

SEGURANÇA JURÍDICA E MUTAÇÕES LEGAIS

SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO

Professor Titular de Direito Tributário da UFRJ

Doutor em Direito Público pela UFMG

Presidente Honorário da ABRADT

Vice-Presidente da ABDF

Membro da IFA

Advogado

1. Introdução.

Mutações legais são alterações no sistema jurídico. Duas formas básicas de mutação são observáveis: a legislativa e a jurisprudencial. A mutação legislativa inova a ordem jurídica; a mutação jurisprudencial, embora não pareça, inova muito mais, pois confere às leis, ou melhor, às normas jurídicas, sentidos novos. Quando as mutações são muito freqüentes, contraditórias, conflitantes ou desagregadas dos princípios e *standards* jurídicos prevalecentes, instaura-se no meio jurídico o denominado estado de insegurança jurídica, a incerteza sobre como se deve agir em face das normas de comportamento. Que as mutações sejam inevitáveis, ninguém duvida. O que se pretende, porém, é que não sejam tumultuárias e nada convincentes, pois precisam guardar respeito aos princípios diretores do sistema jurídico, ser razoáveis e dotadas de racionalidade (*ratio*).

Ex positis, cabe agora apontar três exemplos práticos de mutações que se fazem necessárias para gáudio da segurança jurídica, cujo conceito se não confunde – como muitos querem – com a imutabilidade conservadora da ordem jurídica. É que o ativismo jurisprudencial, a mudar o Direito, sua compreensão, a partir de interesses momentâneos e casuísticos, sempre suscitou a resposta conservadora de que as mudanças devem ser raras e extremamente motivadas, cabendo mais ao legislador adaptar o Direito às novas necessidades emergentes do convívio social e dos relacionamentos complexos das sociedades politicamente organizadas, o que é igualmente equivocado. Haverá sempre uma tensão permanente entre a norma criada pelo legislador e a interpretação dada pelo juiz. O legislador é caótico. O juiz, o ordenador e facilitador do **Direito**.

2. A substituição tributária para frente, a fixação da base de cálculo presumida (STF).

Este caso surgiu quando o STF, por obra do Ministro Ilmar Galvão, depois reforçada pelos arazoados do Min. Nelson Jobim, declarou que a base de cálculo presumida na substituição tributária para frente era inarredável e definitiva, pouco importando que a operação real (princípio da verdade material), cujo imposto fora antecipado em base presuntiva, se desse por mais ou por menos, em homenagem às necessidades da **praticabilidade**, sem o que o sistema perderia eficácia. Na prática, o valor real da operação perdeu sentido, o imposto passou a ser prefixado por ato administrativo do Estado, contra o

princípio da legalidade e a jurisprudência velha de décadas do STF, de que o ICMS e o IPI, os impostos, enfim, sobre a produção e circulação de bens e serviços, são impostos que incidem sobre negócios jurídicos, proibida a tributação com espede em **pautas fiscais**. A partir de então, em 99% dos casos, o Fisco passou a fixar bases de cálculo presumidas acima dos preços médios de mercado, tributando o nada, ou seja, passou a utilizar-se dos impostos para praticar o confisco, vedado pela Constituição, distorcendo o mercado, contra os princípios igualmente constitucionais da iniciativa e da autonomia privadas, em favor do enriquecimento sem causa e, pois, ilícito, do Estado.

Em princípio, o mundo jurídico pensou que a decisão da Suprema Corte, porquanto exarada em autos de uma ação direta de inconstitucionalidade – onde não há lide, nem fatos, nem partes – mas controle abstrato de leis e atos normativos em face da Constituição (controle concentrado de constitucionalidade), apenas havia declarado que era compatível com a Constituição, fixar em tese, como base de cálculo presumida da operação futura, à conta do substituído, o preço de revenda sugerido pelo fabricante. Noutras palavras, teria se pronunciado sobre o critério, tão-somente. Assim não fora. Sucessivos recursos extraordinários (controle difuso de constitucionalidade com efeitos *inter partes*), foram rejeitados e a Corte por mais de uma vez declarou que a base de cálculo na substituição tributária para frente era **definitiva** (presunção *jure et de jure*), fechando o caminho para a prova em contrário (presunção *juris tantum*).

Agora acha-se em curso no STF, sendo relator o Ministro Cezar Peluso, uma ação direta de inconstitucionalidade proposta pelo Governador de São Paulo, que, à luz da jurisprudência do Supremo, acima mencionada, increpa de inconstitucional artigo de lei paulista que previa, acertadamente, a devolução/compensação imediata do imposto cobrado a maior, mediante prova incontestada, com esforço em base de cálculo presumida (presunção *juris tantum*). Trata-se da ADI nº 2.777-8. Em voto longo e fundamentado, o Ministro Peluso está a refutar um por um todos os tópicos argumentativos que fundavam a jurisprudência anterior, tendo rejeitado a pretensão do Governo de São Paulo.

Esta é uma mutação desejável, porque acorde com os princípios constitucionais, encharcada de equilíbrio e racionalidade, a devolver à sociedade o princípio da confiança na lei e a crença na justiça.

3. A adoção de lei interpretativa, como técnica para alterar a jurisprudência. Éditos normativos do Poder Executivo. Necessidade de eliminar do CTN (mutação legislativa) a lei interpretativa

3.1. Teoria geral sobre a lei interpretativa em matéria tributária.

O Texto Constitucional de 1988 consagra o princípio da irretroatividade de forma ampla, como direito fundamental do cidadão (art. 5º, XXXVI), enraizado de forma ainda mais expressa no sistema tributário (art. 150, III, a), como nos ensina Misabel Derzi:

“O Estado de Direito encontra na irretroatividade os necessários suportes de segurança, previsibilidade e confiança. O que a Constituição garante, por meio da irretroatividade, é a perenidade

do Direito expresso em lei e, em certo momento, revelado no ato administrativo ou judicial. (...)

O princípio da irretroatividade, portanto, limita os efeitos dos atos emanados dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo (ver Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, atualização de Misabel Derzi, Rio de Janeiro, Forense, 1997. Capítulo relativo à Irretroatividade).”¹

A retroatividade, sempre vista em caráter excepcional, tem sua aplicabilidade disposta, de maneira taxativa, pelo art. 106 do CTN. Cumpre-nos enfrentar o inciso I do referido dispositivo que determina a aplicação da lei a ato ou fato pretérito *em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados.*

A interpretação, se considerada a fonte que a emana, pode ser dividida em autêntica, judicial e doutrinária. Residem as leis interpretativas, por óbvio, na chamada interpretação autêntica. Ezio Vanoni², após discorrer sobre a interpretação autêntica, alerta que as *leis interpretativas* não contêm, elas próprias, um ordenamento, apenas declarando ou clareando os exatos limites do ordenamento contido na lei interpretada. Por isso, continua o Autor, pode-se compreender o caráter retroativo da *lei interpretativa*:

“Na realidade, não é que a nova lei retroaja, mas é a lei antiga que é revelada em seu real conteúdo, e que dessa forma passa a exercer, em sua esfera de validade no tempo, toda a eficácia de que teria sido capaz se tivesse sido exatamente entendida desde o início”.³

Serpa Lopes⁴ retrata forte divergência doutrinária quanto à aceitação das *leis interpretativas*, mas aceita a possibilidade de existência tais leis, desde que não usurpado o controle jurisdicional sobre dita interpretação e seja tratada a retroatividade como mera aparência, pois *“nenhum elemento novo aduzem ao texto interpretado, cujo sentido pura e simplesmente explicam”*. A questão é que, em matéria tributária e penal, não pode haver retroatividade, salvo se benigna.

