúvida não pode mais haver quanto à superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária. Não conhecemos, aliás, manifestação atual da doutrina jurídica que negue tal supremacia. Ninguém. Até os que afirmam a possibilidade de revogação, por lei ordinária, de dispositivo de lei complementar. Essa possibilidade decorreria da exigência do requisito de conteúdo para a qualificação da lei complementar. Não da negação da existência de superioridade hierárquica da lei complementar.

Vejamos, portanto, por que a lei complementar ganha identidade específica a partir de elementos formais.

4. Identidade Específica da Lei Complementar

A lei complementar qualifica-se como tal em face de elementos formais, como de resto acontece com todas as normas jurídicas. A competência do órgão que edita a norma e o procedimento adotado na produção da norma são os elementos essenciais para a caracterização de qualquer espécie de norma. É o que acontece também com a lei complementar. E certo é também que o quórum de maioria absoluta é um dos elementos indispensáveis à caracterização da lei complementar.

Não é certo, porém, que a lei complementar se qualifique como tal apenas pelo fato de haver sido aprovada por maioria absoluta. Uma lei ordinária que tenha sido aprovada por maioria absoluta, ou até por unanimidade, evidentemente não deixará de ser lei ordinária. O quórum efetivamente obtido na votação não converte uma lei ordinária em lei complementar. É importante todo o procedimento. Uma lei complementar há de ser tratada como tal desde a apresentação do respectivo projeto.

A lei complementar - repita-se - não se qualifica como tal simplesmente pelo fato de haver sido aprovada pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. Toda lei complementar deve ser aprovada por maioria absoluta, mas nem toda lei que tenha sido aprovada por maioria absoluta será, só por isto, uma lei complementar. Só por má-fé, ou extremada desatenção, alguém pode confundir essas afirmações.

5. Reserva de Lei Complementar

Também não é razoável a confusão, ainda hoje feita por muitos, entre dizer-se que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, e dizer-se que a lei complementar só pode tratar de certas matérias. Incorre em grave equívoco, como adiante será demonstrado, quem pretende demonstrar a tese segundo a qual somente se qualifica como lei complementar aquela que trata de matérias que compõem a denominada reserva de lei complementar.

Aliás, em todos os níveis da hierarquia normativa dá-se o mesmo. Qualquer reserva só existe em favor da espécie normativa hierarquicamente superior e não contra ela. Não faz sentido falar-se de reserva de lei ordinária como limite contra o legis-

lador complementar, pela mesma razão que não se pode falar de reserva de lei complementar contra quem pode emendar a Constituição, vale dizer, contra o constituinte reformador.

Por outro lado, a reserva de lei complementar não é algo com limites bem definidos. Até os doutrinadores que defendem a reserva de lei complementar como campo de matérias cujo trato seria elemento essencial para a qualificação dessa espécie normativa o admitem. Tanto assim que esses doutrinadores preconizam não ser necessária referência constitucional expressa, admitindo que a reserva constitucional de matérias à lei complementar pode resultar implícita. É o caso do próprio Souto Borges³ que, como adiante será referido, é o defensor mais persistente da tese que reputa o elemento substancial relevante para a qualificação da lei complementar.

6. Ciência do Direito ou Dogmática?

Em estudo recente,⁴ Souto Borges, um dos mais destacados defensores da tese segundo a qual o conteúdo é um elemento essencial para a caracterização da espécie normativa em causa e, portanto, só é *lei complementar* aquela que trata das matérias reservadas a essa espécie normativa, formula severa crítica à tese que adotamos, segundo a qual o requisito formal é suficiente para a caracterização da espécie normativa, e, assim, é lei complementar aquela como tal aprovada pelo Congresso Nacional, ainda que eventualmente não se limite ao trato de matéria a ela constitucionalmente reservada.

