

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objetivo examinar a polêmica a respeito da existência de hierarquia entre os veículos introdutores de normas, especificamente entre a lei complementar e a lei ordinária.

A discussão gira em torno do fundamento de validade das normas, da diferença entre os campos de atuação das leis complementares e das ordinárias, bem como do art. 59 da Constituição Federal¹.

Dúvidas não há de que as emendas à Constituição se encontram em patamar superior às demais espécies legislativas. Todavia, no que se refere à relação de eventual subordinação entre as leis complementares e as ordinárias (ponto que interessa ao presente estudo), a questão se apresenta discorde, tanto no âmbito doutrinário quanto no judicial.

Parte da doutrina (capitaneada por José Souto Maior Borges) defende que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, uma vez que, em breves palavras, a segunda não encontra seu fundamento de validade na primeira, e entre elas há uma diferença no campo material de competência, os quais não se confundem (a Constituição Federal prevê, exaustivamente, as matérias que podem ser tratadas por lei complementar, sendo as demais, residualmente, de competência de lei ordinária).

Por sua vez, outra corrente (da qual se destaca Hugo de Brito Machado) entende que a lei complementar é superior à ordinária, porque o campo material de atuação da primeira abrange o da segunda (ou seja, o rol previsto na Constituição Federal das matérias de competência de lei complementar não é exaustivo), a lei complementar requer quorum qualificado para a sua aprovação, e, ainda, é responsável por dispor sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação da segunda.

¹Art. 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.

Como se pode notar, fundamentalmente relacionada à questão da hierarquia, está a discussão acerca da eventual taxatividade do rol das matérias que podem ser tratadas por lei complementar. Em outras palavras, se há a possibilidade de leis complementares tratarem de outras matérias que também podem ser tratadas por lei ordinária e se, sendo possível, ela pode ser considerada materialmente ordinária (sendo complementar apenas na forma).

Em que pese se tratar de tema demasiadamente discutido, ele ainda se apresenta bastante controvertido entre os doutrinadores pátrios, merecendo uma nova análise, notadamente pelo fato de o Pleno do Supremo Tribunal Federal ter se manifestado, recentemente, por votação não-unânime, no sentido de que não haveria hierarquia entre os veículos introdutores de normas mencionados².

Diante disto, resta claro que a discussão acerca da existência ou não de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária é de interesse de todos os integrantes da ordem jurídica, notadamente dos tributaristas, tendo em vista a singular importância e constante presença da lei complementar neste ramo do Direito.

Assim, busca-se uma melhor análise da questão, para que advogados, membros do *parquet* e magistrados possam aprimorar, fundamentar melhor ou até mesmo rever suas posições quanto ao tema que tem gerado controvérsias em seminários, palestras e instâncias judiciais (muitas vezes determinando o sentido das decisões dos magistrados).

Não cabe aqui simplesmente se curvar diante de qualquer posicionamento que o Supremo Tribunal Federal tenha adotado, submetendo-se vassalamente ao entendimento da Corte Suprema. Isto porque não se pode admitir que a Jurisprudência possa engessar o direito, afinal, como se sabe, o direito, considerado um organismo contemporâneo à sociedade, deve ser a todo tempo questionado e recriado, de forma responsável, sendo este estímulo atividade intrínseca à advocacia.

Em outras palavras, mister que se realize o estudo da matéria, considerando todas as questões pertinentes, para que se chegue ao seu melhor (mais convincente) entendimento doutrinário e jurisprudencial.

² Neste sentido, aponta-se o caso da isenção da COFINS para as sociedades simples (Recurso Extraordinário n.º 377.457/PR), no qual, dentre outros assuntos, discutiu-se se o dispositivo de uma lei ordinária (art. 56 da lei n.º 9.430/96) poderia revogar o dispositivo de uma lei complementar (art. 6º da lei complementar n.º 70/91), decidindo-se, em 17/09/2008, por maioria de votos, pela possibilidade de tal revogação, considerando-se, na oportunidade, a ausência de hierarquia entre as espécies legislativas (merece destacar que o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho realizou sustentação oral em favor dos contribuintes).

Neste diapasão, o fato é que o assunto ainda desperta muitas divergências, razão pela qual esta pesquisa se presta a realizar um estudo mais profundo para se tentar auxiliar na confecção de um esclarecimento satisfatório.