Este instituto – a interpretação autêntica – tem sua origem em tempos não tão democráticos, onde o Juiz era obrigado, sempre que não conseguisse resolver controvérsia, alegando obscuridades no texto legal, submeter a questão ao soberano, para que este, revestido de todos os poderes do Estado, pudesse declarar o alcance que o Poder desejava para aquele dispositivo controvertido.

Carlos Maximiliano⁵ demonstra, de forma magistral, os perigos que rondam as chamadas *leis interpretativas*:

¹ DERZI, Misabel. *In Limitações ao Poder de Tributar*. Aliomar Baleeiro. Notas de atualização. Rio de Janeiro: Forense, 7ª edição, 1997, p. 669.

² *In Natureza e Interpretação das Leis Tributárias*. Tradução Rubens Gomes de Souza. Edições Financeiras S/A. Rio de Janeiro.

³ VANONI, Ezio. *Op. cit.* P. 340

⁴ *In Comentários à Lei de Introdução ao Código Civil*. Volume I. 2ª edição. Livraria Freitas Bastos S/A: São Paulo. 1959.

⁵ MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 9ª edição. Forense: Rio de Janeiro. 1979.

“A interpretação autêntica foi outrora a de maior prestígio, talvez a única em certas épocas. O Imperador Justiniano repelia qualquer outra exegese, isto é, a que não procedesse dele próprio. Generalizou-se o preceito seguinte: ‘Interpretar incumbe àquele a quem compete fazer a lei’ – **Ejus st interpretari legem cujus est condere.**

(...)

Em França existia o apelo, obrigado, ao legislador, para resolver as dúvidas ocorrentes na prática (*référé au législateur*), interrompido, para aquele fim, o andamento da causa. A lei de 1º de abril de 1837 aboliu a consulta forçada e restabeleceu a autonomia da magistratura no interpretar e aplicar o Direito. Prosseguiu a evolução no mesmo sentido, de dilatar dia a dia o campo da exegese doutrinal e restringir o da autêntica; esta ‘filha do absolutismo’ é hoje uma exceção, rara e antipática exceção, em todos os países cultos: assim declara a torrente unânime dos civilistas.

Justifica-se esse desprestígio crescente. Compõem-se mais de políticos do que de jurisconsultos as Câmaras de senadores e deputados; raramente os propósitos de justiça orientam as duas deliberações; quando se empenham em dar o sentido a um texto, não observam as regras de Hermenêutica, atendem antes a sugestões de interesse regional, ou pessoal. Os próprios hábitos do Poder Legislativo predispõem-no mais para atender a considerações gerais do que para buscar a verdade em sua essência. A política intervém em todos os atos e pensamentos dos parlamentares; (...)

O ideal do Direito, como de toda ciência, é a certeza, embora relativa; pois bem, a forma autêntica de exegese oferece um grave inconveniente – a sua constitucionalidade posta em dúvida por escritores de grande prestígio. Ela positivamente arranha o princípio de Montesquieu; ao Congresso incumbe fazer leis; ao aplicador (Executivo e Judiciário) – interpreta-las. A exegese autêntica transforma o legislador em juiz; aquele toma conhecimento de casos concretos e procura resolvê-los por meio de uma disposição geral.

Amplifica-se, deste modo, a autoridade da legislatura, num regime de freios e contrapesos; releva-se desamor pelo dogma da divisão dos poderes, pedra angular das instituições vigentes.” (destaques nossos)

Conquanto, seja por sua origem, seja pela instabilidade que pode criar, respeitáveis autores negam a existência das leis interpretativas no Direito Tributário⁶, com justo receio de que o instrumento sirva – quem sabe antevedendo casos como a Lei Complementar 118/05 – para usurpação das funções do

⁶ Roque Antônio Carrazza: “...no rigor dos princípios, não há leis interpretativas. A uma lei não é dado interpretar outra lei. A lei é o direito objetivo e inova inauguralmente a ordem jurídica. A função de interpretar leis é cometida a seus aplicadores, basicamente ao Poder Judiciário, que aplica as leis aos casos concretos submetidos à sua apreciação, definitivamente e com força institucional. Ravà, com toda razão, demonstra que o acolhimento das chamadas leis interpretativas cria um círculo vicioso, uma vez que elas também devem ser interpretadas. Isto fatalmente acabaria por acarretar uma série infinita de interpretações (...per cui potrebbe andare all’infinito)”. In *Princípios constitucionais tributários e competência tributária*. São Paulo. Revista dos Tribunais. 1986. p 117.

Poder Judiciário, onde o Poder Executivo, com a complacência do Poder Legislativo, impõe a sua vontade imperial, incompatível com o Estado Democrático de Direito.

Mas o instituto ainda tem voga no Ordenamento Jurídico Pátrio, conforme já se expressou o Supremo Tribunal Federal, contudo impondo-lhe severos limites:

“AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA DE CARÁTER INTERPRETATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS - A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA - PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE - CARÁTER RELATIVO - LEIS INTERPRETATIVAS E APLICAÇÃO RETROATIVA - REITERAÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA SOBRE MATÉRIA APRECIADA E REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - PLAUSIBILIDADE JURÍDICA - AUSÊNCIA DO "PERICULUM IN MORA" - INDEFERIMENTO DA CAUTELAR.

- É PLAUSÍVEL, EM FACE DO ORDENAMENTO CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, O RECONHECIMENTO DA ADMISSIBILIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS, QUE CONFIGURAM INSTRUMENTO JURIDICAMENTE IDÔNEO DE VEICULAÇÃO DA DENOMINADA INTERPRETAÇÃO AUTÊNTICA.

- AS LEIS INTERPRETATIVAS - DESDE QUE RECONHECIDA A SUA EXISTÊNCIA EM NOSSO SISTEMA DE DIREITO POSITIVO - NÃO TRADUZEM USURPAÇÃO DAS ATRIBUIÇÕES INSTITUCIONAIS DO JUDICIÁRIO E, EM CONSEQÜÊNCIA, NÃO OFENDEM O POSTULADO FUNDAMENTAL DA DIVISÃO FUNCIONAL DO PODER.

- MESMO AS LEIS INTERPRETATIVAS EXPÕEM-SE AO EXAME E A INTERPRETAÇÃO DOS JUIZES E TRIBUNAIS. NÃO SE REVELAM, ASSIM, ESPÉCIES NORMATIVAS IMUNES AO CONTROLE JURISDICIONAL.

- A QUESTÃO DA INTERPRETAÇÃO DE LEIS DE CONVERSÃO POR MEDIDA PROVISÓRIA EDITADA PELO PRESIDENTE DA REPÚBLICA.

- O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE "SOMENTE" CONDICIONA A ATIVIDADE JURÍDICA DO ESTADO NAS HIPÓTESES EXPRESSAMENTE PREVISTAS PELA CONSTITUIÇÃO, EM ORDEM A INIBIR A AÇÃO DO PODER PÚBLICO EVENTUALMENTE CONFIGURADORA DE RESTRIÇÃO GRAVOSA (A) AO 'STATUS LIBERTATIS' DA PESSOA (CF, ART. 5. XL), (B) AO 'STATUS SUBJECTIONAIS' DO CONTRIBUINTE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA (CF, ART. 150, III, 'A') E (C) A 'SEGURANÇA' JURÍDICA NO DOMÍNIO DAS RELAÇÕES SOCIAIS (CF, ART. 5., XXXVI).

- NA MEDIDA EM QUE A RETROPROJEÇÃO NORMATIVA DA LEI 'NÃO' GERE E 'NEM' PRODUZA OS GRAVAMES REFERIDOS, NADA IMPEDE QUE O ESTADO EDITE E PRESERVE ATOS NORMATIVOS COM EFEITO RETROATIVO.