Segundo Souto Borges essa tese carece de demonstração. Em suas palavras:

“Como no entanto a função legislativa complementar pode exercer-se legitimamente fora dos limites constitucionais de competência material da União para editar leis complementares é algo que permanece nas fronteiras do inexplicado.”⁵

A explicação, todavia, é muito clara. A vigente Constituição não contém nenhuma norma limitando o campo de atuação da lei complementar. Diz, é certo, que certas matérias, que indica, são reservadas à lei complementar. Isto, porém, não quer dizer que a lei complementar não possa tratar de outras matérias. Da mesma forma que certas matérias, porque estão na Constituição, só podem ser tratadas por Emendas, mas estas não estão proibidas de cuidar de outras matérias quando se pretenda elevar essas matérias ao patamar constitucional.

Aliás, em face do art. 146-A, da Constituição Federal, fica mais difícil de definir-se uma fronteira entre as matérias reservadas à lei complementar e as que podem ser versadas por lei ordinária. Esse dispositivo estabelece:

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

Onde, então, a matéria reservada à lei complementar?

³ José Souto Maior Borges, “Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, Dialética, São Paulo.

⁴ José Souto Maior Borges, “Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, Dialética, São Paulo, pp. 67/78.

⁵ José Souto Maior Borges, “Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, Dialética, São Paulo, p. 69.

Na verdade, a lei complementar identifica-se simplesmente por ter sido como tal aprovada pelo Congresso Nacional, e está em nível hierárquico superior ao da lei ordinária. E se não for assim, como ficará a convivência dessas duas espécies normativas quando cuidarem de critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência?

Não temos dúvida de que a melhor forma de preservar-se a segurança jurídica consiste em reconhecer-se a superioridade hierárquica da lei complementar independentemente da matéria na mesma versada. Para Souto Borges, todavia, “a segurança é problema de dogmática jurídica. No Brasil, questão de dogmática constitucional (CF, art. 5º, *caput*).”⁶ Talvez por isto mesmo ele não admita questionamento em torno de sua tese. Dogma não se discute. É uma questão de fé. Não de conhecimento. Já a cientificidade, diversamente, caracteriza-se pela possibilidade de divergências. Como assevera Hugo Segundo:

“A cientificidade do estudo do Direito caracteriza-se, precisamente, pelo questionamento. Aliás, não só do estudo do Direito, mas de qualquer objeto.”⁷

Aliás, aprendemos com o próprio Souto Borges que:

“Quem é propenso a defender intolerantemente suas próprias teorias ou, num giro subjetivista, as suas convicções pessoais, as suas opiniões, já se demitiu, sem o saber, da comunidade científica.

Porque se opõe, essa tendência conservadora, ao espírito aberto que ousadamente prefere o método de ‘tentativas e erros’, pela formulação de hipóteses testáveis independentemente.”⁸

Abandonamos a tese segundo a qual a lei complementar caracteriza-se pelo conteúdo, a partir da observação do universo jurídico. Nenhuma espécie normativa ganha sua identidade específica em razão da matéria da qual se ocupa. Pelo contrário, todas as espécies normativas, desde as instruções, as portarias, os regulamentos, até a Constituição, todas ganham identidade específica em razão de elementos formais, vale dizer, da competência do órgão que a edita e do procedimento adotado para a edição.

Não nos prendemos a nenhum dogma. Buscamos a experiência, a observação dos fatos, e terminamos por enxergar a enorme insegurança criada pela tese segundo a qual a lei ordinária pode alterar dispositivos de lei complementar que teriam transbordado os limites da matéria constitucionalmente a ela reservada. Insegurança que resulta da imprecisão dos limites dessa área definida como de reserva à lei complementar, e tem sido demonstrada pela experiência, inclusive relacionada à instituição da Cofins, que foi criada por lei complementar precisamente porque estava ainda sendo questionada a necessidade dessa espécie normativa e o governo não quis correr o risco de ver adiada declarada inconstitucional essa contribuição.

⁶ José Souto Maior Borges, “Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, Dialética, São Paulo, p. 75.