Em arremate, além das motivações apresentadas acima, também instiga a realização deste trabalho o desafio de enfrentar um tema que tem despertado enorme discussão doutrinária e jurisprudencial, onde grandes mestres se manifestaram (a exemplo dos Professores Paulo de Barros Carvalho, Hugo de Brito Machado, José Souto Maior Borges, dentre outros), sem que se tenha chegado, ainda, a uma posição pacífica.

Assim, em suma, espera-se com o presente estudo responder a seguinte pergunta: existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária?

2 FUNDAMENTO DE VALIDADE ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA

Conforme sucintamente antecipado na introdução, aqueles que defendem que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária argumentam que uma espécie normativa só será hierarquicamente inferior à outra se tiver a validade de sua matéria condicionada/dependente à matéria daquela.

Em outras palavras, haverá hierarquia se para que o seu conteúdo tenha validade, seja necessário observar se o modo como a matéria está disciplinada está de acordo com outra lei que concede as diretrizes a serem seguidas por aquela. Assim, caso não seja necessária esta análise (de outra lei para se averiguar a validade), não se poderá falar em subordinação/hierarquia entre espécies normativas.

Neste sentido são os ensinamentos de Antônio Luís Machado Neto (1984, p.147): “A forma ou o modo desse enlace é uma forma tipicamente normativa a que se chama de fundamentação e derivação. Isto é, uma norma tem validez se se fundamenta em outra que por isso lhe é superior” (grifo nosso).

Observa-se, portanto, que, para esta corrente, a superioridade é conseqüência do fato de uma norma ter a validade de seu conteúdo condicionada à diretriz concedida por outra. Caso não exista este grau de dependência, ou seja, caso a norma não dependa de fundamentação em outra para ter validade, não há que se falar em hierarquia entre estas normas.

A rigor, é o caso de todas as espécies normativas do ordenamento jurídico em relação à Constituição Federal, inquestionavelmente, lei hierarquicamente superior às demais. Isto porque, nenhuma norma pode ir de encontro aos preceitos da Carta Magna (que dita as diretrizes de todas elas), sob pena de não ter validade. Desta forma é que afirmam que a Constituição Federal é superior a todas as espécies legislativas, pois, ao fim e ao cabo, todas retiram o seu fundamento de validade dela.

Especificamente em relação às leis complementares e leis ordinárias, porém, esta parte da doutrina alega que pelo fato de ambas encontrarem seus respectivos fundamentos de validade na mesma fonte, qual seja, a própria Constituição Federal (e não uma na outra), não haveria razão para se falar em hierarquia entre elas.

Isto foi o que pioneiramente escreveu José Souto Maior Borges (1975, p.56) em seu clássico livro “lei complementar tributária”:

A carência de uma noção precisa do sentido em que é empregado o termo hierarquia tem levado o entendimento geral a sustentar indistintamente a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária.

Para nós, o termo “hierarquia” só tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra norma quando a segunda regule a forma de criação da primeira norma. Esse diverso posicionamento hierárquico não existe indistintamente entre a lei complementar e a lei ordinária, no direito brasileiro.

De regra, a validade da lei ordinária se verifica em função do seu cotejo com a Constituição, não com a lei complementar. Tanto a lei ordinária como a lei complementar não existem isoladamente, mas integram o conjunto sistemático de normas que configura o ordenamento jurídico positivo. (grifo nosso)

Seguindo esta esteira, Maria do Rosário Esteves (1997, p.78-81) pregou:

A norma que determina a criação de outra norma é a norma superior; já a norma criada segundo esta regulamentação é a inferior, *regressus* este finalizado por uma norma fundamental, a mais superior, que, sendo o fundamento supremo de validade da ordem jurídica inteira, constitui sua unidade. [...] Todas as normas infraconstitucionais têm seu fundamento de validade último na Constituição Federal. [...] Tanto a lei complementar quanto a lei ordinária, sejam elas leis federais, estaduais, distritais ou municipais, extraem seu fundamento de validade último da Constituição Federal. [...] Assim, sendo, não é possível concluirmos pela superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária em decorrência de possuírem procedimentos legislativos diferentes. O *quorum*, como já nos manifestamos, é um requisito formal de validade.

Não obstante os argumentos das autoridades acima expostos, não há como aceitá-los como se passa a demonstrar.