- AS LEIS, EM FACE DO CARÁTER PROSPECTIVO DE QUE SE REVESTEM, DEVEM, 'ORDINARIAMENTE', DISPOR PARA O FUTURO. O SISTEMA JURÍDICO-CONSTITUCIONAL BRASILEIRO, CONTUDO, 'NÃO' ASSENTOU, COMO POSTU-

LADO ABSOLUTO, INCONDICIONAL E INDERROGÁVEL, O PRINCÍPIO DA IRRETROATIVIDADE.

- A QUESTÃO DA RETROATIVIDADE DAS LEIS INTERPRETATIVAS” (MC/ADIN 605, Relator Ministro Celso Mello, DJ 05.03.1993, destaques nossos)

É preciso sempre lembrar que uma lei interpretativa busca, pelo mesmo órgão que a proferiu, dirimir dúvidas, estancar obscuridades que estariam presentes no comando original interpretado. Caberá ao Poder Judiciário, sempre, verificar se a interpretação dada está adequada com o Sistema Jurídico em vigência.

Chamamos a atenção para o entendimento do Ministro Celso Mello quanto à necessária submissão do entendimento posto na lei interpretativa ao controle jurisdicional:

“No plano da divisão funcional do poder – e do sistema de ‘checks and balances’ consagrado pelo ordenamento constitucional brasileiro – incumbe ao Poder Judiciário a típica e preponderante função de, ao resolver as controvérsias, aplicar as leis, interpretando-as.

Isso não significa, porém, que a interpretação das leis constitua atribuição exclusiva dos juízes e tribunais, que não detém, no âmbito da comunidade estatal, o monopólio da definição do sentido e da extensão das normas legais, muito embora só a seus atos decisórios se reconheça – como atributo essencial da jurisdição que é – o caráter da definitividade, qualificador, na concreta resolução do litígio, do ‘final enforcing power’ que assumem as manifestações do Poder Judiciário.

(...)

O fenômeno jurídico das leis interpretativas, não obstante traduza uma anômala manifestação do órgão legislativo, não as torna imunes – e daí a sua perfeita adequação ao princípio da separação dos poderes, que supõe controles interorgânicos recíprocos – à apreciação de sua própria inteligibilidade e significado técnico-racional pelo Poder Judiciário.

Com isso, as leis veiculadoras de interpretação autêntica não se excluem da possibilidade de análise em sede jurisdicional, pois, constituindo normas jurídicas, expõem-se, como tais, ao domínio da atividade preponderantemente reservada aos órgãos do Poder Judiciário” (trechos do voto do Ministro Celso Mello, Relator da ADI nº 605)

Além da exposição acima, o Relator, ao refletir sobre o caráter retroativo das leis *interpretativas*, cita ensinamentos da própria Suprema Corte (RE nº 10.039/SP, Relator Min. Orosimbo Nonato) para explicitar que:

- jamais poderá retroagir para alcançar a coisa julgada, o ato jurídico perfeito e o direito adquirido;
- esta retroatividade é de mera aparência, pois se nada traz de novo, apenas buscar clarear o que continha na lei interpretada, seus efeitos se dão no mesmo espaço de vigência desta lei interpretada; se, ao contrário, contém este comando normativo novo uma inovação ao Sistema Jurídico, então, não estará clareando algo do passado, mas inovando no

Ordenamento, por isso, seus efeitos somente poderão estar valendo para o futuro.

O Ministro Carlos Velloso também deixou consignadas importantes lições:

“Não cumpre, no sistema constitucional brasileiro, ao Poder Legislativo, interpretar a lei; a interpretação é do Poder Judiciário.

Destarte, a lei classificada como interpretativa nada mais é do que uma norma que introduz, no mundo jurídico, direito objetivo; é, portanto, lei que inova.

A adoção, no Brasil, do figurino americano, com a primeira Constituição republicana de 1891, conferiu ao Judiciário o poder de interpretar a lei e de realizar a compatibilidade vertical das normas, tendo em vista o princípio da supremacia da Constituição.”

E o Ministro Sepúlveda Pertence:

“Não há invasão da área constitucional do Poder Judiciário, com a edição de lei que se pretenda interpretativa.

Para mim, no sistema brasileiro, lei interpretativa ou é inócua ou é lei nova.

Se é mera interpretação de lei preexistente e veicula – se isso é possível – a única interpretação admissível desta lei preexistente, a lei interpretativa vale exatamente o que valer a interpretação que traduz, isto é, nada vale, porque evidentemente, se é a única forma de interpretação, ou não, a afirmação, no caso concreto, continuará entregue ao Poder Judiciário.

Se, no entanto, a título de lei interpretativa, a segunda lei extrapola da interpretação, é lei nova, que altera a lei antiga, modificando-a ou adicionando-lhe normas inexistentes. E assim há que ser examinada.”

De tudo que vimos, quanto às denominadas *leis interpretativas*:

- São originárias de um tempo cujo poder absoluto cabia ao Poder Executivo, contudo, esta forma de interpretação ainda é de possível existência em nosso Ordenamento Jurídico, não havendo proibição que o Poder Público emane um texto legal com a intenção de ser interpretativo;
- A retroatividade da lei, aliás do próprio Direito, é procedimento excepcional, tem suas amarras no princípio constitucional da irretroatividade, direito fundamental, bem como nos valores fundantes do Texto Constitucional: República, Separação dos Poderes e Estado Democrático de Direito;
- O caráter retroativo de uma lei dita *interpretativa* se demonstra pelo seu *querer*, ou seja, se realmente o comando legal tiver como intenção clarear norma anterior, todo seu conteúdo normativo estará na norma interpretada, não se tratando de uma retroatividade propriamente dita, mas fazer valer o que já estaria descrito na origem;

- Mesmo nos casos de *leis interpretativas*, jamais estará ausente o Poder Judiciário de sua apreciação, verificando se aquela interpretação dada à lei de origem se compatibiliza com o Ordenamento Jurídico Pátrio.

Assentadas essas premissas, cumpre-nos analisar a Lei Complementar nº 118, de 09 de fevereiro de 2005, que trouxe uma série de alterações ao Código Tributário Nacional, dentre elas o segundo caso de mutação jurídica que será analisada no presente trabalho.

3.2. O art. 3º da Lei Complementar nº 118/05.

3.2.1. Considerações iniciais.

O dispositivo que mais tem causado discussões no âmago do Direito Tributário é o artigo 3º da mencionada LC nº 118/05, que assim prediz:

“Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.”

Visando a conferir retroatividade à citada norma, o art. 4º da LC nº 118/05 assim dispôs:

“Art. 4º. Esta Lei entra em vigor 120 (cento e vinte) dias após sua publicação, observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional.”

O art. 106, I do CTN, vale lembrar, sustenta que *“a lei aplica-se a ato ou fato pretérito em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados”*.

Após a edição da LC nº 118/05, a Fazenda Nacional chegou a sustentar que seria possível inclusive o ajuizamento de ações rescisórias contra decisões transitadas em julgado que contrariassem o dispositivo “interpretativo” do CTN trazido pelo novel diploma.

Para melhor compreensão da questão, no entanto, vale relembrar a origem da controvérsia que ensejou a edição do aludido art. 3º da LC nº 118/05.

3.2.2. O posicionamento jurisprudencial do STJ e a invalidade do art. 3º da LC nº 118/05.

Para fins de contagem do prazo prescricional para que o contribuinte afores ação de restituição/compensação de tributo indevidamente pago sujeito a lançamento por homologação, deve-se observar o disposto nos artigos 165, I, 168, I, 150, §4º e 173, todos do Código Tributário Nacional. Destes, damos transcrito a seguir o art. 168, I:

“Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

*I – nas hipóteses dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário;
(...)”*

Como se vê, o art. 168 do CTN estabelece que o direito de pleitear a restituição dos tributos extingue-se com o prazo de 05 anos contados:

- (a) da data da extinção do crédito tributário, quando o erro de fato/de direito tenha acarretado pagamento a maior por parte do sujeito passivo;
- (b) da data em que se tornar definitiva a decisão administrativa ou que transitar em julgado decisão judicial que tenha anulado, reformado, revogado ou rescindido o auto de infração/decisão condenatória.