⁷ Hugo de Brito Machado Segundo, *Por que Dogmática Jurídica?*, Forense, Rio de Janeiro, 2008, p. 41.

⁸ José Souto Maior Borges, *Obrigações Tributárias - uma Introdução Metodológica*, Saraiva, São Paulo, 1984, p. 86.

7. O Demonstrado e o não Demonstrado

O único argumento colocado contra a tese segundo a qual a lei complementar como tal se qualifica simplesmente pelo elemento formal, tem sido o de que isto não foi demonstrado. Embora sem a necessária clareza, porque misturando a questão da hierarquia com a questão da qualificação específica da lei complementar, assevera Souto Borges:

“Causa surpresa que doutrina mais recente tente restaurar o criticado maniqueísmo com o declarar, sem nenhuma demonstração, ser praticamente pacífico (?) o entendimento de que lei complementar é superior, sempre, à ordinária, mera opinião indemonstrada. Em que consiste essa superioridade é algo não esclarecido. Ela é, contudo, nesse equivocado entendimento, completamente adiáfora, porque a lei complementar promana, com validade plena, de um só requisito havido como suficiente, ou seja, bastante em si: a maioria absoluta do Congresso Nacional para a sua aprovação, descon sideradas as matérias que a CF colocou, na discriminação da função legislativa, sob reserva de lei ordinária. Noutros termos: só o que vale, para essa doutrina, é o procedimento especial previsto para a elaboração da lei: mesmo que a pretensa ‘lei complementar’ transborde os limites constitucionais da respectiva competência legislativa, invadindo o campo de lei ordinária federal. Como no entanto a função legislativa complementar pode exercer-se legitimamente fora dos limites constitucionais de competência material da União para editar leis complementares é algo que permanece nas fronteiras do inexplicado.”⁹

Como se vê, reclama-se demonstração para as afirmações: (a) de que é praticamente pacífico o entendimento de que a lei complementar é superior, sempre, à lei ordinária; e (b) a função legislativa complementar pode exercer-se legitimamente fora dos limites constitucionais de competência material da União para editar leis complementares.

O encadeamento dessas duas questões dificulta a explicação. A palavra *sempre*, referida à superioridade da lei complementar, indica que a formulação está sendo feita por quem não entendeu a verdadeira questão, ou - hipótese que não queremos admitir - está pretendendo confundir para dificultar a demonstração que aponta como necessária. É que ao se dizer que a lei complementar é, sempre, superior à lei ordinária, se está colocando desde logo a questão da identidade específica da lei complementar, que a rigor é o objeto da segunda das duas questões.

O entendimento de que a lei complementar é superior à lei ordinária, retirada a palavra *sempre*, é inteiramente fora de questionamentos. Não conhecemos uma única manifestação doutrinária em sentido contrário. E quando colocamos na frase a palavra *sempre*, o que na verdade estamos questionando já não diz respeito à hierarquia, mas aos requisitos para a qualificação da lei complementar como espécie normativa. Enquanto sustentamos que bastam os requisitos de ordem formal, os opositores da tese que adotamos sustentam ser indispensável também o requisito material. Dizem que só é lei complementar aquela que trata das matérias reservadas à lei complementar.

⁹ José Souto Maior Borges, “Hierarquia e Sintaxe Constitucional da Lei Complementar Tributária”, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 150, Dialética, São Paulo, p. 69.

Ocorre que a Constituição Federal não delimita a competência da União para editar leis complementares. Diz que o processo legislativo compreende a elaboração das espécies normativas que indica e entre estas coloca a lei complementar. Diz, é certo, que certas matérias devem ser tratadas por lei complementar. Não diz, todavia, que a competência para editar lei complementar seja limitada às matérias indicadas.