2.1 O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 59 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988

Inicialmente nota-se que a análise dos mandamentos da atual Constituição Federal de 1988, notadamente do parágrafo único do seu art. 59, leva a outra conclusão, qual seja, pela existência da hierarquia.

O parágrafo único do artigo 59 da Constituição Federal de 1988 não deixa dúvidas ao estabelecer que a lei complementar regula a forma de elaboração da lei ordinária, determinando a sua criação: “Parágrafo único - Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.”

Destarte, sob a égide da atual Constituição Federal, notadamente do parágrafo único do art. 59, chegar-se-á, inexoravelmente, à conclusão da existência de hierarquia de lei

complementar sobre a lei ordinária, ao menos no que se refere ao aspecto formal do processo legislativo.

Neste sentido, tratando do referido parágrafo único, o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p.222-223), sem negar José Souto Maior Borges, manifesta o seu entendimento acerca da existência de hierarquia formal das leis complementares em relação às ordinárias³, fundamentando o seu entendimento justamente no referido dispositivo:

Foi no terreno da hierarquia formal que a Constituição de 1988 trouxe uma inovação de grande alcance para o estudo e o entendimento adequado da categoria legislativa que examinamos. Logo no parágrafo único do art. 59 (CF) instituiu que

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

Se, como dissemos, as relações de subordinação entre normas, bem como as de coordenação, são tecidas pelo sistema do direito positivo, o nosso, inaugurado em 1988, houve por bem estabelecer que as leis, todas elas, com nome ou com status de lei, ficam sujeitas aos critérios que o diploma legal complementar previsto no art. 59, parágrafo único (CF) veio a prescrever com a edição da Lei n.º 95/98. Note-se que seu papel é meramente formal, porque nada diz sobre a matéria que servirá de conteúdo significativo às demais leis. Entretanto, nenhuma lei ordinária, delegada, medida provisória, decreto legislativo ou resolução poderá inobservar as formalidades impostas por essa lei complementar. É a consagração da superioridade hierárquica formal dessa espécie do processo legislativo com relação às previstas nos outros itens. (grifo nosso)

Na mesma esteira, Tárek Moysés Moussallem, ao tratar das fontes do Direito Tributário (2006, p.114), complementa que pode existir a hierarquia material, se a lei complementar determinar o conteúdo da lei ordinária, como ocorre no caso do Código Tributário Nacional:

A hierarquia dá-se entre normas de um mesmo ordenamento jurídico, e não entre normas pertencentes a sistemas diversos.

Assim, pode-se concluir: a hierarquia dos veículos introdutórios de regras jurídicas (Constituição Federal, emenda constitucional, lei complementar, lei ordinária, etc.) é consequência imediata da hierarquia de suas fontes produtoras, tendo como fundamento de validade último a Constituição Federal caracterizando a unidade do ordenamento jurídico.

Portanto, lei complementar que tratar de matéria afeta a lei ordinária, permanece como lei complementar no sistema, só que passível de alteração por lei ordinária. Isso pode ocorrer justamente porque não há hierarquia entre ambas.

Diferente é o caso de uma lei ordinária federal, por exemplo, violar preceitos do Código Tributário Nacional. Aqui está o problema: o CTN é hierarquicamente superior à lei ordinária federal, uma vez que, ao funcionar como lei complementar veiculadora de “normas gerais” (artigo 146, III da Constituição Federal), o Código Tributário Nacional, outorga o possível conteúdo à lei ordinária. Esta busca naquele um de seus fundamentos de validade. (grifo nosso)

³ Antecipa-se que, conforme se verá adiante, o Professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p.221) divide a hierarquia dos veículos introdutórios de normas em hierarquia sintática e semântica, bipartindo esta última em hierarquia material e formal (em relação a esta última é que ele entende haver hierarquia).

Na seara tributária, como se vê, esta visualização é ainda mais notória, em razão da intensa necessidade da lei complementar, percebida notadamente, mas não só, no art. 146 da Carta Magna⁴. Neste sentido, aliás, parte da doutrina disserta que, em matéria tributária, as leis ordinárias estão limitadas pela moldura fornecida pelas leis complementares, razão pela qual sua validade está adstrita à observância deste “esboço” preparado pela lei complementar. É o que se depreende das palavras de Luciano da Silva Amaro (1998, p.161) ao tratar das funções da lei complementar no direito tributário:

Dir-se-á que a Constituição desenha o perfil dos tributos (no que respeita à identificação de cada tipo tributário, aos limites do poder de tributar etc.) e a lei complementar adensa os traços gerais dos tributos, preparando o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual compete instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão [...]