A questão atinente à data da extinção do crédito tributário, mormente no que se refere aos tributos lançados por homologação, suscitou profundas dissensões doutrinárias que, contudo, se encontravam pacificadas há quase uma década pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Quando o art. 168 do CTN prescreve que o prazo para propositura da ação de repetição do indébito se expira em 05 anos contados da extinção do crédito tributário, somos remetidos ao art. 156 do CTN, que em seus incisos I e VII prevê a extinção do crédito tributário nas hipóteses que ora nos interessam. É ver:

“Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I – o pagamento;

VII – o pagamento antecipado e a homologação do pagamento, nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.”

Nos tributos lançados de ofício (IPTU, v.g.), o pagamento extingui o crédito tributário, nos termos do art. 156, I CTN. Assim, nesses casos, é a partir do pagamento que começa a correr o prazo para propositura da ação de repetição de indébito.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (98% dos tributos hoje em dia), a extinção do crédito tributário se dará com o pagamento antecipado e a homologação do pagamento, nos termos do art. 156, VII do CTN.

Nessa segunda hipótese, parte da doutrina entendia que a extinção do crédito tributário se dava com o pagamento. Ou seja: efetuado o pagamento, extingui-se o crédito e passava a correr o prazo para a repetição do indébito, se fosse o caso.

Outra parte da doutrina sustentava entendimento diverso, no sentido de que a extinção somente se daria com a homologação do pagamento, expressa ou tácita. É dizer: ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento, a extinção do crédito tributário somente ocorreria após o prazo de 05 anos previsto no art. 150, §4º do CTN.

E este foi o caminho seguido pelo Superior Tribunal de Justiça, depois de anos de discussão, pacificando a matéria, inclusive quando o caso é

de inconstitucionalidade posteriormente declarada da lei que fundamentou o lançamento ou obrigou o pagamento espontâneo:

“(...) Dessarte, na hipótese em exame, deve prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma, que fixou o prazo prescricional quinquenal a partir da homologação tácita ou expressa do lançamento.

Registre-se que, in casu, ocorreu a prescrição, em parte, uma vez que a demanda foi ajuizada em 30/10/2001 e os créditos objeto do pedido de compensação datam setembro de 1991 a julho de 1994.

Embargos de divergência providos em parte.” (STJ, 1ª Seção, EREsp nº 497.466/RS, Relator Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 04.04.2005, p. 161)

Pois bem, a Lei Complementar 118/05, a pretexto de *interpretar* os dispositivos acima mencionados, mesmo após quase 40 anos de vigência do Código Tributário Nacional e entendimento consolidado no Poder Judiciário, em seu art. 3º determinou que, para os efeitos do art. 168, I do CTN, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se o início da contagem do prazo prescricional não mais o prazo previsto no §4º do art. 150 do CTN e sim a data do pagamento a maior que se pretende restituir. Ora, o fato da lei se declarar interpretativa, numa clara intenção de desprezar a pacificação do Poder Judiciário quanto à matéria, não significa que tenha tal natureza ou que deva prevalecer sobre o entendimento do Poder que detém o controle jurisdicional, muito pelo contrário. A Lei Complementar 118/05 – que entrou em vigor em 09 de junho de 2005 – não pode passar por cima do entendimento consolidado do Poder Judiciário, sob pena de ferimento da separação de poderes (art. 2º, CR/88). Portanto, ainda que o artigo 3º da Lei 118/05 tenha conteúdo de *lei interpretativa*, não pode retroagir sobre uma situação já consolidada, onde o Tribunal responsável pela interpretação de legislação federal já deu seu posicionamento final.

Trata-se de interpretação dada pelo Poder Judiciário, no âmbito de sua competência jurisdicional, na qual o Poder Executivo não pode interferir, sob pena de usurpar a competência atribuída constitucionalmente ao Poder Judiciário (no caso, ao Superior Tribunal de Justiça), abrindo perigoso precedente para, quando os demais Poderes da República entenderem que o Judiciário não caminha no sentido que desejavam, promulgarem nova lei, dando a interpretação que lhes aprouver. Pelo argumento *ex-absurdo* teríamos a seguinte situação: mediante leis interpretativas o Legislativo, a serviço do Executivo (maiorias parlamentares), anularia as interpretações judiciais sem necessidade de ações rescisórias do julgado, quando e se admitida a tese da retroação, e encabrestaria o Poder Judiciário (*pro futuro*), na medida em que fossem consideradas (leis novas). Isto posto, seja pelo princípio da irretroatividade (para os casos de coisa julgada), seja pelos valores fundantes do Texto Constitucional (*República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito* – art. 1, CR/88) e a bem da convivência harmoniosa e independente dos poderes (art. 2º) não há como dar aplicação retroativa ao artigo 3º da Lei Complementar 118/05, conforme deseja o artigo 4º do mesmo diploma legal, sob pena de enterrar a função jurisdicional e pacificadora do Superior Tribunal de Justiça. Diante do acima exposto, se dúvidas ainda pairam quanto a validade do art. 3º LC 118/05, que interfere diretamente no Poder Judiciário, não há qualquer possibilidade – no mínimo – de sua aplicação retroativa, permanecendo inalterado

o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, já transcrito. Quanto à aplicação futura do referido artigo 3º, a partir da vigência da Lei Complementar 118/2005, algumas reflexões ainda são necessárias, especialmente para verificação se há, no dispositivo legal, algum conteúdo normativo a ser imposto como regra nova.

A Lei Complementar 118/05 não revogou, expressa ou tacitamente, qualquer dispositivo acima citado. Permanecendo intacta tal redação, a seguir o que consta da mencionada LC 118/05 (*Art. 3º. Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o §1º do art. 150 da referida Lei.*), fica o questionamento: está dizendo a Lei Complementar 118/2005 que o crédito tributário se extingue com o pagamento? Então alterado está o parágrafo quarto do artigo 150 do mesmo Código Tributário?

A Lei Complementar em análise, por alguns de seus dispositivos, inova a ordem jurídica: altera artigos contidos no Código Tributário Nacional, inclui novos (como os arts. 185-A e 191-A), contudo, especificamente seu artigo 3º é vazia de normatividade, sendo que tentou apenas interpretar dispositivos já contidos no CTN e não revogados. Nem se olvide que a doutrina vê, com péssimos olhos, todo o Capítulo do CTN que cuida da interpretação e integração da legislação tributária, por ser excessivo ou redundante, além de autoritário e desnecessário.

É evidente que o artigo 3º da Lei Complementar 118/2005 não tem nenhum comando normativo, estando este comando nos dispositivos pré-existentes e não revogados, que tenta interpretar (e faz mal tal interpretação, inclusive passando por cima da atividade jurisdicional, pois a matéria já se encontrava pacificada pelo Superior Tribunal de Justiça).

Diante do exposto, podemos concluir que o artigo 3º da LC nº 118 tem nítido caráter interpretativo, pois nele não encontramos nenhum conteúdo normativo, se reportando ao conteúdo da lei que desejava interpretar (art. 168, I do CTN).

Portanto, face à reserva jurisdicional ditada pela Carta Magna, a interpretação dada pelo artigo 3º da Lei Complementar 118 ao artigo 168, I do CTN deve, necessariamente, ser submetida ao crivo do Poder Judiciário. Contudo, este mesmo Judiciário já decidiu a matéria, após anos e anos de discussões acaloradas, significando que a interpretação dada pela Lei Complementar 118/2005 não é a acolhida pela última instância capaz de dar o real alcance dos dispositivos de lei federal: o Superior Tribunal de Justiça.

