

A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO DA COFINS PARA AS SOCIEDADES CÍVIS DE PROFISSIONAIS LIBERAIS

MAURÍCIO NEDEFF LANGARO

INTRODUÇÃO

O tema a ser tratado, revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis de profissionais liberais, não é de todo simples, pois diz respeito, principalmente, a existência ou não de hierarquia constitucional entre leis ordinárias e leis complementares. Isso porque a isenção foi instituída por lei complementar e a revogação se deu por lei ordinária.

A título introdutório, discorrer-se-á sobre o processo legislativo brasileiro, que engloba a lei e seus aspectos gerais, como a previsão constitucional do processo legislativo, as espécies normativas existentes no ordenamento jurídico, a lei em sentido lato e restrito.

Mas, o aspecto da lei em si não é o suficiente, e como o problema da revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis engloba, a princípio, a questão da hierarquia entre leis ordinárias e complementares, será preciso analisar os requisitos formais para a elaboração de cada uma dessas duas espécies normativas, adentrando-se no aspecto da reserva constitucional ao campo material de incidência, ou melhor, sobre quais assuntos a lei ordinária pode verdadeiramente tratar sem incorrer em inconstitucionalidade, o mesmo se aplicando a lei complementar.

Passada esta fase, chega-se ao campo específico da necessidade de lei complementar em matéria tributária, um aspecto nitidamente constitucional, e que requer, acima de tudo, leitura atenta da Constituição Federal de 1988.

Logo em seguida, após se analisar os atributos das leis ordinárias e leis complementares, e leis complementares em matéria tributária, procura-se estabelecer a existência ou não de hierarquia entre leis ordinárias e leis complementares, principalmente frente à Constituição Federal de 1988, o que já se adianta não é problema só de direito tributário, apesar de, neste campo, se situarem as maiores controvérsias. Tocante à hierarquia entre leis ordinárias e leis complementares, se dará a posição doutrinária e, acima de tudo, do Supremo Tribunal Federal, órgão máximo em matéria constitucional.

Finalmente, trata-se da COFINS, uma contribuição para a seguridade social, e mais especificamente à sua instituição por lei complementar, a Lei Complementar número 70/91, a qual isentou as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada — as ditas Sociedades Civis (de advogados, médicos, contadores etc.) — do seu recolhimento. Sem esquecer, então, que, no ano de 1996, a Lei Ordinária número 9.430, em seu artigo 56, revogou expressamente dita isenção.

Importante, por isso, destacar que a isenção foi instituída por Lei Complementar, por outro lado, a revogação deu-se por Lei Ordinária.

Em relação a Cofins, ainda, se discorrerá sobre sua finalidade, competência para sua instituição, ente arrecadatório etc.

Pertinente, portanto, enfatizar se havia ou não necessidade de lei complementar para a instituição da COFINS, e a respectiva posição doutrinária e jurisprudencial, principalmente do Supremo Tribunal Federal. Denegrido este ponto, poder-se-á definir se a revogação da isenção da Cofins para as sociedades civis de profissionais liberais poderia ou não ter ocorrido por lei ordinária, citando as posições da doutrina, e, principalmente, do Superior Tribunal de Justiça e do Supremo Tribunal Federal.

A relevância atual do tema está justamente em que a insegurança não pode prevalecer, ou seja, uma posição definitiva sobre a matéria — revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis de profissionais liberais — precisa ser tomada, independentemente se favorável ao fisco ou ao contribuinte.

1 PROCESSO LEGISLATIVO, LEIS ORDINÁRIAS E LEIS COMPLEMENTARES

1.1 A LEI E SEUS ASPECTOS GERAIS

No presente capítulo, daremos fundamental atenção às leis¹, fontes formais do direito, e principalmente às leis ordinárias e leis complementares.

Fonte em direito significa aqueles órgãos ou normas de onde vem o direito, classificando-se em fonte material e formal. Fontes materiais são os órgãos que produzem o direito, como o Poder Legislativo², a revolução ou o golpe de estado. Nos Estados

¹ Distinção, de plano, que serve como introdução ao assunto lei, é que na verdade a “lei é um ato normativo primário escrito, visto que o costume traduz uma normação primária não escrita”. Em essência, a distinção quanto à forma escrita traduz uma consequência e não a fonte da divergência. A lei, por assim dizer, é fruto da decisão de um órgão do Estado legitimado pela Constituição. E essa decisão só se manifestará (consequência) para os demais, por meio de um instrumento escrito, que lhe provará a existência. O costume é o direito que passa de geração para geração, por meio de decisões tácitas num mesmo sentido, despertando a consciência de um grupo. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 187.

Democráticos de Direito, de regra, o órgão encarregado de produzir o direito é o Poder Legislativo³, composto ou não de representantes eleitos (a eleição não é condição de legitimidade democrática da representação). As leis elaboradas pelo Legislativo são as fontes formais do direito.⁴

Discorrendo sobre a lei em sentido formal, Hugo de Brito Machado preleciona:

Em sentido formal, lei é o ato jurídico produzido pelo Poder competente para o exercício da função legislativa, nos termos estabelecidos pela Constituição. Diz-se que o ato tem a *forma de lei*. Foi feito por quem tem competência para fazê-lo, e na forma estabelecida para tanto, pela Constituição. Nem todos os atos dessa categoria, entretanto, são leis em sentido material.⁵

E sobre a lei em sentido material continua o doutrinador:

Em sentido material, lei é o ato jurídico *normativo*, vale dizer, que contém uma regra de direito objetivo, dotada de hipoteticidade. Em outras palavras, a lei, *em sentido material*, é uma prescrição jurídica hipotética, que não se reporta a um fato individualizado no tempo e no espaço, mas a um modelo, a um tipo. É uma *norma*. Nem sempre as leis em sentido material também são feitas em sentido formal.⁶

Portanto, a palavra lei tem um sentido *amplo* e outro *restrito*. Em sentido amplo, é todo ato jurídico que se compreenda no conceito de lei em sentido formal ou material. Já, em sentido restrito, só é lei aquela que o seja tanto em sentido formal como em sentido material.⁷

As espécies normativas primárias estão previstas na Constituição Federal de 1988 (CF/88), no artigo (art.) 59, como as emendas à constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos-legislativos e resoluções. São aquelas que tiram seu fundamento de existência e validade diretamente da Constituição Federal de 1988, aparecendo como o primeiro nível dos atos derivados do texto constitucional.⁸

² O Legislativo, ou Parlamento, como também é conhecido, pode ser unicameral e bicameral (no Brasil, o Congresso Nacional divide-se em Senado Federal e Câmara dos Deputados).

³ No direito constitucional brasileiro, como não se pode deixar de lembrar, há outras fontes materiais do direito, como o Presidente da República, através das medidas provisórias. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 103.

⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 103.

⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87, grifo do autor.

⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87, grifo do autor.

⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87.

⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 184; MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 542.

Sendo o Brasil uma República Federativa, composta pela União, Estados, e Municípios, coexistem no sistema jurídico ordens jurídicas parciais, a federal, a estadual, a municipal, e a nacional ou total. Então, convivem concomitantemente no sistema normativo, leis federais, estaduais e municipais, cada qual dirigida às pessoas na qualidade de administrados da União, Estados e Municípios, e leis nacionais, gerais.⁹

Da Constituição Federal dimanam conseqüências inexoráveis, como o princípio da legalidade, pelo qual ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei. Assim, só a lei pode criar obrigações e deixar de exigí-las, pois ela é "a expressão da vontade geral, que a tudo e a todos governa, na democracia."¹⁰

A elaboração de qualquer espécie normativa deve respeitar as normas de processo legislativo¹¹ constitucionalmente previstas, para que não acarrete a inconstitucionalidade formal do ato normativo produzido, levando, então, ao controle de constitucionalidade pelo Poder Judiciário, seja pelo método difuso ou concentrado.¹² E o processo legislativo de criação da lei vai desde a iniciativa até a publicação, passando pela votação, pelo veto e ou sanção, e a promulgação.

Em matéria tributária, a lei tem a incumbência de tratar de todos os aspectos relevantes atinentes à criação, extinção e modificação da obrigação tributária, inclusive a definição de penalidades pelo seu não cumprimento. A lei, por exemplo, descreve o fato gerador, determina a alíquota e a base de cálculo, os sujeitos ativos e passivos.¹³

Segundo o Código Tributário Nacional (CTN), as terminologias lei e legislação não se confundem, e essa distinção é de grande relevância. No CTN, a expressão lei é utilizada em seu sentido restrito, como regra jurídica geral e abstrata (sentido formal), proveniente do Poder constitucionalmente competente (sentido material). "*Só é Lei, portanto, no sentido em que a palavra é empregada no CTN, a norma jurídica elaborada pelo Poder competente para legislar, nos termos da Constituição, observado o processo nesta estabelecido.*"¹⁴

⁹ RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 115, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

¹⁰ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 280.

¹¹ "O respeito ao devido processo legislativo na elaboração das espécies normativas é um dogma corolário à observância do princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente, uma vez que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada pelo Poder competente, segundo as normas de processo legislativo constitucional, determinando, desta forma, a Carta Magna, quais os órgãos e quais os procedimentos de criação das normas gerais, que determinam, como ressaltado por Kelsen 'não só os órgãos judiciais e administrativos e o processo judicial e administrativo, mas também os conteúdos das normas individuais, as decisões judiciais e os atos administrativos que devem emanar dos órgãos aplicadores do direito'." MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 524.

¹² MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 524.

¹³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 162.

¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87-88, grifo do autor.

Já, a palavra legislação, utilizada no art. 96, do CTN, significa lei em sentido amplo, abrangendo as leis em sentido restrito, os tratados, as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem sobre tributos etc. Aí, incluem-se, ainda, as próprias disposições da Constituição Federal de 1988, atos e leis complementares, decretos-leis, convênios interestaduais e outros atos normativos sobre o assunto tributário. Veja-se, portanto, o quanto é ampla a questão do termo legislação em relação à lei tributária.¹⁵

Portanto, o sistema normativo tributário, muito abrangente, abarca todo o conjunto de normas usadas na área tributária, por exemplo: a) constituição e emendas; b) leis complementares; c) resoluções do Senado; d) leis ordinárias federais, estaduais e municipais; e) medidas provisórias; f) decretos, portarias, circulares, instruções normativas.¹⁶

1.2 REQUISITOS FORMAIS DAS LEIS ORDINÁRIAS E SEU CAMPO MATERIAL

"A lei ordinária é ato legislativo típico." É um ato normativo primário, responsável pela edição de normas gerais e abstratas. É toda aquela que não traz o adjetivo complementar ou delegada, por exemplo, e da qual não se exige maioria absoluta para aprovação.¹⁷

Tocante à elaboração da lei ordinária, tem-se que é um ato complexo. Isso resulta da análise do processo de formação da lei no Direito brasileiro. Há uma fase introdutória, a dita iniciativa, uma fase constitutiva, abrangendo a deliberação e a sanção e ou o veto, e a fase complementar, englobando a promulgação e a publicação.¹⁸

Quanto ao quórum para a aprovação da lei ordinária, ele requer a maioria simples dos membros da respectiva Casa do Congresso Nacional (esta é a regra no nível infraconstitucional). Porém, a Constituição Federal de 1988, art. 47, exige quórum mínimo para a instalação da sessão, a presença da maioria absoluta dos integrantes da Casa Legislativa (Senado Federal e Câmara dos Deputados). Na verdade, esse quórum de maioria simples é variável, porque, dependendo do número de parlamentares presentes, o número se alterará.¹⁹

Exemplificando: se há noventa integrantes numa casa Legislativa e quarenta e seis estão presentes, há o que se denomina *quórum*, que é a maioria exigida para a instalação dos trabalhos. Uma lei ordinária será aprovada se, estando presentes esses quarenta e seis parlamentares, forem obtidos vinte e quatro votos (metade mais um).²⁰

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 88.

¹⁶ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 134.

¹⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 359.

¹⁸ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 188.

¹⁹ MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 535.

²⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 361, grifo do autor.