A propósito da reserva de certas matérias, constitucionalmente feita para o legislador complementar, o Supremo Tribunal Federal fez duas afirmações completamente distintas, que têm sido invocadas como se fossem a mesma coisa. Em um caso afirmou que “só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita”.¹⁰ Já em outro afirmou 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 à lei para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, como a legislação complementar.”¹¹

A afirmação de que “só cabe lei complementar, no sistema de direito positivo brasileiro, quando formalmente reclamada a sua edição por norma constitucional explícita”, tem sido negada pelos próprios defensores da tese que limita a lei complementar às matérias a ela reservadas, posto que, diversamente do que afirmou o Supremo, admitem reserva implícita, sem o que, aliás, chegariam a situações verdadeiramente teratológicas. É uma afirmação, esta sim, carente de explicação.

Diversa, porém, é a afirmação 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 à lei para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, como a legislação complementar”.

O que ninguém até agora explicou, data vênica, é a tal limitação da competência da União para editar leis complementares. Seria o mesmo que uma suposta limitação para editar emendas constitucionais, fora da qual estas seriam meras leis ordinárias. Assim, e como a Constituição efetivamente não alberga nenhuma norma a dizer que a lei complementar só pode cuidar das matérias a ela reservadas, o que está no campo do não demonstrado é precisamente a tese dos que afirmam essa malsinada limitação.

8. Da Insegurança Jurídica a Situações Insustentáveis no caso Cofins

A Constituição Federal vigente adotou mais uma espécie normativa, que é a lei complementar. Espécie que na hierarquia do nosso sistema jurídico está abaixo das emendas constitucionais, e acima das leis ordinárias.

¹⁰ STF, Pleno, ADIn 789/DF, rel. Ministro Celso de Mello, DJU 1 de 19.12.94, p. 35.180, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, São Paulo, Atlas, 2002, p. 1.172.

¹¹ STF, Pleno, ADIn 2.028/DF, Medida Liminar, rel. Ministro Moreira Alves, DJU 1 de 16.06.2000, p. 30, citação feita por Alexandre de Moraes, *Constituição do Brasil Interpretada*, São Paulo, Atlas, 2002, p. 1.172.

Os que contestam nossa tese sustentam que lei complementar é somente aquela que trate de matérias reservadas a essa espécie normativa. E com isto instauram enorme insegurança em nosso sistema jurídico, porque suscitam a questão do alcance de cada um dos dispositivos constitucionais que estabelecem reserva de lei complementar.

Assim, por exemplo, coloca-se a questão de saber o que significam, entre muitas outras, as expressões *limitações constitucionais ao poder de tributar*, e *normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Com relação à primeira dessas duas expressões, alguns dirão que limitações constitucionais ao poder de tributar são somente aquelas previstas nos arts. 150 a 152 da Constituição, enquanto outros sustentarão que tais limitações são todas as que estão albergadas pela Constituição Federal, em qualquer de seus dispositivos. E a segunda das duas referidas expressões, esta sim, comporta um leque muito maior de opções interpretativas.

Se examinarmos todos os dispositivos da Constituição Federal que formulam reserva de lei complementar veremos como é enorme a possibilidade de questionamentos a respeito dos limites da matéria em cada um deles referida. É indiscutível, portanto, que a segurança jurídica ficará extremamente prejudicada se admitirmos que o desenho desses limites poderá ser feito em cada caso concreto de aplicação da lei, quando se dirá se é exigível, ou não, em cada caso, lei complementar, ou se a questão pode ser tratada por lei ordinária. Muito mais segurança haverá se admitirmos ser o Congresso Nacional competente para decidir sobre tais limites. E desde que produza uma lei complementar, esta somente poderá ser alterada por lei complementar.