Neste sentido, não vale de forma retroativa a regra do artigo 3º, sendo inconstitucional o artigo 4º, ambos da Lei Complementar 118/2005, pois clara seria a tentativa de usurpar a jurisdição do Poder Judiciário, que já havia decidido o alcance do art. 168, I do CTN. E nem vale para os casos em andamento ou futuros, o mesmo artigo 3º, pois não inova a ordem jurídica, nada traz de novidade capaz de modificar o que o Judiciário já colocou uma “pá-de-cal”. Se o referido artigo 3º é vazio de normatividade e a interpretação que dita não tem prevalência no Judiciário, não pode valer quanto ao passado, o presente e o futuro.

Fica, por fim, o lamento de que os Poderes Executivo e Legislativo utilizaram-se de instrumento que poderia ser útil em leis recentemente publicadas e que necessitassem de esclarecimento do real alcance que desejavam; deturpam o conceito de *lei interpretativa*, fazendo ruir as estruturas da República e do Estado Democrático de Direito, valores tão caros e conquistados a duras penas por nosso país.

Não obstante, tendo em vista que o Superior Tribunal de Justiça já se manifestou expressamente acerca do âmbito de validade do art. 3º da LC nº 118/05, cumpre-nos analisar – com algum vagar – o conteúdo do acórdão (prolatado pela Primeira Seção daquele Sodalício) e as premissas por ele assentadas.

3.2.3. A decisão do STJ nos autos dos Embargos de Divergência no Recurso Especial nº 327.043/DF.

O Superior Tribunal de Justiça, pela sua Primeira Seção, julgou, nos autos dos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 327.043/DF, ilegítima a retroatividade que o art. 4º da LC nº 118/05 pretendeu conferir ao art. 3º do citado diploma legal. Sustentaram os Ministros do STJ que a norma dita interpretativa, em verdade, trazia verdadeira inovação ao ordenamento jurídico, razão pela qual não poderia produzir efeitos pretéritos, mas tão-somente prospectivos. Entretanto, ao cabo das discussões, o STJ assentou que a redução do prazo prescricional para ajuizamento da ação de repetição/compensação de indébito, preconizada pelo art. 3º da LC nº 118/05, passaria a valer para as ações ajuizadas após o início da vigência da LC nº 118, a saber, 09 de junho de 2005. Confira-se, para tanto, a seguinte decisão, que clarifica o entendimento uniformizado naquela Corte, baseada no acórdão prolatado no citado REsp nº 327.043/DF:

“RECURSO ESPECIAL. RESTITUIÇÃO/COMPENSAÇÃO. TRIBUTO DECLARADO INCONSTITUCIONAL PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. NÃO-APLICAÇÃO DO ART. 3º DA LC N. 108/2005 ÀS AÇÕES AJUIZADAS ANTERIORMENTE AO INÍCIO DA VIGÊNCIA DA MENCIONADA LEI COMPLEMENTAR. ENTENDIMENTO DA COLETA PRIMEIRA SEÇÃO.

No entender deste Relator, nas hipóteses de restituição ou compensação de tributos declarados inconstitucionais pelo Excelso Supremo Tribunal Federal, o termo a quo do prazo prescricional é a data do trânsito em julgado da declaração de inconstitucionalidade, em controle concentrado de constitucionalidade, ou a publicação da Resolução do Senado Federal, caso a declaração de inconstitucionalidade tenha-se dado em controle difuso de constitucionalidade (veja-se, a esse respeito, o REsp 534.986/SC, Relator p/acórdão este Magistrado, DJ 15.3.2004, entre outros).

A egrégia Primeira Seção deste colendo Superior Tribunal de Justiça, porém, na assentada de 24 de março de 2004, houve por bem afastar, por maioria, a tese acima esposada, para adotar o entendimento segundo o qual, para as hipóteses de devolução de tributos sujeitos à homologação declarados inconstitucionais pelo

Supremo Tribunal Federal, a prescrição do direito de pleitear a restituição se dá após expirado o prazo de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita (EREsp 435.835/SC, Rel. p/acórdão Min. José Delgado – cf. Informativo de Jurisprudência do STJ 203, de 22 a 26 de março de 2004).

Saliente-se, outrossim, que é inaplicável à espécie a previsão do artigo 3º da Lei Complementar n. 118, de 9 de fevereiro de 2005, uma vez que a doutra Seção de Direito Público deste Sodalício, na sessão de 27.4.2005, sedimentou o posicionamento segundo o qual o mencionado dispositivo legal se aplica apenas às ações ajuizadas posteriormente ao prazo de cento e vinte dias (vacatio legis) da publicação da referida Lei Complementar (EREsp 327.043/DF, Rel. Min. João Otávio de Noronha).

Dessarte, na hipótese em exame, em que a ação foi ajuizada anteriormente ao início da vigência da LC nº 118/2005, aplica-se o prazo prescricional de cinco anos, contados do fato gerador, acrescidos de mais cinco anos, a partir da homologação tácita. Como os créditos a serem compensados datam de julho de 1990 a dezembro de 1994, in casu ocorreu a prescrição em parte, pois a ação foi ajuizada em 31.08.2000.

Recurso especial provido em parte, para afastar a prescrição dos créditos anteriores aos dez anos do ajuizamento da ação.” (STJ, 2ª Turma, REsp nº 733.703/SP, Rel. Ministro FRANCIULLI NETTO, DJ 05.09.2005, p. 387)

Ora, ao determinar que o art. 3º da LC nº 118/05 se aplica às demandas ajuizadas após o início de sua vigência, o STJ conferiu ao dispositivo efeitos retroativos.

Isso porque uma eventual repetitória ajuizada em 10 de junho de 2005, por exemplo, refere-se a fatos geradores e pagamentos ocorridos anteriormente ao início da vigência da aludida lei (e, decerto, a fatos anteriores à própria edição dalei).

Há possibilidade de revisão do entendimento do STJ, para que, ainda que se tenha por válida a malsinada norma “interpretativa”, ela somente seja aplicada para os fatos ocorridos posteriormente ao início de sua vigência. Ou seja: o prazo prescricional de 05 anos para ajuizamento de ação de repetição/compensação do indébito somente se aplicaria às ações que tivessem por objeto pagamentos realizados a partir de 09 de junho de 2005. A se entender contrariamente, estar-se-á conferindo eficácia retroativa a dispositivo de lei tributária, o que é expressamente vedado pela Constituição da República e pelo próprio Código Tributário Nacional. Eis aí outra mutação necessária, a interpretação deve mudar e logo, antes que surjam os casos práticos.

4. A Cofins dos profissionais liberais.

4.1. Intróito.

O último caso de mutação jurídica que nos toca gizar é o da CO-FINS exigida das sociedades de prestação de serviços profissionais.

Surgiu, nos meios jurídicos, a tese de que a isenção dada aos profissionais liberais por uma lei complementar – sem precisar dela – só poderia ser tirada por outra lei complementar. Criou-se com isso uma expectativa errônea de Direito encampada pelo STJ.