José Afonso da Silva diz que a maioria, absoluta ou simples, é o primeiro número inteiro após a metade, seja o número de integrantes par ou ímpar, e não metade mais um.²¹

Como já referido²², coexistem no Brasil a ordem jurídica total ou nacional, com vigência em todo o território nacional, e as ordens jurídicas parciais, como a federal, a estadual e a municipal. Assim, a lei ordinária pode ser lei federal, aplicando-se apenas aos assuntos da União, como também pode ter caráter nacional, aplicando-se a todos os entes jurídicos e cidadãos brasileiros.²³ Contudo, “em face da Constituição brasileira, o objeto da lei não é indeterminado, ou ilimitado”²⁴.

Quanto ao âmbito material, a lei ordinária é bem abrangente, e salvo exceções, ela pode tratar de qualquer matéria²⁵, desde que não reservada a outra espécie normativa. Assim, não pertencem ao campo da lei ordinária os assuntos constitucionalmente reservados à lei complementar, e a outros atos normativos, como o decreto legislativo, sem falar naquelas de competência exclusiva do Congresso Nacional (CF/88, art. 49), e nas privativas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal (CF/88, arts. 51 e 52), pertencentes ao âmbito dos decretos legislativos e das resoluções. Porém, é comum a Constituição Federal de 1988 usar apenas a expressão lei, então se diz que esta lei é a lei ordinária.²⁶

Destarte, há, no Direito vigente, domínio vedado à lei ordinária, além das matérias dos artigos (arts.) 49, 51 e 52, da CF/88. Por outro lado, a Constituição Federal de 1988 também reserva determinados assuntos à lei ordinária, como os do art. 68, parágrafo (§) 1º, I, II e III, os quais, inclusive, não aceitam delegação do poder de legislar.²⁷

No campo tributário, a lei ordinária tem papel saliente, pois conforme o CTN, art. 97, a ela cabe a instituição e extinção de tributos, sua majoração e redução; a definição do fato gerador; a fixação da base de cálculo e da alíquota; a cominação de penalidades; as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção dos créditos tributários no texto constitucional.²⁸

²¹ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 517.

²² Item I.I.

²³ RENTZSCH, Cristiane Pederzoll. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 115, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

²⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 187.

²⁵ Agora, nem tudo é reservado à lei ordinária, assim o ato normativo ordinário não pode imiscuir-se em qualquer campo, porque há atos reservados à lei complementar, bem como alguns resguardados a outras fontes normativas, como o decreto legislativo. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 187.

²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 360.

²⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 188.

²⁸ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 162.

Contudo, apesar do caráter de generalidade da lei ordinária, a Constituição Federal de 1988 não deixou à discricionariedade do legislador a instituição de certos tributos, que cabem à lei complementar²⁹: empréstimos compulsórios, contribuições de seguridade social residuais e impostos residuais (CF/88, arts. 148, 154, I, e 195, §4º). Isso se deve, essencialmente, à exigência da maioria absoluta nas Casas do Congresso Nacional para a aprovação da lei complementar.³⁰

O Estado de Direito, como o brasileiro, dá suma importância à lei³¹, principalmente pela sujeição de tudo e todos a ela³². Nele, a importância da lei revela-se em toda sua exuberância, principalmente em razão do princípio da legalidade, de observância obrigatória tanto pelo legislador como pelo cidadão comum³³. Não só em matéria tributária, mas nas obrigações em geral, a lei é a fonte por excelência do direito, o que decorre do princípio do art. 5º, II, da CF/88³⁴.

1.3 REQUISITOS FORMAIS DAS LEIS COMPLEMENTARES E SEU CAMPO MATERIAL

Além da lei ordinária, outro ato normativo previsto pela Constituição Federal de 1988 é a lei complementar. Contudo, o texto constitucional é lacônico e obscuro, deixando ao sabor da doutrina o seu estudo.³⁵ Isto se verifica facilmente quando a Constituição trata da lei complementar, propriamente dita, em apenas duas passagens: art. 59, II, e § único, e art. 69.

A previsão da lei complementar, no ordenamento jurídico nacional, surgiu com a Emenda Constitucional (EC) número (n). 4 de 1961 à Constituição de 1946³⁶, o chamado ato adicional, instituidor do parlamentarismo que, em seu artigo 22, permitiu a complementação do sistema parlamentar de governo com leis caracterizadas pela exigência da maioria absoluta — o que se diga ainda é exigido —, para sua aprovação em ambas as Casas do Congresso.³⁷

²⁹ Ver o título reservado à lei complementar em matéria tributária, item 2.1.

³⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 163.

³¹ Como já ressaltado quando se tratou das leis, item 1.1.

³² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*, 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 187.

³³ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 360.

³⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 162.

³⁵ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 210.

³⁶ Zelmo Denari refere que as leis complementares surgiram com a Emenda Constitucional n. 18, de 1965, consolidadas pela Constituição de 1967, com o fim de integrar o texto constitucional e regulamentar dispositivos não auto-aplicáveis. DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 135; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 113.

³⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 210-211.

A função clássica da lei complementar é a de completar, integrar a Constituição, pois nem todas as normas constitucionais têm o mesmo grau de aplicabilidade, podendo tornar-se imediatamente eficaz. Então, é preciso uma lei capaz de lhes conferir esses elementos: aplicabilidade e eficácia. A partir da EC n. 4/1961, instituidora do parlamentarismo, editou-se uma nova modalidade de lei complementar, caracterizada não pelo seu papel de completar a Constituição, mas pelas suas características formais, ou seja, aprovação por um quórum próprio e versar sobre matéria a ela afetada pela Constituição. Assim, pode-se dizer que há duas classificações para as leis complementares, a tradicional ou clássica, e a formal. Ambas, ainda, subsistem no ordenamento jurídico.³⁸

A Constituição Federal de 1988 traz requisitos aos quais se submetem as leis complementares para sua edição, com o que não resta nenhum âmbito de discricionariedade para o Poder Legislativo, relativamente a quando e para que editá-la. As características bem definidas das leis complementares são de duas ordens: a) formal, a lei complementar deve ser aprovada por maioria absoluta (art. 69) dos membros do Congresso Nacional; b) material, a Constituição predetermina, explícita ou implicitamente, os conteúdos da lei complementar.³⁹ Como ao primeiro se chama pressuposto formal, e ao segundo material ou ontológico, se diz que a lei complementar tem natureza ontológico-formal⁴⁰.

No mais, o processo de elaboração da lei complementar seguirá o processo de elaboração da lei ordinária (com sanção, veto etc.)⁴¹, ou seja, o processo concernente ao ato legislativo da lei ordinária.⁴²

Dispondo sobre o requisito da maioria absoluta⁴³, as palavras de José Afonso da Silva:

Majoria absoluta é mais da metade, constitui-se a partir do primeiro número inteiro acima da metade, sendo erro considerá-la como metade mais um,

³⁸ BASTOS, Ceiso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 358-359.

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42*, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149.

⁴¹ Há quem negasse a sanção e o veto às leis complementares, porque a própria Constituição assim não prevê. É o caso, por exemplo, de Pontes de Miranda, ao tempo do ato adicional (Comentários à Constituição de 1946, v. 8, p. 177) e em face da Constituição de 67 (Comentários à Constituição de 1967, t. 3, p. 136), para quem a aprovação da lei complementar se aperfeiçoa no Congresso. Mas a maioria da doutrina e da jurisprudência entendeu o contrário, ou seja, se a Constituição não previu é porque se deve seguir o processo legislativo comum, com sanção e veto. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 240.

⁴² FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 213.

⁴³ A maioria absoluta dos membros da Câmara dos Deputados será sempre 257 deputados, enquanto no Senado Federal será de 41 senadores, pois esses números correspondem ao primeiro número inteiro subsequente à divisão dos membros da Casa Legislativa (Câmara = 513 membros / Senado = 81 membros).

como não raro se ouve e se lê, visto que será impossível apurá-la quando a Câmara se compuser de número ímpar de membros.⁴⁴

O fato de a lei complementar ter matéria própria prevista na Constituição Federal de 1988, e só dentro deste campo ser validamente exercitável, pode levar a diferenciá-la⁴⁵ das demais espécies normativas, como a lei ordinária, o decreto legislativo, a resolução, porque estas também têm matérias próprias, com campos distintos de atuação⁴⁶.

Portanto, para se chegar a um conceito jurídico-positivo ou formal da lei complementar, é preciso lançar mão do quórum especial de votação, maioria absoluta em ambas as Casas do Congresso Nacional, e do âmbito material próprio.⁴⁷ Esses seriam os dois aspectos a diferenciar a lei complementar da lei ordinária: o material, com campo específico e reservado de atuação; e o formal, que se refere ao processo legislativo na fase de votação: maioria simples para a lei ordinária, maioria absoluta para a lei complementar⁴⁸.

Não se pode perder de perspectiva que, além disso, a Constituição Federal de 1988 estabelece no art. 59, § único, que “lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração, e consolidação das leis.”⁴⁹

Assim, para José Souto Maior Borges⁵⁰, segundo a Teoria Geral do Direito, as leis complementares seriam de duas espécies: a) as que fundamentam a validade de outros atos normativos; b) as que realizam a sua função constitucional independente de outras normas. Então, as que fundamentam a validade de outras normas estariam num verdadeiro grau de hierarquia (a hierarquia formal-procedimental)⁵¹, superiores às demais. Ou seja, toda e qualquer espécie normativa, com o *status* de lei, fica sujeita à lei complementar específica

⁴⁴ SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 517, grifo do autor.

⁴⁵ A Constituição Federal entregou a lei complementar uma matéria exclusiva, significando que só pode dar “tratamento normativo a um campo determinado de atuação da ordem jurídica e só dentro deste ela é validamente exercitável”, ou seja, separada dos demais tópicos da lei ordinária. Porém só o assunto a ser contemplado pela lei complementar não pode servir para distingui-la de outras espécies normativas, como o decreto legislativo, resoluções, lei delegada, e lei ordinária dos estados e municípios, já que estas também têm campo próprio de atuação. Assim, o que caracteriza esse regime peculiar é o quórum especial de votação, conforme artigo 69, da Constituição Federal. BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 160-161.

⁴⁶ O que inclusive já se demonstrou ao se tratar da lei ordinária, item 1.2.

⁴⁷ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 359.

⁴⁸ MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 548.

⁴⁹ BRASIL. Constituição (1988). In: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: promulgada em 05 de outubro de 1988. Antônio Luiz de Toledo Pinto et. al. (col.). 33ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 59. (Coleção Saraiva de Legislação)

⁵⁰ BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975, p. 54 e seguintes.

⁵¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 132.

correspondente ao art. 59, parágrafo único.⁵² Esta lei complementar já existe, é a de número 95, de 26.02.1998, regulamentada pelo Decreto n. 4.176, de 28.03.2002.

Como a Constituição Federal de 1988 atribui diferentes funções (matéria própria e forma de elaboração, redação, modificação e consolidação das leis ordinárias) às leis complementares, em razão disso elas não podem ser unitariamente descritas.⁵³

A lei complementar, entendida como uma espécie de norma definida a partir do número de votos necessários para sua aprovação, é algo contingente, só possível de compreensão à luz do sistema jurídico que a instituiu.⁵⁴

A razão da existência da lei complementar está no fato de que o constituinte entendeu que certas matérias, mesmo importantes, não deveriam estar na própria Constituição, sob pena de grassar suas modificações, contudo, também não poderiam ficar ao alvitre do processo legislativo ordinário. O legislador constituinte almejou agasalhar determinados assuntos infraconstitucionais de "alterações volúveis e constantes"⁵⁵, mas não lhes deu rigidez suficiente para impedir a modificação, quando cogente.⁵⁶ Se a Constituição Federal de 1988 traz no seu bojo, em muitos dispositivos, que a lei complementar irá tratar desta ou daquela matéria, o fez assim, pela importância dessas matérias. E só em decorrência dessas indicações expressas cabe a lei complementar⁵⁷.

E mais, quanto à exigência de lei complementar feita pela Constituição Federal de 1988, parece que as decisões para a escolha de ser lei ordinária ou lei complementar são de natureza política, como o foram. A Constituição Federal de 1988 continuou exigindo lei complementar porque a Constituição anterior a 88 a exigia, ou passou a exigi-la por situações exclusivamente políticas. A decisão política é no sentido de exigir maioria qualificada para decidir determinada matéria. Afora isto, não há nenhuma outra razão para a exigência da lei complementar. Não se pode fazer exegeses de qualquer natureza, ou seja, tentando ler o

⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 150-152.