Os testes que a experiência nos mostrou até agora demonstram que a insegurança é de tal ordem que criou situações absolutamente insustentáveis. Depois de muitos questionamentos o Superior Tribunal de Justiça formulou súmula de sua jurisprudência afirmando que “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado.”¹²

Agora, todavia, diante da posição que tudo indica será adotada pelo Supremo Tribunal Federal, acolhendo a tese geradora da insegurança jurídica, vale dizer, a tese segundo a qual uma lei ordinária pode revogar dispositivo de lei complementar, estamos diante de situações jurídicas verdadeiramente insustentáveis. Muitos profissionais liberais de diversas categorias, integrantes de sociedades civis de prestação de serviços profissionais, acreditaram na súmula da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e se comportaram com fundamento nela. Deixaram de pagar a Cofins. Os que vinham depositando os valores respectivos deixaram de fazê-lo e levantaram os valores depositados. Deu-se a distribuição dos resultados entre sócios, muitos dos quais já não estão nas sociedades. Alguns saíram da sociedade, outros faleceram, de sorte que hoje em muitos casos tornou-se praticamente impossível o pagamento da Cofins, que poderá vir a ser cobrada, ao menos dos últimos cinco anos, se o Supremo Tribunal Federal realmente decidir acolhendo a tese geradora dessa enorme insegurança.

¹² Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 276.

O pior da insegurança jurídica é que esta sempre favorece o Estado, enfraquecendo significativamente as limitações ao Poder. Nas relações do cidadão com o Estado, a insegurança sempre a este beneficia. E tem sido assim nas questões tributárias. Quando o governo pretendeu criar a Cofins havia incerteza sobre se era ou não necessária lei complementar. O governo optou por essa espécie normativa, que conseguiu ver aprovada sem dificuldades, pois se tratava de uma contribuição muito importante para a seguridade social.¹³ Depois, fixado pelo Supremo Tribunal Federal o entendimento pela desnecessidade de lei complementar, vieram as alterações introduzidas por lei ordinária, contra os interesses dos cidadãos. E isto sempre poderá ocorrer. Nas relações do Estado com os cidadãos, havendo dúvida, o Estado optará por lei complementar, na qual introduzirá dispositivos benéficos para os cidadãos, viabilizando sua aprovação. E depois, sem a necessidade de maioria absoluta dos parlamentares, mediante lei ordinária, suprimirá os benefícios.

Existe, todavia, consequência bem mais grave em prejuízo da segurança jurídica. Se admitirmos que uma lei ordinária pode alterar ou revogar dispositivos de lei complementar, ao argumento de que tais dispositivos estão fora dos limites da reserva de lei complementar, estaremos admitindo o questionamento desses limites em cada caso, e com isto estaremos admitindo a possibilidade da edição de medida provisória para alterar ou revogar lei complementar, com enorme e evidente prejuízo para a segurança jurídica, e amesquinhando uma limitação constitucional expressa a essa forma excepcional de produção normativa pelo Poder Executivo.

9. Modulação dos Efeitos de sua Decisão pelo STF

É tão grande a insegurança instaurada em nosso sistema jurídico tributário, com a estranha tese da limitação da lei complementar às matérias a ela reservada, que alguns já defendem um remédio heróico. A modulação dos efeitos, no tempo, da decisão com a qual o Supremo Tribunal Federal venha a adotar a tese que remove a Súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Essa modulação foi inaugurada com decisão da Corte Maior em matéria de organização política. O Superior Tribunal Eleitoral entendeu que o mandato pertence ao partido político e não ao candidato eleito. Assim, se este abandona o partido, salvo quando tenha justo motivo para fazê-lo, perderá o mandato que será entregue a seu suplente. A tese parece correta, mas é, sem dúvida, inovadora da ordem jurídica. Por isto, a sua adoção deve ocorrer sem prejuízo de situações anteriormente consolidadas. Surgiu, então, a idéia do marco temporal. E o Supremo Tribunal Federal cuidou de fixá-lo, reportando-se à decisão do Tribunal Superior Eleitoral que adotou a tese nova.

O mesmo poderá ocorrer em questões tributárias como a que se estabelecerá se realmente o Supremo Tribunal Federal vier a decidir de modo diverso do que entendeu o Superior Tribunal de Justiça e resultou na formulação de súmula de sua jurisprudência.

¹³ Não obstante tenha essa contribuição sido desviada para o Tesouro Nacional, com o beneplácito do Supremo Tribunal Federal.