O processo legislativo da Constituição adotou a figura da lei complementar dela própria. Na esteira de Seabra Fagundes é preciso vê-la pelo lado formal e material. É lei de *quorum* qualificado (metade mais um dos membros do Congresso bicameral brasileiro). A importância do *quorum* é validada pelo rol de matérias que podem ser objeto de lei complementar. É dizer, o Constituinte predeterminedou os objetos da lei complementar, não cabendo ao legislador eleger a seu bel prazer que matérias deve tanger por este ou aquele tipo de lei. No entanto, o STJ chegou a sumular decisão em que declara que uma isenção posta por lei complementar somente pode ser revogada por outra lei complementar. Em que pese o imenso apreço que rendo ao STJ, não posso concordar com a súmula referida. Em homenagem aos seus doutos Ministros, passo a justificar o meu ponto de vista, ciente de que como profissional liberal, serei prejudicado por uma provável decisão do Pleno do STF, em sentido contrário aos meus interesses, como contribuinte. Côncio de meus deveres de jurista, suportarei os efeitos da decisão contrária. O Direito é o meu senhor. É uma mutação que, se ocorrer, honrará a dogmática jurídica, alteando-a. Ao propósito, há voto neste sentido do Ministro Sepúlveda Pertence. A questão está em reexame na Suprema Corte e sugere que as competências dos dois tribunais venham a ser melhormente trabalhadas e redefinidas. É que ao STF cabe dar **estabilidade à Constituição**, revelando o sentido de seus preceitos e ao STJ compete dar **estabilidade ao Direito Federal** (o Tribunal da Federação). Presentemente, estamos a ver uma certa indefinição competencial entre as duas Cortes Superiores, com freqüentes entrechoques que desservem ao princípio da segurança jurídica. Passo a demonstrar minha posição sobre a lei complementar, semelhante à do Min. Sepúlveda Pertence.

4.2. As leis complementares da Constituição.

O art. 59 da Constituição Federal prescreve:

“Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à Constituição;

II – leis complementares;

III – leis ordinárias;

IV – leis delegadas;

V – medidas provisórias;

VI – decretos legislativos;

VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

E o art. 69 averba:

“Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”

Inferre-se que a lei complementar faz parte do processo legislativo da Constituição.

Nunes Leal, antes da Carta de 1967 e, por suposto, antes da Constituição de 1988, observara que nada distinguia uma lei complementar de outra, ordinária. Eram chamadas de complementares aquelas que tangiam instituições e regulavam os pontos sensíveis do ordenamento jurídico.

Agora a situação é outra. As leis complementares, inclusive as tributárias, são entes legislativos reconhecíveis formal e materialmente (forma e fundo), senão vejamos:

A) sob o ponto de vista formal, lei complementar da Constituição é aquela votada por maioria absoluta (*quorum* de votação de metade mais um dos membros do Congresso Nacional), a teor do art. 69 da CF;

B) sob o ponto de vista material, a lei complementar é a que tem por objetivo (conteúdo) a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.

4.3. As leis complementares tributárias.

Em matéria tributária, a Constituição de 1988 assinala para a lei complementar os seguintes papéis:

- I – emitir normas gerais de Direito Tributário;
- II – dirimir conflitos de competência;
- III – regular limitações ao poder de tributar;
- IV – fazer atuar certos ditames constitucionais.

Os três primeiros são *genéricos*. O quarto é *tópico*. Caso por caso, a Constituição determina a utilização da lei complementar. Podemos dizer, noutras palavras, que a utilização da lei complementar não é decidida pelo *Poder Legislativo*. Ao contrário, a sua utilização é predeterminada pela Constituição. As matérias sob reserva de lei complementar são aquelas expressamente previstas pelo constituinte (âmbito de validade material, predeterminado constitucionalmente).

O assunto convoca necessariamente alguma explicação sobre a ordem jurídica dos Estados federativos. Em que pesem as particularidades dos vários Estados federais existentes, um fundamento é intrinsecamente comum a todos eles: a *existência*, ou melhor, a *coexistência de ordens jurídicas parciais* sob a égide da Constituição.

No Brasil, *v.g.*, existem três ordens jurídicas parciais que, subordinadas pela ordem jurídica constitucional formam a ordem jurídica nacional. As ordens jurídicas parciais são: (a) a federal, (b) a estadual e (c) a municipal, pois tanto a União, como os estados e os municípios possuem autogoverno e produzem *normas* jurídicas. Juntas, estas ordens jurídicas formam a *ordem jurídica total*, sob o império da Constituição, fundamento do *Estado* e do *Direito*. A lei complementar é *nacional* e, pois, subordina as ordens jurídicas parciais. (O Distrito Federal é estado e município a um só tempo).

4.4. O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico – O âmbito de validade das leis em geral – Enlace com a teoria do federalis-

mo.

Para bem precisar a noção em exame, de resto fundamental, é preciso atentar para o estudo dos âmbitos de validade das leis teorizado por Kelsen e entre nós por Pontes de Miranda, Miguel Reale e José Souto Maior Borges, sem olvidar Lourival Vilanova, os dois últimos da Universidade Federal de Pernambuco, autores que nos inspiram e com os quais mantemos irrisórias divergências terminológicas ou analíticas.

A lei, toda lei, necessariamente exige um emissor, uma mensagem e um receptor (ou destinatário), porque a função maior da lei consiste em planificar comportamentos humanos e sociais. Todavia, não basta dizer isto. As leis possuem âmbitos de validade e são quatro: o material, o pessoal, o espacial e o temporal:

- A) o âmbito de validade material diz respeito ao seu conteúdo, ou seja, diz respeito à norma que ela encerra. A lei é continente, a norma é conteúdo. Cada norma tem um conteúdo material preciso e, pois, limitado. Daí as classificações de normas pelo objeto: competenciais, organizatórias, técnicas ou processuais, de dever, sancionatórias etc.;
- B) o âmbito de validade pessoal diz respeito aos destinatários da norma, ou seja, às classes de pessoas a quem se dirige a lei, com exclusão de todas as demais classes;
- C) o âmbito de validade espacial encerra o espaço político onde a lei tem vigência e eficácia, onde produz efeitos, daí as noções de territorialidade e extraterritorialidade das leis;
- D) o âmbito de validade temporal liga-se ao tempo de aplicação da lei, daí as questões de Direito intertemporal.

Agora o enlace.

Kelsen e os bons teóricos do federalismo costumam distinguir, utilizando-se do âmbito de validade espacial das leis, as que são válidas em todo o território do Estado federal (normas centrais) das que são válidas apenas para determinadas partes desse mesmo território (normas parciais). Preferimos falar em ordem jurídica federal ao invés de central. No Brasil, v.g., “centrais” seriam as leis emitidas pelo Legislativo federal. Em verdade, as leis federais vigem e valem em todo o território nacional. Parciais seriam as leis emitidas pelos Legislativos estaduais e municipais. Vigem e valem, respectivamente, nos territórios pertencentes aos diversos Estados-Membros da Federação e nos territórios dos seus municípios. Preferimos falar em ordens jurídicas estaduais e municipais. Para nós, então, a reunião dessas três ordens parciais (a federal, a estadual e a municipal) forma a ordem jurídica total (nacional) sob a ordem jurídica constitucional, fundamento de validez de todas elas. A propósito, Misabel de Abreu Machado Derzi⁷ preleciona quanto aos arquétipos federais:

“Já afirmamos, com Reale, que a todo poder social corresponde uma ordem jurídica, sendo a ordenação pelo direito a forma de organização da coerção social. Por conseguinte, com a descentralização política própria do Estado federal se dá, necessariamente, uma descentralização jurídica.

⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro e DERZI, Misabel Abreu Machado. *O IPTU*. São Paulo, Saraiva, 1982, pp. 9-10.

O enfoque estritamente jurídico da questão leva-nos a constatar o inverso. À descentralização jurídica corresponderá a política, já que o poder estatal, sob tal ângulo, é mera validade e eficácia da ordem jurídica.”

O emissor da lei complementar é o Congresso Nacional, que também edita as leis ordinárias federais. Vimos por outro lado que a lei complementar é votada por maioria absoluta (metade mais um dos membros do Congresso Nacional), o que fornece o critério formal de seu reconhecimento como ente legislativo autônomo. Vimos, ainda, os seus objetos materiais, isto é, os assuntos que cabem à lei complementar tributária. Inobstante, tais clareamentos nada adiantam sobre o lugar da lei complementar no interior das ordens jurídicas que integram o Estado federal. A lei complementar é lei federal, é lei da ordem jurídica parcial da União? Ou, ao revés, é lei que integra o próprio ordenamento constitucional, não no sentido de ser da Constituição, mas no sentido de ser o instrumento que diz como devem ser certas determinações constitucionais?