⁵³ BORGES, José Souto Maior. *Eficácia e hierarquia da lei complementar*. RDP (25): 100/101, 1973; Lei Complementar Tributária. São Paulo: RT, 1975, p. 80-81. In: ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 131-132.

⁵⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 160.

⁵⁵ Pelo bom senso, se o legislador constituinte criou um *tertium genus*, que é a lei complementar, o fez para "resguardar certas matérias de caráter paraconstitucional contra mudanças constantes e apressadas, sem lhes imprimir rigidez que impedisse a modificação de seu tratamento, logo que necessário". Isso para não deixar ao arbítrio do legislador ordinário o que contaria ou não com essa estabilidade. FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 212; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 239.

⁵⁶ MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 548.

⁵⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 212; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 239.

que não está escrito. Se a Constituição Federal de 1988 diz lei, é lei ordinária, e não lei complementar, salvo em casos remissivos, por opção do próprio legislador constituinte. Na verdade, esta técnica foi usada para compor certos conflitos políticos não resolvidos pela Assembleia Nacional Constituinte, como que numa maneira de jogar para frente. Assim, optava-se pela lei complementar ou ordinária, dependendo da matéria e do grau de controvérsia havido (excerto do voto do Min. Nelson Jobim no RE 225.602-8, nov/1988).⁵⁸

Portanto, o procedimento a seguir, se o da lei ordinária ou se o da lei complementar, dependerá da matéria, conforme exigência da Constituição Federal de 1988,⁵⁹ pois esta, enquanto fonte normativa, não é capaz, por si só, em alguns casos, de impor uma obrigação. “Em razão dessa incompletude, dessa carência, desse oco ou vazio normativo, passa a demandar alguma sorte de integração”, por lei complementar.⁶⁰

Para os doutrinadores constitucionalistas as leis complementares são aquelas que complementam os dispositivos da Constituição, desde que não sejam auto-aplicáveis, e se qualificam pela matéria do seu conteúdo.⁶¹

O âmbito de validade material da lei complementar está predeterminado constitucionalmente, ou seja, o legislador constituinte previu expressamente o que cabe ser regulado por lei complementar, escapando, portanto, ao alcance do poder legislativo ordinário⁶². A lei complementar não pode contradizer a Constituição Federal de 1988. Não é outra forma de emenda constitucional, embora desta se aproxime em razão da matéria e da exigência da maioria qualificada. Mas como qualquer outra espécie normativa primária pode incidir em inconstitucionalidade e ser, por isso, inválida⁶³.

⁵⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 97.

⁵⁹ MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 549.

⁶⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 159.

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149.

⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 114.

⁶³ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 211-212; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 238.

2 LEIS COMPLEMENTARES EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A SUPOSTA HIERARQUIA ENTRE A LEI COMPLEMENTAR E A LEI ORDINÁRIA EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

2.1 Leis Complementares em Matéria Tributária

Antes de adentrar no assunto lei complementar em matéria tributária, esclarecimento importante para aqueles não tão afeitos ao Direito Tributário é o que se refere às normas complementares e leis complementares. Estas últimas têm a função de completar a Constituição, enquanto aquelas (art. 100, CTN) são formalmente atos administrativos e materialmente leis, ou seja, compreendem-se dentro da expressão legislação tributária (art. 96, CTN). Em essência, as normas complementares completam o texto das leis, tratados e convenções internacionais e decretos. Se completam, não podem inovar ou modificar.⁶⁴

Especialmente às leis complementares de conteúdo tributário, como toda e qualquer lei complementar, são entes legislativos, caracterizados por sua forma e matéria, ou forma e fundo. Formalmente, a lei complementar é aquela votada por maioria absoluta. Sob o ponto de vista material, a lei complementar objetiva complementar a Constituição, seja normatizando ou operacionalizando os seus comandos.⁶⁵ Esses requisitos, portanto, “formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro”⁶⁶.

No campo tributário, a Constituição Federal de 1988 reserva duas funções para a lei complementar: a de complementar as disposições constitucionais e a excepcional de criar tributos. Na Constituição Federal de 1988, a função de completá-la é tríplice, conforme os incisos do art. 146, compreendendo dispor sobre conflito de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e estabelecer normas gerais de direito tributário. Mas, como a disciplina geral do sistema tributário está no texto constitucional, a lei complementar deve detalhá-lo, conforme seus limites. A lei complementar deve explicar o que está implícito na Constituição, completando e não emendando o conteúdo que o próprio texto constitucional prevê, conforme Pontes de Miranda, ainda na vigência da Constituição Federal de 1967.⁶⁷

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 97.

⁶⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 113.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 119.

⁶⁷ RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 114, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

Como a Constituição Federal de 1988 delineou o perfil do sistema tributário nacional, identificando cada espécie tributária, e impondo os limites ao poder de tributar, cabe à lei complementar ditar as regras gerais destes tributos, a fim de dar uniformidade ao regramento básico da obrigação tributária e a todo o sistema tributário nacional.⁶⁸

Confira-se com os ensinamentos de Sacha Calmon Navarro Coelho:

A lei complementar é utilizada, agora sim, em matéria tributária para fins de *complementação e atuação constitucional*. (A) Servem para *complementar* dispositivos constitucionais não auto-aplicáveis (*not self executing*), i. é., dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva. (B) Servem ainda para *conter* dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível). (C) Servem para fazer *atuar* determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a Nação. Por isso mesmo as leis complementares requisitam *quorum* qualificado, por causa da *importância nacional* das matérias postas à sua disposição.⁶⁹

Nesta seara, as leis complementares desempenham o importante "papel de uniformizar critérios legislativos para instituição de tributos". Como são regras de observância obrigatória, mesmo que editadas pela União, guardam o caráter de leis nacionais⁷⁰, pois vinculam até o legislador federal. Na verdade, os destinatários da norma não são os administrados, mas o legislador, em cada nível de governo — lei para o legislador —.⁷¹

A principal norma constitucional em matéria tributária é a do art. 146, que requer lei complementar para tratar dos assuntos ali previstos⁷². Sobre o art. 146, *caput*, Leandro Paulsen não discrepa da maioria doutrinária, ou seja, para se saber se é ou não necessária lei

⁶⁸ RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 114, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

⁶⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 118, grifo do autor.

⁷⁰ Leis nacionais ou totais são aquelas que abrangem todos os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, e leis federais são aquelas que são de observância obrigatória apenas para a União (item 1.1).

⁷¹ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 135.

⁷² Só a lei complementar pode: I) tratar conflitos de competência, em matéria tributária, entre União, Estados, Distrito Federal e 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. BRASIL. Constituição (1988). In: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: promulgada em 05 de outubro de 1988. Antônio Luiz de Toledo Pinto et. al. (col.). 33ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 97-98. (Coleção Saraiva de Legislação)

complementar para dispor sobre determinada matéria, tem-se que analisar o texto constitucional, pois a lei complementar só é indispensável se aquele expressamente a requer.⁷³

Embora o art. 146, da CF/88, seja importante, não é o único a prever a exigência da lei complementar. Ainda, são várias as normas constitucionais em matéria tributária que exigem lei complementar, exemplificando⁷⁴: a) art. 146-A⁷⁵; art. 148; b) art. 149, observado o disposto nos artigos 146, III, 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º; c) art. 150, VI, "c"; d) art. 153, VII; e) art. 154, I, para o caso de impostos não previstos no art. 153, da própria Constituição; f) art. 155, §1º, III; g) art. 155, §2º, X, "a", XII; h) art. 156, III, desde que não compreendidos no art. 155, II, §3º; i) art. 156, §3º; j) art. 161; l) 195, §11.⁷⁶

Logo, se a Constituição Federal de 1988 diz lei complementar, a matéria só por esta pode ser tratada, conforme Leandro Paulsen:

A Constituição elenca, expressamente, as matérias cuja disciplina se dará em caráter complementar à Constituição, através de veículo legislativo próprio, que exige quorum qualificado, a lei complementar. Para sabermos se é ou não necessária lei complementar para dispor sobre determinada matéria, temos, pois, de analisar o texto constitucional; só é necessária lei complementar quando a Constituição expressamente a requer.⁷⁷

⁷³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 96.

⁷⁴ Usa-se a expressão exemplificando porque o presente trabalho não tem por objeto esgotar a matéria, e pode ter escapado ao campo de vista algum assunto em matéria tributária a ser regulamentado por lei complementar.

⁷⁵ Artigo 146-A, da Constituição Federal de 1988, inserido pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003. BRASIL. Constituição (1988). In: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: promulgada em 05 de outubro de 1988. Antônio Luiz de Toledo Pinto et. al. (col.). 33ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 98. (Coleção Saraiva de Legislação)

⁷⁶ Procurou-se incluir as alterações sofridas pela Constituição Federal de 1988 até a Emenda Constitucional n. 42. RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 114, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11ª ed. atual., ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 166-167.

⁷⁷ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 96. Leandro Paulsen cita, nesse sentido, decisão do STF: Plenário, ADIn 2.028, Rel. Min. Moreira Alves, nov/1999, DJU de 16.06.2000, p. 30: "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, quanto a legislação complementar." (PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 96).

2.2 A SUPPOSTA HIERARQUIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA EM FACE DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Procurar-se-á clarear o enredo sobre a hierarquia constitucional de leis, ou melhor, se há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária no ordenamento jurídico nacional⁷⁸. No rol da Constituição Federal de 1988, art. 59, não há qualquer espécie de hierarquia entre as espécies normativas, ainda mais que todas têm por fundamento de validade a própria Constituição. O fato de a lei complementar estar prevista antes da lei ordinária não a faz superior.⁷⁹ Tanto que, salta à baila o fato da medida provisória, por própria determinação constitucional, deter o *status* de lei ordinária, nada obstante o fato de constar abaixo dela no rol do art. 59, da CF/88.

Diante das colocações anteriores⁸⁰ quanto às leis ordinárias e as leis complementares, tira-se que as diferenças entre elas são de duas categorias: material e formal⁸¹. Materialmente, só pode ser objeto de lei complementar a matéria taxativamente prevista na Constituição Federal de 1988, todas as demais serão objeto de lei ordinária, se não prevista outra espécie normativa. Quanto à forma, ou melhor, à fase de votação no processo legislativo, o quórum para aprovação da lei ordinária é de maioria simples (art. 47, CF/88), ao passo que a lei complementar requer maioria absoluta para aprovação da matéria (art. 69, CF/88).⁸²

Com base no quórum de aprovação, a doutrina tradicional situa as leis complementares num plano inferior à Constituição Federal de 1988, mas superior às leis ordinárias. Contudo, tal posição vem sendo contestada pela doutrina mais moderna, que as considera no mesmo plano, apenas com diversidade de matérias. As matérias reservadas pela Constituição à lei complementar não podem ser regradas ou alteradas por lei ordinária, pelo simples fato da reserva legislativa.⁸³

⁷⁸ Enfatize-se que o direito positivo é o complexo de normas jurídicas válidas num dado país, enquanto à ciência do direito cabe descrever esse enredo normativo, ordenando-o, declarando sua hierarquia. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 1.

⁷⁹ Com o que não concorda, atualmente, Paulo de Barros Carvalho. RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 117, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

⁸⁰ Capítulo 1, itens 1.2 e 1.3.

⁸¹ Em nosso ordenamento há leis ordinárias e leis complementares. Distinguem-se do ponto de vista "substancial" ou material, e formal. Do ponto de vista "substancial", as leis complementares se identificam porque a Constituição diz expressamente os casos por elas a serem regulados (exemplificando, artigos 146, 148, 153, VII, 154, I). Quanto ao aspecto formal, além de ter numeração própria, a lei complementar exige quórum especial, maioria absoluta, para sua aprovação (artigo 69, Constituição Federal). MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 88.

⁸² MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 548-549.

⁸³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 114.