Dos males, o menor.

A nosso ver, melhor seria que o Supremo Tribunal Federal admitisse a tese segundo a qual a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, e se identifica como espécie normativa pelo simples fato de haver sido como tal aprovada pelo Congresso Nacional. Não temos a menor dúvida de que é a tese que melhor se presta para preservar a segurança jurídica, como, aliás, já tivemos oportunidade de demonstrar em diversos textos.¹⁴ Entretanto, se no caso da isenção da Cofins vier a prevalecer na Corte Maior a tese oposta, que ao menos seja preservada a segurança de quem acreditou na Súmula da jurisprudência predominante do Superior Tribunal de Justiça.

10. Conclusões

Em face das considerações até aqui desenvolvidas podemos firmar as seguintes conclusões:

1ª) A superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária é hoje admitida praticamente por toda a doutrina jurídica, inclusive pelos que contestam a tese de que é lei complementar aquela como tal regularmente aprovada pelo Congresso Nacional. A questão que ainda se discute não é de hierarquia, mas de identidade específica da lei complementar.

2ª) A identidade específica das normas jurídicas em geral, inclusive da lei complementar, é dada pelos elementos formais, a saber, competência do órgão que produz a norma e procedimento adotado nessa produção normativa.

3ª) Não existe reserva de matérias capaz de produzir efeitos contra o produtor de normas de hierarquia superior. Qualquer reserva só existe em favor da espécie normativa superior e não contra ela. Por isto mesmo, a reserva de lei complementar não limita a competência do legislador complementar, mas apenas a competência do legislador ordinário. A afirmação da existência de limites à competência da União para produzir leis complementares não corresponde ao texto da Constituição Federal.

4ª) Os limites do alcance de cada uma das diversas regras da Constituição Federal, que indicam matérias a serem tratadas por lei complementar, sempre podem ser questionados. Daí por que é bem melhor para a segurança jurídica que se evite esse questionamento, admitindo que a lei complementar não pode ser alterada ou revogada por lei ordinária, ainda quando eventualmente transborde tais limites. A não ser assim, aliás, estaremos admitindo a possibilidade da edição de medida provisória para alterar ou revogar lei complementar, em evidente detrimento de uma limitação constitucional expressa a essa forma excepcional de produção normativa pelo Poder Executivo.¹⁵

¹⁴ Sobre o tema já escrevemos: "Posição hierárquica da Lei Complementar", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 14, Dialética, São Paulo, novembro de 1996, pp. 19/22; "A Identidade Específica da Lei Complementar", *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 117, Dialética, São Paulo, junho de 2005; "Segurança Jurídica e a Questão da Hierarquia da Lei Complementar", *BDA - Boletim de Direito Administrativo* nº 11, NDJ, novembro de 2006, pp. 1.219/1.230.

¹⁵ A vigente Constituição Federal, em seu art. 63, parágrafo 1º, inciso III, diz ser vedada a edição de medida provisória sobre matéria reservada à lei complementar.

6ª) As afirmações albergadas nas conclusões anteriores, que reputamos suficientemente demonstradas, não são dogmas, mas simples enunciados de lógica jurídica, que podem ser amplamente questionados, e contestados, não nos faltando disposição para examinarmos todos os argumentos que contra tais afirmações sejam colocados, nem humildade para eventual mudança de nosso atual entendimento.

7ª) No que concerne à revogação do dispositivo de lei complementar que concede isenção da Cofins a sociedades de prestação de serviços profissionais, não é razoável considerar-se que agiu ilicitamente quem agiu com apoio em súmula da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

8ª) Assim, na hipótese de prevalecer no Supremo Tribunal Federal entendimento contrário àquele fixado pelo Superior Tribunal de Justiça (conclusão 7ª), a melhor forma de minimização dos prejuízos decorrentes da insegurança jurídica será a modulação, pela Corte Maior, dos efeitos de sua decisão, deixando fora do alcance desta os fatos até então consumados.