A resposta, por certo, é difícil. Contudo, a reunião de certos conceitos e intuições talvez nos permita bem compreender a dinâmica, antes que a estática da lei complementar no sistema jurídico da Constituição brasileira.

Em primeiro lugar, o órgão de emissão da lei complementar é o mesmo que emite a lei federal ordinária, e seu âmbito de validade espacial é igual ao âmbito da lei federal. Por aí, as leis complementares da Constituição são idênticas às leis federais ordinárias.

O âmbito de validade espacial da lei complementar é intratável. Ela tem que vigor e valer em todo o território nacional sob pena de se não realizar em seus objetivos. A coincidência com o âmbito de validade espacial da lei federal é fatal e irredutível. Quanto ao órgão legislativo de sua emissão, só pode ser mesmo o Congresso Nacional, vez que, terminada a Constituição, a Assembleia Nacional Constituinte extinguiu-se. É preciso, porém, estabelecer quanto ao tema um “escolástico distingue”. É que o Congresso Nacional, ao lado das suas funções normais de órgão legislativo da União Federal (ordem jurídica parcial), outras exerce que não são do exclusivo interesse desta. É o caso, por exemplo, das emendas à Constituição, que são feitas pelo Congresso Nacional em prol da Nação, alterando a própria ordem constitucional. O mesmo se pode dizer da lei complementar, que, ao nosso ver, é lei nacional de observância obrigatória pelas ordens parciais, embora reconheçamos que, ao lume da teorização kelseniana, a assertiva não possui fundamento incontestável, pois nacional é também a lei federal, aos fundamentos de que são os mesmos: (a) o órgão de emissão e (b) o âmbito de validade espacial (de ambas as leis), diferentes somente no *quorum* de votação (requisito de forma) e no conteúdo (requisito de fundo). A crítica, forçoso é reconhecer, procede. No entanto, estamos alcunhando de *nacional* a lei complementar com o único intuito de apartá-la da legislação federal ordinária pelo *quorum* (forma) e em razões de seus conteúdos (fundo), os quais, veremos, são sempre fins queridos pelo legislador constituinte, em continuação da própria Lei Maior, através de determinações expressas do texto constitucional. Certo, certíssimo. A lei complementar é utilizada, agora sim, em matéria tributária, para fins de complementação e atuação constitucional.

- A) Serve para complementar dispositivos constitucionais de eficácia limitada, na terminologia de José Afonso da Silva;
- B) Serve ainda para conter dispositivos constitucionais de eficácia contida (ou contível);
- C) Serve 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.

O seu âmbito de validade espacial, o seu conteúdo, está sempre ligado ao desenvolvimento e à integração do texto constitucional. Noutras palavras, a lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição). Por isso mesmo, por estar ligada à expansão do texto constitucional, a lei complementar se diferencia da lei ordinária federal, que, embora possua também âmbito de validade espacial nacional, cuida só de matérias de interesse ordinário da União Federal, cuja ordem jurídica é parcial, tanto quanto são parciais as ordens jurídicas dos Estados-Membros e dos Municípios. A lei complementar é, por excelência, um instrumento constitucional utilizado para integrar e fazer atuar a própria Constituição. Sendo tal, a lei complementar jamais pode delegar matéria que lhe pertine, por determinação constitucional; tornaria flexível a nossa Constituição.

4.5. A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a Constituição Federal e as leis ordinárias.

A lei complementar na forma e no conteúdo só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade se faz em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matéria reservada às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal, provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria da competência da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade incorre em queda de *status*, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual “nenhuma nulidade, sem prejuízo”, por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão legislativo emissor da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar da matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.

É oportuno compreender porque as coisas se passam assim, com um pouco mais de profundidade, com esforço na Teoria Geral do Direito. Todo sistema jurídico abriga determinadas técnicas de reconhecimento de suas leis e de suas normas. Sim, porque leis e normas são coisas distintas, assunto que retomaremos mais à frente aproveitando os escólios de Souto Maior Borges. Por ora, aprofundando a teoria dos âmbitos de validade, basta dizer que as leis são como fios por onde correm as energias normativas, isto é, as normas. No caso da lei complementar, há requisitos de forma quanto à sua edição e requisitos de fundo quanto ao seu conteúdo, isto é, quanto ao que pode conter em termos normativos. Os conteúdos são predeterminados na Constituição. Tais requisitos formam a técnica de reconhecimento das leis complementares tributárias no sistema jurídico brasileiro.

Logicamente, o teste de validade formal só é possível ao pressuposto de que a lei existe. A existência da lei é um *prius* em relação à sua validade formal. E a questão da vigência somente pode ser conferida ao suposto de que a lei é formalmente válida, porque se for inválida não pode vigor com validade. Vigerá, mas não valerá.

No plano da norma, isto é, no plano de consideração do “dentro” ou do conteúdo da lei, de sua normatividade, importa primeiramente (a) verificar se o que prescreve possui validade material ou, noutra giro, se está de acordo com o sistema normativo como um todo e com os fundamentos materiais de validade por ele fornecidos. Os conteúdos da lei complementar, vimos, são autorizados pela CF; (b) depois importa verificar a sua eficácia, que é a capacidade de produzir os efeitos jurídicos que lhe são próprios. Norma eficaz é a que tem validade material e que veio a lume através de lei válida formalmente já em vigor.

Poderá, outrossim, ter validade material, mas não ter validade formal. Não valerá, salvo se adaptável. Vejamos uns exemplos. Voltando à lei que, votada como complementar, trata de objeto reservado à lei ordinária federal, temos que ocorre o fenômeno da adaptação: o sistema adapta a pretensa lei complementar à função que lhe determinou o ordenamento *ratione materiae*. No caso de lei complementar regulando matéria de lei ordinária estadual ou municipal, ocorre o fenômeno da rejeição. O sistema jurídico rejeita a norma, vedando o seu ingresso no ordenamento para evitar a invasão das competências fixadas na CF. O mesmo ocorrerá se a lei ordinária federal cuidar de matéria reservada à lei complementar. Já o fenômeno da recepção ocorre quando o sistema reconhece a existência da lei, sua validade formal, sua validade material e, portanto, se vigente, a sua eficácia. As técnicas de reconhecimento, portanto, uma vez utilizadas, levam à adaptação, à rejeição ou à recepção das normas do sistema.

4.6. Como operam as leis complementares em matéria tributária.

Embora já saibamos que as leis complementares, em tema de tributação, têm por objetos materiais: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais, é oportuniíssimo vislumbrar *como operam as leis complementares* dentro do sistema (interconexão normativa).

Pois bem, as leis complementares *atuam diretamente* ou *complementam dispositivos constitucionais de eficácia contida* (balizando-lhes o alcance), ou, ainda, integram dispositivos constitucionais de eficácia limitada (conferindo-lhes normatividade plena).

Cuidemos de exemplos:

A) lei complementar integrando dispositivo constitucional de eficácia limitada, necessitado de agregação normativa para poder ser aplicado por não ser bastante-em-si, como diria Pontes de Miranda.

Art. 150, VI, “c”, da CF:

“... é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos

Municípios:

(...)

VI – instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)"

Sem lei, que só pode ser a complementar, a teor do art. 146, II, da CF, a imunidade sob cogitação é inaplicável à falta dos requisitos necessários à fruição desta (*not self-executing*);

B) lei complementar contendo dispositivo constitucional de eficácia contível e aplicável de imediato, sem peias.

Art. 155, § 2º, X, "a" (sobre o ICMS):

"§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

(...)"

Esta redação é anterior à Emenda Constitucional nº 42/2003. Hoje o exemplo só tem valor didático. Outra é a redação. Confira-se:

"§ 2º. O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003);

(...)"