Em certos casos, a Constituição Federal de 1988 exige lei complementar (exemplificando, arts. 146; 148, 153, VII; 154, I; 155, §2º, XII; 156, §3º; 161), em outros, ela se refere simplesmente à expressão lei, sem dizer se complementar ou ordinária. Para o Supremo Tribunal Federal (STF), na ausência de menção expressa a qual tipo de lei, trata-se de lei ordinária, mas há contrariedade⁸⁴. Porém, a questão não é assim tão simples. Por exemplo, o art. 150, VI, "c", *in fine*, cuida de imunidade "das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, *atendidos os requisitos da lei*". Qual lei? Como a Constituição Federal de 1988 não diz, poder-se-ia falar lei ordinária. Contudo, o art. 146, II, da CF/88, refere caber à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. E imunidade é limitação constitucional ao poder de tributar, o que está expresso no art. 150, VI. É caso de aplicação da interpretação sistemática.⁸⁵

Portanto, há posições doutrinárias dizendo que lei complementar só por lei complementar é modificável, estivesse ou não a matéria reservada à Lei de tal nível.⁸⁶ Isto significa que, se uma matéria não reservada à lei complementar pela Constituição Federal de 1988, por ela fosse regulada, não poderia ser modificada por qualquer outra espécie normativa, que não a lei complementar.

Sobre a exigência ou não de lei complementar pela Constituição Federal de 1988, o STF tem dito que, se era despcienda a lei complementar, mas por esta se deu a fonte legislativa, recepcionada como lei ordinária será, mantendo apenas o *status* formal de lei complementar, portanto plenamente possível a modificação por lei ordinária.⁸⁷

⁸⁴ De regra, os assuntos reservados pela constituição à lei complementar estão quase sempre expressos, embora, algumas vezes, se encontre a alusão apenas à expressão lei. Nesses casos, seguindo a grandeza do tema (constitucional), pode-se concluir que é a lei complementar. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 149.

⁸⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 115.

⁸⁶ Conforme Manuel Gonçalves Ferreira Filho citando Miguel Reale e Pontes de Miranda. "Não é só, porém, o argumento de autoridade que apóia essa tese; a própria lógica jurídica o faz. A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. Essa maioria é assim um sinal certo da maior ponderação que o constituinte quis ver associada ao seu estabelecimento. Paralelamente, deve-se convir, não quis o constituinte deixar ao sabor de uma decisão ocasional a desconstituição daquilo para cujo estabelecimento exigiu ponderação especial. Aliás, é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma. Da inserção da lei complementar entre a Constituição e a lei ordinária, decorrem conseqüências inexoráveis e óbvias." FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 211; FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 238.

⁸⁷ Portanto, apesar de várias vezes em sentido contrário, há julgados dando pela possibilidade de revogação por lei ordinária da isenção – no caso da Lei 9.430/96, artigo 56, que revogou a isenção da Collins para as sociedades civis prestadoras de serviços profissionais de profissão regulamentada – instituída por lei complementar, sob o fundamento de que a isenção não é matéria de lei complementar (TRF4, 2ª T., unânime, MAS 2001.71.05.007199-0/RS, rel. Des. Fed. João Surreaux Chagas, set/2002). PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 98.

Nesse diapasão, Leandro Paulsen:

As leis buscam seu suporte de validade diretamente na Constituição Federal. Se a Constituição não exige lei complementar, tem-se que a lei ordinária pode validamente dispor sobre a matéria, não sendo pertinente qualquer comparação com o veículo legislativo anteriormente utilizado. Não é o equivocado e desnecessário tratamento de certa matéria em lei complementar que vai colocá-la, daí para diante, sob reserva de lei complementar, eis que a própria Constituição é que estabelece o que lhe será complementar. A idéia de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, pois, é relativa. A lei ordinária simplesmente não pode afrontar lei complementar nas matérias a esta reservadas, pois não constituirá, nesse caso, veículo legislativo apto a inovar na ordem jurídica quanto a aqueles pontos.⁸⁸

Com a falta de hierarquia discordam alguns doutrinadores, pois para eles a lei complementar é formalmente superior às demais leis, estando diretamente abaixo da Constituição Federal, o que decorreria do fato da necessidade da maioria absoluta para sua aprovação⁸⁹. Ao longo do tempo esta corrente perdeu forças, reconhecendo a falta de qualquer superioridade hierárquica da lei complementar frente à lei ordinária, em face do art. 59, da CF/88.⁹⁰

Se uma lei complementar regular matéria, por exemplo, reservada à lei ordinária, não será inconstitucional, apenas incorrerá em queda de *status*⁹¹, valendo como lei ordinária. Isto é assim, porque se leva em conta a identidade do órgão legislativo⁹² emitente da lei: quem

⁸⁸ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 97.

⁸⁹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 115.

⁹⁰ Geraldo Ataliba (*Lei complementar na constituição*. São Paulo: RT, 1971, p. 30) reconhecia a hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, porém influenciado por José Souto Maior Borges seus estudos não prosperaram e ele reconheceu a falta de superioridade. RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 116, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

⁹¹ A lei complementar busca seu requisito de validade na própria Constituição Federal, ou melhor, só é contrastável frente à Lei Maior. Se vier a regular matérias reservadas aos Estados e Municípios, por exemplo, não valerá, sendo inconstitucional por invasão de competência, sofrendo o fenômeno da rejeição. O mesmo ocorre se a lei ordinária invade o campo reservado para a lei complementar. Agora, se lei complementar regular matéria reservada à lei ordinária, aquela sofre queda de *status*, ou fenômeno da adaptação: o sistema adapta a lei em razão da matéria, não da forma. Quanto aos fenômenos, há, ainda, o da recepção, que nada mais é do que o reconhecimento da lei pelo sistema, em razão da sua existência, validade formal e material, e assim, sua vigência e eficácia. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 119-120.

⁹² Acaso a lei complementar regule matéria reservada aos Estados e Municípios, por exemplo, será inconstitucional por invadir a competência particular. Mas se regular matéria da União que caberia à lei ordinária, sofrerá apenas uma queda de *status*, vigorando como lei ordinária. Isto só ocorre em razão da identidade de órgãos legislativo responsável pela edição de qualquer uma das espécies normativas. E também não haverá qualquer irregularidade

pode o mais, pode o menos⁹³. A recíproca não prevalece: quem pode o menos, não pode o mais. A lei ordinária excederá de sua competência se cuidar de matéria reservada à lei complementar, sendo inválida.⁹⁴

Pontualmente, Luiz Felipe Silveira Difini⁹⁵ possui entendimento diverso:

A nosso ver, a lei complementar tem maior hierarquia que a lei ordinária, porque formalmente diferenciada pela Constituição, com processo legislativo com maiores exigências. A matéria só poderá ser regrada por lei complementar quando a Constituição assim dispuser expressamente ou tal resultar de sua interpretação sistemática (então será inválida, por afrontar a Constituição, seu trato pela lei ordinária). Não ocorrendo essas hipóteses, à opção do legislador, a disciplina poderá ser feita por lei complementar ou ordinária. Se o legislador optar pela lei complementar, com maiores exigências formais, esta não poderá ser modificada ou revogada por lei ordinária, para a qual as exigências formais são menos rígidas, do que decorre menor hierarquia legislativa. A tese de que não sendo a matéria expressamente reservada, pela Constituição, à lei complementar, eventual lei complementar que sobre ela verse pode ser alterada por lei ordinária, não tem supedâneo na Constituição e gera grave instabilidade jurídica. Não é razoável que lei complementar, para cuja aprovação se exige maioria absoluta, possa ser alterada por lei ordinária, aprovada por maioria simples.⁹⁶

formal na edição da lei. Ela apenas não será materialmente complementar, mas formalmente, pois o quórum qualificado, por si só, não altera a substância do instrumento. A recíproca não prospera, ou seja, lei ordinária que tratar de matéria reservada à lei complementar será inconstitucional. RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 116, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O controle de constitucionalidade das leis e do poder de tributar na constituição de 1988*. Ed. Del Rey, 1992. In: PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 98.

⁹⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 119.

⁹⁵ Apesar de divergir de Luiz Felipe Silveira Difini, como já ficou acima trasladado, Leandro Paulsen não deixa de mencionar a posição contrária: "O STJ, contudo, na esteira da orientação esposada por Hugo de Brito Machado, tem entendido, ao abordar a revogação de dispositivo da Lei Complementar n. 70/91 pela Lei Ordinária n. 9.430/96, no sentido da existência de hierarquia entre ambas, afirmando que lei ordinária não pode revogar lei complementar, seja qual for a matéria nesta tratada." PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 97.

⁹⁶ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 115.

Porém, “segundo respeitável doutrina, inexistente hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, já que ambas possuem campos de atuação diversos. Em decorrência, pode ocorrer invasão de competência, não ofensa ao princípio da hierarquia das leis.”⁹⁷ Resta, portanto, saber se a lei em questão⁹⁸ necessitava ou não ser lei complementar⁹⁹, como é o caso da Lei Complementar n. 70/91, instituidora da COFINS.

3 COFINS E A REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO PARA AS SOCIEDADES CÍVIS DE PROFISSIONAIS LIBERAIS

3.1 COFINS E SUAS CARACTERÍSTICAS

A COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – foi criada pela Lei Complementar n. 70/91, com base na redação original do art. 195, I, da CF/88, em 31 de dezembro de 1991. A COFINS originou-se como contribuição social sobre o

⁹⁷ RENTZSCH, Cristiane Pederczoli. *Lei complementar em matéria tributária*, a possibilidade de revogação por lei ordinária. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 116, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

⁹⁸ “Portanto, de acordo com a posição doutrinária majoritária, a qual acolhemos, não há propriamente uma hierarquia entre as leis, apenas cada uma tem seu campo de atuação específico, no qual é autônoma e absoluta.” RENTZSCH, Cristiane Pederczoli. *Lei complementar em matéria tributária*: a possibilidade de revogação por lei ordinária. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 117, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

⁹⁹ “Tributário. Retroatividade de Lei mais Benéfica. Limitação Temporal. Lei Complementar. O Tribunal negou provimento a recurso extraordinário interposto pelo Instituto Nacional do Seguro Social – INSS contra acórdão do TRF da 4ª Região que, com base no inciso II do art. 106 do CTN, mantivera sentença na parte em que aplicara o art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97, a fatos pretéritos, em razão de a mesma prever pena de multa, sobre contribuições sociais em atraso, menos severa que a cominada anteriormente, e afastara a incidência da limitação temporal prevista no caput do referido art. 35, tendo em conta a declaração, incidenter tantum, de sua inconstitucionalidade, pela Corte Especial daquele Tribunal, por ofensa ao inciso III do art. 146 da CF (Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97: ‘Art. 35. Para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997, sobre as contribuições sociais em atraso, arrecadadas pelo INSS, incidirá multa de mora, que não poderá ser relevada, nos seguintes termos:’). Salientou-se, inicialmente, o caráter exemplificativo do inciso III do art. 146 da CF que prevê competir à lei complementar estabelecer normas gerais sobre matéria de legislação tributária. Entendeu-se estar a multa tributária inserta no campo das normas gerais, a qual, por isso, deve ser imposta de forma linear em todo território nacional, ‘não se fazendo com especificidade limitadora geograficamente’. Concluiu-se que a Lei 8.212/91, ao impor restrição temporal ao benefício de redução da multa, acabou por limitar regra da lei complementar (CTN, art. 106, II), violando o disposto na alínea b do inciso III do art. 146 da CF Dessa forma, declarou-se a inconstitucionalidade da expressão ‘para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1997’, constante do caput do art. 35 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97.” BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 407.190/RS. Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 27 de outubro de 2004. In: Informativo 367, STF. Disponível em: <www.stf.gov.br/noticias/informativos/anteriores/info367.asp>. Acesso em: 28 mar. 2005, grifo no original.

faturamento, substituindo o tributo de mesma destinação constitucional, o FINSOCIAL, cobrado até a entrada em vigor daquela, conforme art. 56, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)¹⁰⁰.

No cenário jurídico nacional, as contribuições sociais surgiram com a Constituição Federal de 1934 que, no art. 121, §1º, alínea “h”, dispunha sobre a previdência social, fazendo menção expressa à cobrança de “contribuição igual da União, do empregador e do empregado, a favor da velhice, da invalidez, da maternidade e dos casos de acidente do trabalho ou da morte”. Naquela época, entretanto, a contribuição ainda era inominada.¹⁰¹

Atualmente, as contribuições sociais são instituídas pela União¹⁰² com base nos arts. 149 e 195, da Constituição Federal de 1988.¹⁰³ As contribuições sociais, sendo uma subespécie de contribuições especiais (em contraponto às contribuições de melhoria), por sua vez, já foram denominadas, também, de contribuições para-fiscais – esta nomenclatura encontra-se em desuso^{104 105}.