Tentando-se entender o problema, percebe-se que a redação do parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal de 1988 não existia nas disposições da Constituição Federal de 1967 (após a Emenda Constitucional n.º 1), momento em que foi realizada a primeira análise pela doutrina de José Souto Maior Borges (em 1975), conforme se depreende do art. 46 daquela Lei Maior:

Art. 46 - O processo legislativo compreende a elaboração de:
I - emendas à Constituição;
II - leis complementares à Constituição;
III - leis ordinárias;
IV - leis delegadas;
V - decretos-leis;
VI - decretos legislativos;
VII - resoluções.

Assim, diante desta redação foi que José Souto Maior Borges (1975, p.23), a quem se confere o mérito pelo início deste imprescindível e importante estudo que vem se prolongando ano após ano, escreveu primeiramente:

Interpretado isoladamente, o art. 46 não permite ao intérprete extrair do seu texto outro significado se não a singela ilação de que a lei complementar integra, como uma espécie autônoma, o processo legislativo. [...] Não parece o dispositivo, por si só, instrumental idôneo para aferir-se a posição hierárquica e eficácia da lei complementar.

Como se pode ver, à época, talvez fosse admissível se chegar à conclusão de que não havia hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, uma vez que, repita-se, não existia, no

⁴ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
[...]

respectivo dispositivo legal (art. 46 da Constituição Federal de 1967), o texto do mencionado parágrafo único do art. 59.

Com o advento desta previsão na atual Lei Maior, todavia, dúvidas não há de que, até mesmo utilizando-se das premissas originais da corrente contrária à hierarquia, a atual Constituição Federal prevê uma superioridade (ao menos no aspecto formal do processo legislativo) das leis complementares sobre as ordinárias.

2.2 A CONSTITUIÇÃO FEDERAL COMO FUNDAMENTO DE VALIDADE UNIVERSAL

Ademais, ainda que se insista em entender que a lei ordinária não busca seu fundamento de validade na lei complementar, permanece sem merecer guarida a negação da hierarquia sustentada na alegação de que ambas retiram seu fundamento de validade da Constituição Federal.

Isto porque, admitir esta alegação levaria à errônea conclusão (decorrente de uma simples, mas inevitável, lógica) de que as Emendas Constitucionais também se encontrariam no mesmo patamar hierárquico das leis complementares e ordinárias (o que se sabe, não é verdade). Tal entendimento surgiria do fato de que elas também extraem seu fundamento de validade diretamente da mesma fonte, a saber, da Constituição Federal (tanto é assim, que se entende que é plenamente possível a declaração de inconstitucionalidade de emendas constitucionais, justamente por buscarem seu fundamento de validade na Lei Maior).

Com efeito, todas as espécies normativas primárias retiram seu fundamento de validade da Constituição Federal (que seria o fundamento de validade universal), logo, este critério de diferenciação mostra-se frágil para se defender a inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Elucidando a questão, tem-se as palavras de Alexandre de Moraes (2004, p.571):

Em relação ao primeiro argumento [qual seja, que ambas retiram seu fundamento de validade da própria Constituição], devemos lembrar que todas as espécies normativas primárias retiram seu fundamento de validade da própria Constituição Federal, inclusive as próprias Emendas Constitucionais, e nem por isso se diga que estariam no mesmo patamar hierárquico.

Tem-se, portanto, que o entendimento de que as leis complementares não são hierarquicamente superiores às ordinárias, pois as primeiras não servem como fundamento de

validade para as segundas, não pode prosperar, seja pela compreensão do parágrafo único do art. 59 da Constituição Federal vigente (que demonstra a dependência da lei ordinária em relação à lei complementar), seja sob pena de se entender, equivocadamente, que as Emendas Constitucionais não gozam de hierarquia em relação às outras espécies primárias (lei complementar e lei ordinária), por também terem seu fundamento de validade primário na Carta Maior.

3 A DISTINÇÃO ENTRE OS CAMPOS MATERIAIS DE COMPETÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR E DA LEI ORDINÁRIA

Outro argumento sustentado pelos negadores da existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária se refere ao fato de que, segundo eles, essas espécies normativas possuem campos materiais de competência completamente distintos, o que as tornam materialmente independentes entre si.