Hoje já não existem produtos semi-elaborados, todos são imunes, e, ademais, os exportadores possuem o direito de se creditarem do ICMS pago nas operações anteriores.

Até e enquanto não sobreveio lei complementar ou convênio com a *lista dos semi-elaborados* excluíveis da regra de imunidade (limitação ao poder de tributar), todos os produtos industrializados, inclusive os semi-elaborados, foram *imunes* quando remetidos ao exterior. A lei complementar no caso teve por função comprimir a licença constitucional ampla e auto-aplicável (*self-executing*). Presentemente a questão não existe. A Lei Complementar nº 87/96 isentou exportações que, não imunes, eram tributadas pelos estados (isenção heterônoma). Esta amplitude foi adotada pela Emenda Constitucional nº 42/2003 que, alterando a redação da letra "a" do inciso X do § 2º do art. 155 da Constituição Federal determinou que a regra da imunidade deveria ser

aplicada sobre quaisquer operações que destinem ao exterior mercadorias ou serviços que estejam no campo de incidência do ICMS.

C) lei complementar com função de fazer atuar diretamente dispositivo constitucional.

*“Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
(...)”*

Nesse caso, a Constituição atribuiu à lei complementar a função direta de instituir tributo em favor da União (ordem parcial), presentes os motivos previstos no próprio texto constitucional (incisos I e II do art. 148). A mesma função desempenharão as leis complementares que tenham por objeto dirimir conflitos de competência entre as pessoas políticas em matéria tributária. Elas atuarão para diretamente resolver turbulências no *discrímen* das competências na hipótese de ocorrerem.

Bem examinadas as coisas, as leis complementares funcionam como manifestações de expansão da própria Constituição, daí o adjetivo complementar (da Constituição).

José Souto Maior Borges⁸ com percuciente visão científica, classifica as leis complementares em duas espécies. Para ele, as leis complementares: (a) fundamentam a validade de outros atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos, convênios); ou (b) não fundamentam outros atos normativos, atuando diretamente.

E explica a sua sistematização, a qual não confronta a que acabamos de expor, senão que a completa analiticamente. Por oportuno, Souto Maior trabalha em cima da Constituição de 1967, o que não prejudica a teorização.

“O direito regula a sua própria criação, enquanto uma norma jurídica pode determinar a forma pela qual outra norma jurídica é criada, assim como, em certa medida, o conteúdo desta última. Regular a sua própria criação, de modo que uma norma apenas determine o processo mediante o qual outra norma é produzida ou também, em medida variável, o conteúdo da norma a ser produzida, é assim uma particularidade do direito. A validade de uma norma jurídica depende portanto de seu relacionamento com normas superiores processuais, reguladoras da atuação do órgão, e as normas superiores materiais, determinantes, até certo ponto, do conteúdo possível da norma a ser editada. A norma jurídica é válida então porque foi criada na forma estabelecida por outra norma que funciona como o seu fundamento ou razão de validade. Dado o caráter dinâmico do direito, uma norma jurídica somente é válida na medida em que é produzida pelo modo determinado por uma outra norma que representa o seu fundamento imediato de validade. Para Kelsen, a relação entre a norma que

⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.

regula a produção de outra e a norma assim regularmente produzida por ser figurada por uma imagem espacial de supra-infra-ordenação. Trata-se pois de um mero recurso a imagens espaciais, figuras de linguagem de índole especial. A norma determinante da criação de outra é superior a esta; a criação de acordo com a primeira, lhe é, ao contrário, inferior. A criação de uma norma – a de grau mais baixo – é determinada por outra – a de grau superior – cuja criação é, por sua vez, determinada por outra norma de grau mais alto. Outro valor e outra significação não tem o problema de hierarquização dos diferentes níveis de normas. O ordenamento jurídico, para atualizarmos a ‘imagem espacial’ de Kelsen, não está constituído por um sistema de normas coordenadas entre si, que encontrassem umas ao lado das outras.

Para Kelsen, mesmo quando a norma de grau superior determina apenas o órgão que deve criar a norma de grau inferior (e não o seu conteúdo), ou seja, quando autoriza esse órgão a determinar, de acordo com seu próprio critério, o processo de criação da norma inferior, a norma superior é ‘aplicada’ na criação da norma inferior. E, para ele, a norma superior tem que determinar quando menos o órgão incumbido da criação da norma inferior⁹.

Podemos então denominar fundamento de validade de uma norma à norma reguladora de sua criação¹⁰.

(...)

A doutrina brasileira, consoante exposto, vislumbra indistintamente uma função de intermediação ou intercalar da lei complementar, decorrente da sua inserção formal, na enunciação dos atos normativos do art. 46 da Constituição, entre as emendas constitucionais e as leis ordinárias. Tal entretanto nem sempre ocorre, como o demonstra uma análise jurídica mais detida. Essa análise revelará dois grupos básicos de leis complementares: 1º) leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e 2º) leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos. Não parece viável, fora dessa perspectiva, uma classificação das leis complementares.”

Conquanto a integração das leis constitucionais possa ser feita por leis ordinárias, plebiscitos, referendos etc., dependendo do querer do legislador máximo, como bem observado por José Afonso da Silva, entre nós o constituinte elegeu a lei complementar como o instrumento por excelência dessa elevada função, com os matizes que vimos de ver, embora sem excluir aqui e acolá outros instrumentos integrativos. Em matéria tributária, sem dúvida, a lei complementar é o instrumento-mor da complementação do sistema tributário da Constituição, a começar pelo Código Tributário Nacional, que, material e formalmente, só pode ser lei complementar.

Quatro conseqüências devem ser ditas:

⁹ Cf. KELSEN, Hans. *Teoría General del Derecho*, México, Imprensa Universitaria, 1949, pp. 128 e 138; *id.*, *Teoría Pura del Derecho*, 2ª ed., Coimbra, Armênio Amado, 1962, vol. II, p. 64; *id.*, *Teoría Pura del Derecho, Introducción a la Ciencia del Derecho*, 10ª ed., Ed. Universitaria de Buenos Aires, 1971, p. 147.

¹⁰ VERNENGO, Roberto José. *Temas de Teoría General del Derecho*, Buenos Aires, Cooperadora de Ciencias Sociales, 1971, p. 343.

- o legislador não escolhe a matéria da lei complementar, fá-lo a Constituição;
- o legislador ordinário não pode adentrar matéria de lei complementar, torná-la-inútil;
- a lei complementar só é superior às leis ordinárias quando é o fundamento de validade destas; e
- a matéria sob reserva de lei complementar é indelegável.

5. Epílogo.

Houvesse espaço e iria me referir à necessidade urgente de mudar a disciplina legislativa e jurisprudencial sobre certidões negativas e positivas com efeitos de negativa, que estão a infernizar, desnecessariamente, a economia e os seus agentes, em imenso desfavor ao crescimento econômico do país. Basta dizer que o financiamento de uma linha de metrô com recursos em caixa do BNDES foi arquivado e transferido para o ano seguinte, por causa de uma singela ausência de certidão negativa que um juiz burocrata e um tribunal desatento negaram. Tudo porque, inscrito o débito em dívida ativa, não fora ajuizada ação de execução, nem ação anulatória com depósito (fazê-lo seria descapitalizar brutalmente a empresa). A cautelar para a concessão da certidão, escorada em garantia bancária, foi julgada imprópria em alentadas razões técnicas de decidir. Aí o prazo lépido do BNDES atingiu o seu *dies ad quem*. Terminei como iniciei um dos meus livros: “*O Direito e o útil são uma só e mesma coisa*”. Precisamos de realismo e argumentação jurídica pragmática e útil, sem descurar dos grandes princípios constitucionais. O poder jurisdicional precisa desquitar-se do formalismo burocrático.