A atual classificação da COFINS decorre da divisão das espécies tributárias no direito brasileiro, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Então, as contribuições sociais são uma subespécie de contribuições especiais que, por sua vez, divide-se em:

- a) contribuições especiais;
 - a.1) contribuições sociais;
 - a.1.1) gerais (art. 149, primeira parte, CF/88);
 - a.1.2) de seguridade social;
 - a.1.2.1) nominadas (art. 149, primeira parte c/c art. 195, I, II, III, CF/88),
 - a.1.2.2) residuais (art. 149, primeira parte c/c art. 195, §4º, CF/88),
 - a.1.2.3) de previdência do funcionalismo público estadual, distrital e municipal (art. 149, §1º, CF/88, conforme EC 41/2003),
 - a.2) de intervenção no domínio econômico (art. 149, segunda parte, CF/88);
 - a.3) de interesse das categorias profissionais ou econômicas (art. 149, terceira parte, CF/88);

¹⁰⁰ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 13.

¹⁰¹ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 107-108.

¹⁰² A titularidade para a instituição das contribuições sociais, ou previdenciárias, é exclusiva da União, afora a exceção do art. 149, §1º, da CF/88, que também a dá aos Estados, Distrito Federal e Municípios, para a instituição de contribuição de sistemas de previdência ou assistência social, cobrada dos seus servidores, e revertida em benefício destes. Mas os Estados, Distrito Federal e Municípios não podem criar outras contribuições sociais, como a União, exigíveis de outros sujeitos passivos, que não servidores efetivos. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 52.

¹⁰³ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 16, p. 49. (Coleção Sinopses Jurídicas)

¹⁰⁴ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 41-43, e 139.

¹⁰⁵ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 50.

a.4) de iluminação pública municipal e distrital (art. 149-A, CF/88, conforme EC n. 39/2002).¹⁰⁶

Portanto, diante do quadro apresentado, a COFINS situa-se no campo das contribuições especiais, sendo uma contribuição social, de seguridade social e nominada.

Antes da Constituição Federal de 1988, muito se discutiu se as contribuições sociais eram ou não tributos, sujeitando-se aos princípios inerentes a eles. A doutrina¹⁰⁷ reconhecia-lhes caráter tributário, ao passo que o fisco dizia que não eram tributos, com fundamento de que esses estavam previstos no art. 18, da CF/69, ao passo que as contribuições no art. 21, §2º, I, da mesma Carta.¹⁰⁸

A Constituição Federal de 1988 trata das contribuições sociais no Título VI (Da Tributação e do Orçamento) Capítulo I (Do Sistema Tributário Nacional), fazendo expressas remissões no art. 149, *caput*, “observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III”, o que esclarece estarem as contribuições sociais sujeitas às normas gerais de direito tributário (art. 146, III) e aos princípios da legalidade (art. 150, I) e da irretroatividade e anterioridade (art. 150, III, *a, b e c*). A Constituição Federal de 1988 também prevê expressamente a exceção: “sem prejuízo do previsto no art. 195, §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo”. Portanto, as contribuições sociais para financiamento da seguridade social – como a COFINS – só podem ser exigidas noventa dias – anterioridade mitigada ou nonagesimal – após a publicação da lei que as instituiu ou aumentou, sem aplicação do princípio da anterioridade (só pode ser exigida no ano seguinte à publicação da lei).¹⁰⁹

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 43.

¹⁰⁷ “As contribuições enquanto tributos. Histórico. As contribuições passaram a ser consideradas tributos por força da EC n. 01/69, que estabeleceu, ao lado da competência da União para instituir impostos, sua competência para instituir contribuições de intervenção no domínio econômico, de interesse da previdência social e do interesse de categorias profissionais, conforme se vê do art. 21, §2º, I, CF/67 com a redação da EC n. 01/69, situado dentro do Capítulo V – Do Sistema Tributário Nacional. Com a EC n. 08/77, porém, embora a previsão da competência da União para instituir contribuições tenha permanecido dentro do capítulo atinente ao Sistema Tributário Nacional, houve o acréscimo do inciso X ao art. 43, que cuidava da competência legislativa da União, passando a constar, separadamente, a competência legislativa para dispor sobre tributos, arrecadação e distribuição de rendas (inciso I) e para dispor sobre contribuições sociais (inciso X). Tal foi suficiente para que o STF entendesse que o Constituinte havia entendido não serem, as contribuições, tributos. A Constituição de 1988, por fim, deu-lhes tratamento dentro do Sistema Tributário Nacional e, escoimando qualquer dúvida, estabeleceu que lhes seriam aplicadas limitações constitucionais ao poder de tributar, bem como as normas gerais em matéria tributária (art. 149 com remissão ao art. 146, III).” PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 138, grifo do autor.

¹⁰⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 50.

¹⁰⁹ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 110-111; DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 51; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398.

Diante da clareza do Texto Constitucional, a polêmica doutrinária sobre se as contribuições sociais são ou não tributos esmaeceu, restando apenas um interesse especulativo e sem qualquer importância prática¹¹⁰. Não se pode perder de perspectiva que a maioria da doutrina considera as contribuições como tributos, reforçando a tese o fato de estarem sujeitas às disposições constitucionais tributárias¹¹¹. Como tributo, as contribuições são uma categoria à parte, nem imposto, nem taxa¹¹², com critério específico de validação e disciplina inconfundível, e se qualificam, principalmente, pela finalidade que buscam alcançar.¹¹³

Portanto, resta indubitosa a natureza tributária dessas contribuições, e a identificação da natureza jurídica de qualquer imposição do Direito é importante, pois acaba por definir quais as normas jurídicas aplicáveis.¹¹⁴

A Constituição Federal de 1988, art. 149, enumera as causas para a criação das contribuições especiais, que são, portanto, tributo *especial* por ser afetado a finalidades predeterminadas na Constituição Federal de 1988 – seguridade social, intervenção no domínio econômico e interesse de categorias profissionais ou econômicas¹¹⁵. Contudo,

¹¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398.

¹¹¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 51.

¹¹² No Brasil, a doutrina considerou as contribuições paraíscais como tributo, que nos dizeres de Becker "as contribuições paraíscais não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, mas tributo de natureza mista, porque, em determinados casos, são simples impostos com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas". Justifica o seu entendimento afirmando que a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de incidência do tributo não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo. A. Theodoro Nascimento, por sua vez, examinando a contribuição paraíscais sob a égide da EC n. 1/69, considerou-a como *imposto especial* pelas seguintes razões: "Entendemos que no sistema tributário brasileiro a paraíscais é imposto especial, *consociativo ou corporativo*, com aquelas características que Sax e Tangorra assinalaram: exigido dos que compõem categorias econômicas e profissionais para custear serviços que atendem necessidades especiais experimentadas pelos grupos aos quais os contribuintes pertencem. A essa categoria tributária que, sobreposta aos impostos gerais, ordinários, atinge grupos profissionais e econômicos que tiram maior proveito de determinados serviços, criados para atender necessidades especiais deles, o legislador brasileiro denominou de *contribuição paraíscais*". ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11ª ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 401-402, grifos do autor.

¹¹³ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 141.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398.

¹¹⁵ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 110-111; É de bom alvitre frisar que enquanto a CF/88 proíbe a vinculação de impostos a fim determinado (art. 167, IV, com as exceções previstas no próprio dispositivo), as contribuições têm, por essência, sua destinação, com exclusividade, aos fins específicos, o que está previsto na legislação que as institui. Aqui, quem sabe, o mais importante traço de diferença entre contribuições e impostos, pois naqueles não há necessariamente uma contraprestação específica em favor do contribuinte que as satisfaz (ao contrário das taxas). Tome-se como exemplo a contribuição previdenciária a cargo do empregador, mas que será revertida para o empregado. DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 52; DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 114; MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398.

essas causas não consubstanciam hipóteses de incidência, o que caberá à lei que instituir as contribuições especiais. Importa é que a finalidade justifica a instituição da contribuição especial, como critério de validação constitucional de sua cobrança. O próprio STF já decidiu (RTJ 85/926, 85/701, 92/252, 93/1.217) que as contribuições especiais correspondem a uma modalidade autônoma, ou heterônoma¹¹⁶, de tributo, com tratamento diferente do dado aos impostos, taxas ou contribuições de melhoria¹¹⁷.

Pode-se dizer que, no Direito positivo nacional, em face da Constituição Federal de 1988, o conceito de contribuição especial ganhou um elemento importante para a sua formação, principalmente no tocante aos limites do poder de tributar. Segundo o art. 149, as contribuições especiais caracterizam-se pela correspondente finalidade – que induz a idéia de vinculação direta –, e não pela simples destinação do produto da respectiva arrecadação.¹¹⁸

Hugo de Brito Machado discorre sobre a finalidade das contribuições especiais:

Admitir uma espécie de contribuições sociais para cuja instituição bastaria a justificativa de um fim social é um equívoco, pois todo e qualquer tributo tem sempre, ou deve ter, finalidade social, de sorte que a finalidade social não pode ser um elemento capaz de dar qualificação específica a uma contribuição. A finalidade social qualifica o gênero tributo. Não a espécie contribuições. Muito menos uma subespécie de contribuições.¹¹⁹

A contribuição especial a que se dará fundamental importância é a COFINS, uma contribuição de seguridade social – e esta também é a sua finalidade –, de regime jurídico bem definido na Constituição Federal de 1988, arts. 195, I, II e III, e §6º, 165, §5º, e 194, § único, VII.¹²⁰

Num primeiro momento, a COFINS era cobrada sobre o faturamento das empresas, sem prejuízo das demais contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários e o lucro. Após algum tempo, modificou-se a base de cálculo da COFINS, passando ela a incidir sobre a receita – conceito mais amplo do que faturamento –, e atualmente sobre a receita menos

¹¹⁶ DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 115-116.

¹¹⁷ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11ª ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 405.

¹¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 397.

¹¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 398.

¹²⁰ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 402; ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11ª ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 404.

alguns valores¹²¹, diante da não-cumulatividade. Ressalva deve ser feita que esta última forma de cobrança abrange somente algumas pessoas jurídicas, logo há duas bases de cálculo da contribuição que detém pouco de seu feitiço limiar: o nome.¹²²

A COFINS sofreu inúmeras alterações constitucionais desde a sua criação em 1991, com a Lei Complementar n. 70, e conseqüentemente legais, abrangendo assim diversos aspectos, como base de cálculo, sujeitos passivos, isenções, etc. Com isso, a jurisprudência dos tribunais superiores – Supremo Tribunal Federal e Superior Tribunal de Justiça (STJ) – também sofreu inúmeras modificações ao longo dos anos.¹²³

Apesar de as contribuições sociais do art. 195, I, da CF/88 se individualizarem, pelo fato de serem definidas pelas finalidades a que estão predispostas – financiamento da seguridade social, como saúde, previdência e assistência social –¹²⁴, não se pode confundir a finalidade com destinação dos recursos no plano fático¹²⁵. As contribuições de seguridade social, como a COFINS, deveriam constituir receita no orçamento da seguridade, de que trata o art. 165, §5º, III, da CF/88.¹²⁶

Contudo, o sujeito ativo das contribuições de seguridade social não precisa ser necessariamente o Instituto Nacional de Seguridade Social (INSS), ou seja, a própria União (Tesouro Nacional) pode cobrar o tributo – sujeito ativo –. O STF¹²⁷ tem decidido pela

¹²¹ A Cofins foi instituída pela Lei Complementar n. 70/91, que extinguiu o Finsocial regulado pelo Decreto-Lei n. 1940/82, e é cobrada sem prejuízo das contribuições para o PIS/PASEP, tem por base de cálculo a receita bruta mensal das pessoas jurídicas (observadas as exclusões do IPI, das vendas canceladas e dos descontos). CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 16, p. 53. (Coleção Sinopses Jurídicas)

¹²² ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 13.

¹²³ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 14.

¹²⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 155.

¹²⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 140.

¹²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 399.