Em outras palavras, desconsideram a questão formal (prestigiada pela Constituição) e defendem que as matérias são responsáveis em determinar a hierarquia, acrescentando, ademais, que a competência destas matérias está taxativamente exposta na Constituição Federal. Essa posição é esclarecida nas palavras de Marcos Antônio Cardoso de Souza (2010, p.3):

Ressalta-se, que são expressamente indicados na Constituição, os temas a serem postulados, por meio de lei complementar. [...] Em se assimilando tais assertivas, os campos de atuação de tais modalidades normativas demonstram-se perfeitamente distintos. Constatação esta que torna inviável suposto conflito entre tais espécies normativas e exaure o interesse pragmático nos estudos sobre a gradação hierárquica entre lei ordinária e complementar⁵.

Nota-se, portanto, que, para esta corrente, as matérias reservadas à lei complementar não se confundem com as, residualmente, estabelecidas para as leis ordinárias, não podendo, portanto, uma invadir o campo material da outra.

3.1 A “LEI COMPLEMENTAR MATERIALMENTE ORDINÁRIA”

Os próprios negadores da hierarquia, todavia, flexibilizam esta rigidez na distinção das competências materiais, admitindo-se a possibilidade de lei complementar tratar de matéria que seria privativa de lei ordinária, conforme leciona José Souto Maior Borges (1975, p.55-56):

⁵ Atente-se, desde já, que tem razão o doutrinador ao dizer que “são expressamente indicados na Constituição, os temas a serem postulados, por meio de lei complementar”, o que implica dizer que o que sofre a reserva é a matéria e não a lei complementar. Logo, a conclusão da afirmação do autor é que a matéria não poderá ser tratada por outra espécie normativa, senão por lei complementar; o que não significa, como pretende o autor, que lei complementar não poderá tratar de outras matérias. Ver-se-á melhor este tópico adiante.

Apenas em tais hipóteses, o pressuposto da representatividade foi ainda mais bem obedecido. Por isso, a situação, no plano dos atos legislativos consumados, se mostra perfeita e acabada. Em qualquer hipótese o *quorum* da legislação ordinária estará obedecido.

Atente-se para o fato de que, obviamente, em razão do quorum, somente se poderia admitir a invasão de lei complementar no campo material de uma lei ordinária, sendo o inverso insuscetível de ocorrer. Isto porque, não seria possível o tratamento de matéria de lei complementar por intermédio de lei ordinária, pois, como é sabido, o quorum (simples) exigido, no momento em que o projeto de lei é apresentado, para aprovação da lei ordinária não seria suficiente para atender às exigências de aprovação de um projeto de lei complementar (quorum qualificado), o que não ocorre no caso das leis complementares, as quais demandam quorum suficiente para atender as exigências de aprovação de uma lei ordinária.

Na hipótese acima (de lei complementar tratar de matéria que seria privativa de lei ordinária), de acordo com este posicionamento, estar-se-á diante de uma lei complementar apenas na sua forma, sendo ordinária em relação à sua matéria.

Deste modo, a lei complementar que tratar de matéria cuja Constituição Federal não reclama formalmente a sua edição por espécie normativa que exige quorum qualificado (ou seja, trata-se de matéria privativa de lei ordinária), será materialmente ordinária, sendo complementar apenas na forma.

Acerca do caráter ordinário da matéria de uma lei complementar (ou seja, de a lei complementar que trate de matéria diversa daquelas taxativamente previstas na Constituição Federal ser materialmente ordinária), Geraldo Ataliba (1971, p.38) explica que não é lícito ao legislador ordinário, aleatoriamente, por exagero ou erro, conferir status de lei complementar a qualquer matéria, de forma arbitrária, sob pena de engessar a atividade do legislador futuro, que se deparará com matéria constitucionalmente ordinária, mas sob a proteção do manto de lei complementar (que exige quorum qualificado), dificultando a sua atuação:

Êste exemplo, como outros do mesmo gênero – enseja ver que, excedendo a lei complementar a própria esfera de competência, nada mais é do que lei ordinária, passível de trato jurídico idêntico ao próprio desta espécie, integralmente.

Não pode portanto, o Congresso, arbitrariamente converter qualquer matéria em objeto de lei complementar. E quando o fizer, estará incidindo em grave erro técnico.

Se o fizer, nem por isso converterá a matéria em especial ou própria de lei complementar.