¹²⁷ O entendimento esposado pelo STF vai no sentido de levar o debate para o campo do Direito Financeiro, Direito Administrativo e/ou Direito Penal. Sustenta-se que a regra do art. 165, §5º, CF/88, é de Direito Financeiro, o que denota não poder ser argüido descumprimento do dispositivo legal para ilidir o pagamento do tributo. Se as verbas não tomaram o rumo da finalidade para que foram criadas, a responsabilidade é dos administradores, e portanto eles é que devem ser punidos. Segundo voto (fl. 455 do acórdão, p. 9 do voto) do Ministro Carlos Velloso (no julgamento do RE 138.284-CE, julgado em 01.07.1992, Tribunal Pleno, DJ 28.08.1992, p. 13.456) bastaria, para a instituição da contribuição, que o destino da verba fosse a Seguridade Social, embora notória a destinação dos recursos ao orçamento da União. Mesmo respeitável a decisão do STF, não se pode perder de perspectiva que a CF/88 refere expressamente serem as contribuições instituídas com uma finalidade, sendo o produto da arrecadação vinculado. A finalidade da Cofins é custear a seguridade social, se isso não ocorrer, a validade da cobrança pode ser questionada. Portanto, se não levado em conta um atributo constitucional de validade das contribuições, este é um assunto tributário e não financeiro. ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 15-16; PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 141-142.

possibilidade de cobrança da COFINS pela União, como sujeito ativo, desde que se aplique os recursos em saúde, assistência social e previdência – finalidade –,¹²⁸ Assim, pouco importa a destinação dos recursos, ou seja, quem é o sujeito ativo, desde que seja mantida a finalidade da contribuição¹²⁹.

Contribuintes da COFINS são as pessoas jurídicas de direito privado, e as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, conforme previu inicialmente o art. 1º, Lei Complementar n. 70/91 e legislação posterior. Segundo o art. 1º, são contribuintes da COFINS “toda pessoa jurídica, ou outra entidade a ela equiparada pela legislação do imposto de renda, que aufera ‘receita’ através da venda de mercadorias, mercadorias e serviços ou serviços de qualquer natureza (artigo 2º da LC n. 70/91).”¹³⁰

Por sua vez, a legislação esparsa ora exclui, ora inclui (contribuintes) determinadas pessoas jurídicas em razão de certas peculiaridades. A própria Constituição Federal de 1988 sofreu alterações, senão vejamos. A redação do inciso I, art. 195, até a EC n. 20/98, de 16.12.1998, à Constituição Federal de 1988 era: *1 – dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro*. Após a emenda: *1 – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre*. Dita alteração ampliou o rol de contribuintes, deixando de ser apenas os empregadores, passando a abarcar empresas e entidades a ela equiparadas na forma da lei¹³¹. A alteração só ocorreu porque as pessoas jurídicas não-empregadoras também eram cobradas pela exação, porém a Constituição Federal de 1988 não as incluía, o que era inconstitucional. Assim, a partir da emenda, a COFINS pode ser exigida tanto das pessoas jurídicas empregadoras como das não-empregadoras.¹³²

Pertinente aos contribuintes da COFINS, tenha-se em mente que o art. 6º, II, da Lei Complementar n. 70/91¹³³ isentou as sociedades civis de prestação de serviços profissionais

¹²⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 403.

¹²⁹ PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004, p. 140.

¹³⁰ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 33.

¹³¹ Analisando o inciso I, do art. 195, CF/88: a) dos empregadores, da empresa e da entidade a ela equiparada (há decisões no sentido de que a expressão empregadores atinge também aqueles que remuneram serviços prestados sem vínculo empregatício); b) da folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviços, mesmo sem vínculo empregatício (inclui os avulsos e os autônomos); e, c) sobre a receita e o faturamento. CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 16, p. 51. (Coleção Síntopses Jurídicas)

¹³² ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 33-36.

¹³³ “Art. 6º São isentas da contribuição:

[...]

II – as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987.” BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 de dezembro de 1991. Disponível em: www.senado.gov.br/sf/legislação/legisla. Acesso em: 28 mar. 2005.

relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada – as ditas Sociedades Cívis (de advogados, médicos, contadores etc.) – do seu recolhimento, independentemente do regime jurídico do imposto sobre a renda adotado (lucro real ou presumido).

Entretanto, em 1996, a Lei Ordinária n. 9.430, art. 56¹³⁴, revogou expressamente a dita isenção. Veja-se que a isenção foi instituída por lei complementar, por outro lado, a revogação deu-se por lei ordinária. A par disso, o fisco passou a exigir dita contribuição.

Conseqüentemente, adentraram no judiciário muitas ações questionando a nova cobrança, baseadas, fundamentalmente, no fato de que lei ordinária não pode revogar assunto disciplinado por lei complementar, em razão da hierarquia das leis, de cunho constitucional.

3.2 A REVOGAÇÃO POR LEI ORDINÁRIA DA ISENÇÃO DA COFINS PARA AS SOCIEDADES CÍVIS DE PROFISSIONAIS LIBERAIS INSTITUÍDA POR LEI COMPLEMENTAR

O assunto da revogação da isenção da COFINS para as Sociedades Cívis de Profissionais Liberais não é estritamente legal, mas tema da suposta hierarquia constitucional de leis. Isto porque, com a nova disposição legal, o debate passou a ser em torno da validade constitucional da alteração da lei complementar através de lei ordinária. Para isso, deve-se levar em conta, principalmente, se a matéria – COFINS – é ou não reservada à lei complementar.¹³⁵ De regra, os questionamentos da nova cobrança, basearam-se, principalmente, no fato de que a lei ordinária não pode revogar assunto disciplinado por lei complementar, em razão da hierarquia constitucional das leis.

Partir-se-á da premissa que não há propriamente hierarquia¹³⁶ no Sistema Tributário Constitucional entre lei ordinária e lei complementar, mas sim, matérias reservadas à lei

¹³⁴ “Art. 56. As sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Parágrafo único. Para efeito da incidência da contribuição de que trata este artigo, serão consideradas as receitas auferidas a partir do mês de abril de 1997.” BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <www.senado.gov.br/sf/legislacao/legisla>. Acesso em: 28 mar. 2005.

¹³⁵ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 73.

¹³⁶ “Em suma, entendemos que não existe no sistema jurídico brasileiro hierarquia entre as normas legais, uma vez que todas possuem como seu fundamento de validade a Constituição Federal e estão a ela subordinadas diretamente. Existe apenas a reserva da lei complementar, a qual afasta a possibilidade de outros veículos normativos versarem sobre determinadas matérias.” RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL, Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 119, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

complementar e outras tratáveis por lei ordinária¹³⁷. Além de que, o problema não se refere ao simples tema de isenção tributária, o qual não é matéria de reserva da lei complementar, ou melhor, tem cunho residual, podendo ser objeto de lei ordinária¹³⁸.

Resta saber se a Cofins, instituída com base no art. 195, I, da CF/88, exija ou não lei complementar para sua criação. René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto trazem a posição do STF, segundo o qual a contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art. 195, I, da Constituição Federal de 1988, não exigindo, para sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do §4º do mesmo art. 195 é que exige lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a competência residual da União (CF, art. 195, §4º; CF, art. 154, I). Por não estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da CF/88, porque não são impostos¹³⁹, não há necessidade de que a lei complementar defina seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (CF, art. 146, III, a).¹⁴⁰

E concluem os doutrinadores:

Por outro lado, em diversos acórdãos, o Supremo Tribunal Federal já declarou que a criação de contribuições sociais somente exige lei complementar no caso de contribuição prevista no §4º do art. 195 da Constituição Federal: às contribuições previstas nos incisos do *caput* desse mesmo dispositivo, a matéria é de lei ordinária. E a lei complementar, por tratar de matéria de lei ordinária, embora formalmente seja lei complementar, materialmente é lei ordinária. Dessa lógica desenvolvida pelo STF, chega-se à conclusão de que a Lei Complementar n. 70/91 é materialmente lei ordinária, e, por isso, pode ser alterada por outra lei ordinária; no caso, a Lei 9.430/96, que revogou a isenção anteriormente concedida pela Lei Complementar n. 70/91.¹⁴¹

¹³⁷ Conforme Nota de Rodapé n. 110. ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 74.

¹³⁸ RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 118, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

¹³⁹ Diante do art. 146, III, "a", CF/88, que dispõe caber à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, principalmente sobre definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na CF, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. O dispositivo deixa evidente que, somente em relação ao impostos discriminados na CF/88, a lei complementar tem competência para determinar o fato gerador, a base de cálculo e os contribuintes. O STF, pelo Pleno, julgamento do RE n. 138.284-CE (RT 143/313), por unanimidade, decidiu que as contribuições sociais não são impostos. Como não são impostos não se aplica a exigência do art. 146, III, "a", CF/88 (Essa também a conclusão do Tribunal Regional Federal da 5ª Região no julgamento da Apelação em Mandado de Segurança n. 90.0501681/CE, Rel. Juiz José Delgado, DJ 07.06.1991, p. 13081). ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 73-74.

¹⁴⁰ Conforme Nota de Rodapé n. 6, descrevendo o Recurso Extraordinário n. 138.284-CE, julgado em 01.07.1992, Tribunal Pleno, DJ 28.08.1992, p. 13.456. In: ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 15-16.

¹⁴¹ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 74.

Logo, importante é a definição pelo STF da natureza jurídica dos dispositivos da Lei Complementar n. 70/91, qual seja, se a matéria, tratada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido a lei complementar, não seja daquelas para qual a Constituição Federal de 1988 exige essa espécie legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária.¹⁴²

No julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 150.764-1/PE (Plenário, julgado em 16.12.92, Relator Ministro Marco Aurélio, por maioria – RTJ 147/1024), ratificou-se a idéia de que a lei ordinária pode alterar lei sobre as contribuições do inciso I, art. 195, CF/88. Nessa perspectiva, o RE n. 146.733-9/SP (julgado em 29.06.1992, Relator Ministro Moreira Alves, DJU 06.11.1992, unânime), julgamento do egrégio STF confirmando a desnecessidade da lei complementar para a instituição da contribuição do art. 195, I, da CF/88.¹⁴³

Para René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto, a decisão da Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF também é importante, pois trata especificamente da Cofins, apesar de não se manifestar propriamente quanto à revogação ou não da isenção:

Veio então a julgamento da Ação Direta de Constitucionalidade n. 1/DF (STF, Plenário, j. 10.12.92, e 16.12.1992, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 16.06.95). Ao contrário dos acórdãos anteriores, que tratavam de outras contribuições sociais, a ADC 1¹⁴⁴ tratou especificamente da constitucionalidade da COFINS.¹⁴⁵

¹⁴² ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 26.

¹⁴³ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 19.

¹⁴⁴ Veja-se parte do voto do Min. Moreira Alves (item 5), na ADC 1: "Por isso mesmo, essa contribuição poderia ser instituída por Lei Ordinária. A circunstância de ter sido instituída por lei formalmente complementar – a Lei Complementar n. 70/91 – não lhe dá, evidentemente a natureza de contribuição social nova, a que se aplicaria o disposto no §4º do artigo 195 da Constituição, porquanto essa lei, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída – que são o objeto desta ação –, é materialmente ordinária, por não se tratar, nesse particular, de matéria reservada, por texto expresso da Constituição, à lei complementar. A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n. 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema –, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o de lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária. Não estando, portanto, a COFINS sujeita às proibições do inciso I do artigo 154 pela remissão que ela faz o §4º do artigo 195, ambos da Constituição Federal, não há que se pretender que seja ela inconstitucional por ter base de cálculo própria de impostos discriminados na Carta Magna ou igual à do PIS/PASEP (que, por força da destinação previdenciária que lhe deu o artigo 239 da Constituição, lhe atribui a natureza de contribuição social), nem por não atender ela eventualmente à técnica da não-cumulatividade. Ademais, no tocante ao PIS/PASEP, é a própria Constituição Federal que admite que o faturamento do empregador seja base de cálculo para essa contribuição social e outra, como, no caso, é a COFINS. De efeito, se o PIS/PASEP, que foi caracterizado, pelo artigo 239 da Constituição, como contribuição social por lhe haver dado esse dispositivo constitucional permanente destinação previdenciária, houvesse

Apesar de reconhecer a constitucionalidade da COFINS, a revogação ou não da isenção não foi objeto principal do julgamento, mas fez parte do voto de alguns ministros¹⁴⁶, logo, não integra o mérito da ADC n. 1-1/DF, constituindo apenas um *obiter dictum*¹⁴⁷ (tipo “de passagem”, referencialmente). Por outro lado, dá uma idéia da posição do STF, caso venha a se manifestar especificamente sobre a matéria.

Assim, a consequência do *obiter dictum*, formado pelo STF relativamente à Lei Complementar n. 70/91 ter caráter material de lei ordinária e, formalmente, de lei complementar, é a possibilidade de ela ser modificada, em qualquer um dos seus pontos, por lei ordinária, ou até mesmo medida provisória. Seguindo esta premissa, a jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais (TRF)¹⁴⁸ pauta-se por tais alterações.¹⁴⁹ Ex.: TRF 4ª Região, Apelação Cível n. 98.04.01866-7.

Na ADC n. 1-1/DF, conforme voto do Ministro Moreira Alves (p. 123/124), a Lei Complementar n. 70/91 tem apenas o *status* formal de lei complementar, o que não lhe dá a natureza de contribuição social nova, a ser aplicado o §4º, do art. 195, da CF/88. Por isso, é materialmente lei ordinária, fora do campo da reserva à lei complementar. Esse já era o entendimento da Corte, ainda, sob o pálio da emenda n. 1 à Constituição Federal de 1969, a qual a Constituição Federal de 1988 não se afastou.¹⁵⁰

exaurido a possibilidade de instituição, por lei, de outra contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores, essa base de cálculo, por já ter sido utilizada, não estaria referida no inciso I do artigo 195 que é o dispositivo da Constituição que disciplina, genericamente, as contribuições sociais, e que permite que, nos termos da lei (e, portanto, de lei ordinária, seja a seguridade social financiada por contribuição social incidente sobre o faturamento dos empregadores.” ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 22-23.

¹⁴⁵ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 19.

¹⁴⁶ Trecho do voto do Ministro Sydney Sanches, quando do julgamento da ADC n. 1-1/DF: ‘Sr. Presidente, como salientou o eminente Relator, a contribuição questionada foi instituída por lei complementar, quando poderia ter sido por lei ordinária. Na verdade, a lei formalmente é complementar mas substancialmente ordinária.’ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 26.

¹⁴⁷ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 78-79.

¹⁴⁸ Ex.: ‘MANDADO DE SEGURANÇA – CONSTITUCIONAL – TRIBUTÁRIO – SOCIEDADE CIVIL DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS – COFINS – ISENÇÃO – ART. 6º, II, LC 70/91 – REVOGAÇÃO – ART. 56, LEI N. 9.430/96 – LEGITIMIDADE – AUSÊNCIA DE HIERARQUIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E ORDINÁRIA – PRECEDENTES – STF –. (TRF 3ª R. – AMS 190460 – (1999.03.99.045529-9) – SP – 4ª T. – Rel. Des. Fed. Salette Nascimento – DJU 11.04.2003 – p. 362)’; e, ‘TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CIVIS PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS REGULAMENTADOS EM LEI – ISENÇÃO PREVISTA NA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 – REVOGAÇÃO PELA LEI ORDINÁRIA – POSSIBILIDADE – AUSÊNCIA DE RESSALVAS NO ART. 56 DA LEI N. 9.430/96 –. (TRF 5ª R. – AGTR 47368 – (2003.05.00.000701 – 0) – CE – 4ª T. – Rel. p/ o Ac. Des. Fed. Luiz Alberto Gurgel – DOU 17.06.2003 – p. 488).’ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 27.

¹⁴⁹ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 71.

¹⁵⁰ RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 119, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

Apesar do entendimento do STF, o STJ vem se posicionando em sentido contrário, com base na hierarquia constitucional das leis, ou seja, a preponderância da lei complementar sobre a lei ordinária.¹⁵¹ O caso concreto, reiteradamente discutido pela Corte, refere-se à revogação pela Lei 9.430/96 da isenção da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada (art. 1º, Decreto-Lei n. 2.397/87).

A tanto que editou uma súmula sobre a matéria, a de número 276: “*As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da cofins, irrelevante o regime tributário adotado.*”¹⁵²

Porém, René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto contestam o verbete sumular:

A edição da Súmula, contudo, gerou muita confusão, em especial porque, antes da sua edição¹⁵³, outra discussão paralela foi levada ao STJ. Ocorre que grande parcela dos operadores do direito entenderam que a Súmula abrangia também definição do STJ sobre a validade da revogação da isenção (objeto do item 7.3.3 desta obra). A leitura atenta dos acórdãos que geraram a Súmula torna claro que não é o caso: a súmula é restrita à análise dos requisitos da isenção desde a sua edição até a sua revogação, mas não a apreciação da validade ou invalidade da revogação propriamente dita.¹⁵⁴

A Súmula 276 foi editada diante da discussão gerada pela Receita Federal, que contrariando a obviedade do dispositivo legal, que abrangia toda e qualquer sociedade civil de profissão regulamentada, editou o Parecer Normativo n. 3/94, da Coordenadoria-Geral do Sistema de Tributação, e a Instrução Normativa DRF n. 21/92, passando a exigir requisito não previsto na lei para o gozo da isenção, ou seja, a opção pela tributação na forma prevista no Decreto-Lei n. 2.397/87¹⁵⁵. Assim, as sociedades que adotassem a tributação com base no lucro presumido ou lucro real do imposto de renda deveriam pagar a contribuição.

¹⁵¹ RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 118, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 276. Disponível em: <www.stj.gov.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 28 mar. 2005, grifo nosso.

¹⁵³ A Súmula foi editada em 02.06.2003 e a isenção revogada em 27.12.1996, pela Lei n. 9.430/96.

¹⁵⁴ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 73.

¹⁵⁵ “COFINS das sociedades civis de profissões regulamentadas. Isenção. LC 70/91, ART. 6º, II. DL 2.397/87. O art. 6º, II, da LC 70/91 estabeleceu isenção para as ‘as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.397, de 21 de dezembro de 1987’. O art. 1º do DL 2.397/1987, tratava do imposto de renda devido pelas ‘sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, registradas no Registro Civil das Pessoas Jurídicas e constituídas exclusivamente por pessoas físicas domiciliadas no País’. O fato de tal isenção ter sido prevista por remissão ao Decreto-Lei 2.397/87 gerou discussões acerca de eventual condicionamento da isenção em função do regime de tributação adotado pela sociedade, eis que o referido DL 2.397/87 fazia referências nessa linha. O Parecer normativo Cosit n. 3/1994 pretendia condicionar a isenção da COFINS ao regime de apuração do IRPJ. Os tribunais, contudo, entenderam que a remissão não tinha tal extensão.

Apesar da aparente confusão em torno da súmula, os ministros da 1ª Seção do STJ¹⁵⁶, não aceitam a posição majoritária da doutrina, muito menos do STF, e continuam a não aceitar a revogação da isenção. Assim, ante as decisões do STJ, a União apresenta Reclamações¹⁵⁷ no STF, alegando desrespeito ao julgamento da ADC n. 1-1/DF, e, invariavelmente, sai perdedora, porque, como já dito, a ADC n. 1-1/DF não decidiu sobre a revogação ou não da isenção. Logo, as reclamações esbarram no aspecto processual.

Veja-se no STF, decisão monocrática do Ministro Carlos Velloso¹⁵⁸ (Medida Cautelar na Reclamação n. 2.475/MG, julgada em 19.11.2003, DJU 26.11.2003, p. 32), na qual a União buscava suspender julgamento, da 2ª Turma do STJ, que no Agravo Regimental no Recurso Especial n. 429.610/MG, disse não estar revogada a isenção concedida pela Lei Complementar n. 70/91 às sociedades prestadoras de serviços, por lei ordinária.

Vejam-se a súmula e os precedentes abaixo. Outra grande discussão diz respeito à validade da sua revogação da isenção prevista na LC pelo art. 56 da Lei 9.430/96. A questão centrava-se na possibilidade ou não de lei ordinária ter revogado a isenção, já estabelecida por lei complementar.” PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMARTE, 2004, p. 517, grifo do autor.

¹⁵⁶ “EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – TRIBUTÁRIO – COFINS – SOCIEDADES CÍVIS DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS – ISENÇÃO RECONHECIDA PELA LEI COMPLEMENTAR N. 70/91 (ART. 6º, II) – REVOGAÇÃO PELA LEI ORDINÁRIA N. 9430/96 – INADMISSIBILIDADE – SÚMULA N. 276. Permitir-se que uma fonte formal de menor bitola possa revogar dispensa do pagamento da COFINS, conferida por lei complementar, resulta em desconsiderar a potencialidade hierarquicamente superior da lei complementar frente à lei ordinária. Nessa linha de raciocínio, o Professor Manoel Gonçalves Ferreira Filho, ancorado no magistério dos mestres Miguel Reale e Pontes de Miranda, elucida que ‘é princípio geral de direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido à mesma forma’ (cf. *Curso de Direito Constitucional*, 18ª ed., Saraiva, p. 184). ‘As sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado’ (Súmula n. 276/STJ). Embargos de declaração acolhidos. (STJ – ERESP 354.012/SC – 1ª Seção – Rel. Min. Franciulli Netto – j. 10.12.2003 – DJU 15.03.2004, p. 147)”. ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 80-81; “TRIBUTÁRIO – COFINS – ISENÇÃO – SOCIEDADE LIVRE: LC N. 70/91 – REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO PELA LEI N. 9.430, DE 27/12/96. 1. Estabelecida a isenção da COFINS em lei complementar, não é lícita a supressão de favor fiscal por lei ordinária. Recurso especial provido.” BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 226.062/SC, 2ª Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, julgado em 04 de abril de 2000, Diário da Justiça de 12 de junho de 2000. Disponível em: <www.stj.gov.br/webstj/Processo/stjimagem> Acesso em: 24 fev. 2005.

¹⁵⁷ Veja-se trecho do despacho em Reclamação proposta pela União perante o STF, ante decisão da 1ª Turma do STJ, que no julgamento do AG n. 490.277 desproveu agravo regimental, confirmando a isenção da COFINS para as sociedades civis prestadoras de serviços (STF Reclamação n. 2.517/RJ, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgada em 18.12.2003, DJU 25.02.2004, p. 15): “A Fazenda Nacional funda o cabimento da reclamação no julgamento da ADC 1 e no seu consequente efeito vinculante. Cita, para respaldar a sua tese, trecho do voto do Ministro Moreira Alves em que se diz expressamente que a Lei Complementar 70/91 possui natureza de lei ordinária. Isso permitiria, conforme ressalta, a revogação da lei complementar por lei ordinária – o que ocorreu, de fato, com a edição da Lei 9.430/96, cujo art. 56 revogou a isenção da COFINS para as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, concedida originariamente pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/91. No caso em apreço, o STJ teria julgado o Agravo Regimental sob o pressuposto de que lei complementar somente pode ser revogada por outra lei complementar. Isso levaria à conclusão de que o art. 56 da Lei ordinária 9.430/96 não poderia ter revogado a norma de isenção do art. 6º, II, da Lei

As decisões proferidas nas Reclamações, contudo, não adentraram no mérito da questão – atendo-se apenas ao aspecto processual – como o fez o Ministro do STF Marco Aurélio, na Reclamação n. 2.613/RS, decisão de 24.05.2004, dizendo, em essência, que, o problema naquela Reclamação é assegurar a competência do STF para o julgamento da matéria decidida pelo STJ, em desfavor da União, ou seja, a questão da vigência dos arts. 6º, II, LC 70/91, e art. 56, Lei 9.430/96, frente à Constituição Federal de 1988, e não de simples revogação. O ministro concedeu liminar na Reclamação, suspendendo os efeitos do julgamento do STJ até o julgamento final, restabelecendo, portanto, acórdão do TRF da 4ª Região. Diz-se, por isso, ser a única Reclamação a adentrar no mérito da questão.¹⁵⁹

A posição do STF quanto a não exigência da lei complementar para a regulamentação da COFINS, o que dá ensejo a sua alteração por lei ordinária, se coaduna frente as decisões, do próprio tribunal, em assuntos gerais sobre este jaez – competência material de leis e não hierarquia entre lei complementar e lei ordinária –.

As Reclamações que constantemente chegam ao egrégio STF têm por fundamento questão processual, qual seja, querem manter a autoridade da decisão do tribunal na ADC n. 1-1/DF, quando, na verdade, esta não se manifestou materialmente em relação à revogação da isenção da COFINS, a qual constou apenas como *obiter dictum*.

A revogação da isenção da COFINS para as sociedades civis, por lei ordinária, com a devida vênia das decisões do STJ, desafiaria recurso extraordinário, pois diz respeito à obediência ou não das legislações infralegais ao quanto prescreve a Constituição Federal de 1988 e, por outro lado, estaria o STJ usurpando da sua competência, pois não pode tratar de assunto constitucional, como reiteradamente o faz, em sede de Recurso Especial.

Complementar 70/91. Portanto, ainda segundo o reclamante, estaria o STJ desconsiderando o efeito vinculante da ADC 1, onde se teria decidido que a Lei Complementar 70/91 não é uma lei materialmente complementar, mas sim ordinária, podendo ser modificada por lei ordinária posterior. Por fim, pede a concessão de medida liminar para cassar a decisão reclamada. Feito esse breve relatório, passo a decidir. Pretende a reclamante conferir efeito vinculante a trecho do voto do Ministro Moreira Alves na ADC 1. É bem verdade que, no caso, o voto do Ministro Moreira Alves sagrou-se vencedor. Todavia, é certo que o efeito vinculante das decisões em Ações Diretas de Constitucionalidade não abrange os chamados *obiter dicta*, proferidos em votos específicos. No caso da ADC 1, a afirmação do Ministro Moreira Alves de que a Lei Complementar 70/91 possui natureza de lei ordinária é um típico *obiter dictum*. Isso porque, da análise do acórdão da ADC 1, não se percebe a afirmação citada como fundamento determinante da decisão – não alcançando, assim, o efeito vinculante. De fato, tudo leva a crer que o afirmado pelo Ministro Moreira Alves constitui-se um verdadeiro *obiter dictum*. Tanto que o Ministro Carlos Velloso foi expresso em despacho da Rcl 2475: 'O efeito vinculante é da decisão proferida na ação declaratória de constitucionalidade. A decisão proferida na ADC 1/DF relatada pelo Ministro Moreira Alves, limitou-se a 'conhecer em parte da ação, e, nessa parte, julgá-la procedente, para declarar, com os efeitos vinculantes previstos no §2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional n. 3/93, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como da expressão 'A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei complementar não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social', contida no artigo 9º, e também da expressão 'Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte aos noventa dias posteriores, àquela publicação, ...', constante do artigo 13, todos da Lei Complementar n. 70, de 30.12.1991' (RT) 156/722). A decisão, está-se a ver, não assentou ser a Lei

CONCLUSÃO

Inicialmente, sintetizou-se alguns aspectos sobre o processo legislativo brasileiro, mais especificamente sobre a lei, fonte formal por excelência do direito positivo nacional. Constatou-se que a Constituição Federal de 1988 é o ponto de partida de todo o processo legislativo, de onde provém a validade das demais fontes do direito vigente.

No aspecto das fontes legislativas, mereceram destaque a lei ordinária e a lei complementar, concluindo-se, portanto, que as suas principais características são o quórum de votação e campo de atuação, ambos com previsão na Constituição Federal de 1988. Nesta seara, a lei ordinária requer quórum simples para aprovação, ou seja, votos favoráveis de metade mais um, ou primeiro número inteiro após a metade, dos integrantes da sessão legislativa, mas desde que presentes a maioria qualificada ou absoluta dos integrantes da respectiva Casa. Quanto ao campo de atuação, destaca-se o fato de que, quando a Constituição Federal de 1988 refere que tal assunto será tratado por lei, diz-se que esta lei é a lei ordinária.

Em relação à lei complementar, esta para ser aprovada requer quórum qualificado, ou seja, votos de metade mais um, ou primeiro número inteiro após a metade, dos componentes da Casa Legislativa. No aspecto material, a Constituição Federal de 1988 é expressa ao requerer a lei complementar para tratar de determinada matéria, e assim também o faz para os casos em que lei complementar tratará de aspectos gerais de certo assunto.

A partir das diferenças formais e materiais entre lei complementar e lei ordinária, chegou-se até o tema da suposta hierarquia entre as duas espécies normativas, o qual tem

Complementar 70/91 lei complementar simplesmente formal. É verdade que, no voto do Ministro Relator isso foi dito (RTJ 156/745). Trata-se, entretanto, de um *obiter dictum*. Também no meu voto expressei *obiter dictum* igual (RTJ 156/752). Assim, pelo menos ao primeiro exame, não vejo configurado o *fumus boni juris* que autorizaria o deferimento da liminar'. Outro motivo impede o seguimento da presente Reclamação. Se é verdade que lei ordinária alterou o disposto na lei complementar no que tange à isenção da COFINS, também é verdade que decisão deste Tribunal na ADC 1 não julgou a alteração da lei complementar, mas a sua constitucionalidade antes da alteração. Ou seja, ainda que o afirmado pelo Ministro Moreira Alves representasse a voz da maioria – e não um *obiter dictum* –, a violação à autoridade do julgamento desta Corte seria, quando muito, indireta, pois não foi objeto de julgamento pelo Tribunal a alteração da lei complementar por lei ordinária posterior e nem se disse que isso deveria ter sido feito. Diante do exposto, e com base no art. 21, §1º do RISTF, nego seguimento à Reclamação." ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 76-78.

¹⁵⁸ Confira-se parte do voto do ministro acima, por René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto: "A decisão, está-se a ver, não assentou ser a Lei Complementar 70/91 lei complementar simplesmente formal. É verdade que, no voto do Ministro Relator isso foi dito (RTJ 156/745). Trata-se, entretanto, de um *obiter dictum*. Também no meu voto expressei *obiter dictum* igual (RTJ 156/752). Assim, pelo menos ao primeiro exame, não vejo configurado o *fumus boni juris* que autorizaria o deferimento da liminar. Do exposto indefiro a liminar." ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 78-79.

¹⁵⁹ ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 79-80.

índole eminentemente constitucional. Conclui-se que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, no que se refere ao rol do art. 59, da Constituição Federal de 1988. Contudo, o mesmo não se aplica quando a lei complementar serve de validade para a edição da lei ordinária, ou seja, fundamenta esta, havendo, neste caso, hierarquia.

Caso lei complementar trate de matéria para a qual a Constituição Federal de 1988 não requer lei de tal nível, será ela materialmente ordinária e formalmente complementar, vigorando como lei ordinária, mas o contrário não é verdadeiro. Lei ordinária que invadir o campo reservado à lei complementar será inconstitucional.

No aspecto da reserva legislativa surge a COFINS, contribuição para a seguridade social, criada com base no artigo 195, I, da Constituição Federal de 1988, e instituída por lei complementar – Lei Complementar n. 70/91 –. Problema surgiu com a edição da Lei Ordinária n. 9.430/96, a qual, no art. 56, revogou a isenção da COFINS, concedida pela lei complementar, às sociedades civis de profissionais liberais. De bom alvitre frisar que o problema não era sobre a isenção propriamente dita, mas sobre a competência legislativa.

Muito se discutiu se a revogação da isenção envolveria problema de hierarquia de leis, logo, poderia uma lei ordinária revogar assunto disciplinado originariamente por lei complementar. Conseqüentemente, adentraram no judiciário muitas ações questionando a validade da revogação por lei ordinária da isenção concedida por lei complementar. Tenha-se em mente que a COFINS – art. 195, I, CF/88 – não necessitava de lei complementar para ser instituída, e se assim o foi, aquela vigora como lei ordinária, podendo por esta espécie normativa ser modificada. Esta é a posição da doutrina e do Supremo Tribunal Federal.

Sobre a revogação ou não da isenção se pronunciaram as duas mais altas cortes do país, Superior Tribunal de Justiça e Supremo Tribunal Federal. Contrariando a doutrina e a posição do Supremo Tribunal Federal, o Superior Tribunal de Justiça, no caso da COFINS, reconhece a hierarquia da lei complementar frente à lei ordinária estivesse ou não a matéria reservada àquela na Constituição, diante do seu processo legislativo mais complexo – quórum –. Salvo melhor juízo, as decisões do Superior Tribunal de Justiça são equivocadas.

Salta à baila, então, que o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, apenas reconheceu a constitucionalidade da COFINS, mas em passagens dos votos dos ministros – *obiter dictum* – constou que a lei ordinária poderia revogar a isenção concedida pela lei complementar. A União Federal, então, através da Ação de Reclamação, busca reverter as decisões do Superior Tribunal de Justiça desfavoráveis à revogação da isenção. Invariavelmente, as Reclamações têm por fundamento o desrespeito à Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, mas como esta não se manifestou no mérito sobre a revogação da isenção, o Supremo Tribunal Federal, acertadamente, alega que a questão processual de desrespeito à sua decisão é inexistente porque não há decisão definitiva sobre a matéria, e não adentra no mérito.

Contudo, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Marco Aurélio, na Reclamação n. 2.613/RS, em despacho de concessão de liminar para suspender os efeitos da decisão do

Superior Tribunal de Justiça, foi o único a se pronunciar de maneira mais específica sobre o assunto, dizendo que o problema, na verdade, não é de revogação ou não da isenção, mas de validade da Lei Complementar n. 70/91, art. 6º, II, e da Lei Ordinária n. 9.430/96, art. 56, frente à Constituição Federal de 1988. Assim sendo, a matéria desafiaria Recurso Extraordinário e não Reclamação.

Ante os precedentes do Supremo Tribunal Federal sobre a falta de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em outros assuntos, sob o fundamento de haver, na verdade, uma reserva de competência legislativa pela Constituição Federal de 1988 à lei complementar, conclui-se que esta sofre uma queda de *status*, se trata de matéria da alçada da lei ordinária, a qual tem processo legislativo mais simples. E, levando-se em consideração, ainda, a desnecessidade de lei complementar para a instituição da COFINS, somada aos *obiter dictum* na Ação Direta de Constitucionalidade n. 1-1/DF, do Supremo Tribunal Federal, entende-se deva ser reconhecida a revogação da isenção para as sociedades civis de profissionais liberais, a partir da Lei n. 9.430/96, art. 56.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário: de acordo com a emenda constitucional n. 42, de 19.12.03*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garin. *Cofins*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito constitucional*. 21ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2000.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. 5ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1997.

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

BRASIL. Constituição (1988). In: CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL: promulgada em 05 de outubro de 1988. Antônio Luiz de Toledo Pinto et. al. (col.). 33ª ed. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2004. (Coleção Saraiva de Legislação)

BRASIL. Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 31 de dezembro de 1991. Disponível em: <www.senado.gov.br/sf/legislação/legisla>. Acesso em: 28 mar. 2005.

BRASIL. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, 30 de dezembro de 1996. Disponível em: <www.senado.gov.br/sf/legislação/legisla>. Acesso em: 28 mar. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 226.062/SC, 2ª Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, julgado em 04 de abril de 2000, Diário da Justiça de 12 de junho de 2000. Disponível em: <www.stj.gov.br/webstj/Processo/stjmagem> Acesso em: 24 fev. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 276. Disponível em: <www.stj.gov.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 28 mar. 2005.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 407.190/RS. Pleno. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 27 de outubro de 2004. In: Informativo 367, STF Disponível em: <www.stf.gov.br/noticias/informativos/anteriores/info367.asp>. Acesso em: 28 mar. 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11ª ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 16. (Coleção Sinopses Jurídicas)

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de direito constitucional*. 30ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Do processo legislativo*. 3ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004.

MORAES, Alexandre de. *Curso de direito constitucional*. 12ª ed. São Paulo: Atlas, 2002.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 6ª ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2004.

RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. *Lei complementar em matéria tributária: a possibilidade de revogação por lei ordinária*. In: REVISTA DA FACULDADE DE DIREITO DA UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL. Porto Alegre: UFRGS, v. 21, p. 113-121, mar. 2002, semestral. Continuação de: Revista da Faculdade de Porto Alegre, 1949-1974.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro e direito tributário*. 11ª ed. atual. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 23ª ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004.