É que a Constituição fixou antecipadamente, de modo peremptório e exaustivo, quais são estas matérias [...] e ao legislador comum não é lícito alterá-la. Isto porque,

a exigência de quorum qualificado importa restrição ao Poder Legislativo e alteração qualificativa de sua competência, o que só a Constituição pode estabelecer.

Cabe a lembrança da semelhança de situação com as emendas constitucionais, para salientar a importância institucional da votação da lei complementar bem como para melhor evidenciar que a elevação do quorum estabelecido pelo constituinte importa limitação e restrição excepcionais às faculdades ordinárias do Congresso.

Aí o principal motivo pelo qual a lei complementar não pode, direta ou indiretamente, criar inibições ao legislador ordinário. Estas somente podem conter-se em disposição constitucional

Ainda sobre a matéria, Marcelo Zampieri (2010, p.2-3), transcrevendo o jurista Michel Temer, arremata que, diante deste quadro, pode, portanto, a lei formalmente complementar ser revogada por uma lei ordinária:

Qual a diferença entre ela (o autor refere-se à lei complementar) e a lei ordinária?
A diferença reside em dois pontos bem claros.

[...]

Portanto, a lei complementar se suporta nestes dois pontos: no âmbito material predeterminado pelo constituinte e no quorum especial para a sua aprovação.

A distinção entre lei ordinária e lei complementar reside no âmbito material expressamente previsto, que, por sua vez, é reforçado pela exigência de um quorum especial para a sua aprovação.

[...]

Assim, conclui o autor, não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.

Logo, considerando que a questão envolve âmbitos de competência material, uma vez dispondo a Lei Complementar de matéria própria de lei ordinária, pode essa mesma (Lei Complementar) ser revogada por uma Lei ordinária.

Ocorre que, conforme se verá pormenorizadamente a seguir, em verdade, a Constituição Federal prevê uma reserva positiva (e não negativa) de competência da lei complementar, pois não há, absolutamente, qualquer restrição à sua atuação em outros campos materiais (respeitada a formalidade do quorum), incluindo-se, aí, o supostamente privativo da lei ordinária. De fato, existem matérias que só podem ser veiculadas por lei complementar, o que não implica (como sugere esta corrente) a conclusão imediata de que lei complementar só pode tratar dessas matérias.

Além disso, o campo de atuação privativo da lei complementar, previsto na Constituição Federal, não é tão claro, encontrando-se, por vezes, matérias que, embora sejam de competência de lei complementar, não se apresentam com a expressão “lei complementar”, mas apenas como “lei”. Nestes casos (para os que negam a existência de hierarquia e defendem a taxatividade), necessitar-se-á de uma interpretação da Constituição para se averiguar se o tema é reservado à lei complementar ou à ordinária, já que os campos não podem se confundir. Com isso, até mesmo a segurança jurídica fica abalada diante da incerteza acerca do veículo introdutor de normas compatível com o tema.

Nesta linha de raciocínio, Hugo de Brito Machado (2010, p.4) argumenta que é mais seguro deixar a decisão acerca das matérias que devem ser tratadas com o *status* de lei complementar nas mãos do legislador, do que deixar que os diversos intérpretes da Constituição Federal o façam:

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

[...]

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

Deste modo, em que pesem os consistentes argumentos dos demais estudiosos acima, é que se observa que os pilares da tese adotada para se negar a hierarquia são dedutivos e, portanto, elidíveis.

Isto porque, a partir do momento que defendem que, segundo a Constituição Federal, as competências materiais da lei complementar e da lei ordinária são completamente distintas, como se admitir que lei complementar trate de matéria privativa de lei ordinária? Admitir isto significa, verdadeiramente, admitir a existência de hierarquia entre elas, como ocorre entre a emenda constitucional e as demais espécies normativas (por isso as emendas constitucionais podem tratar de todas as matérias que as demais espécies podem).

A coerência lógica deste entendimento (de que as competências materiais da lei complementar e da lei ordinária são completamente distintas) levaria à conclusão de que se uma espécie invadir o campo de atuação da outra, será sempre por invasão de competência de uma pela outra, e, assim, estará ofendendo diretamente a Constituição. Será, portanto, inconstitucional.

É o que, *mutatis mutandis*, pode-se extrair de várias decisões do Superior Tribunal de Justiça, a exemplo da proferida pelo Ministro do Superior Tribunal de Justiça Ari Pargendler no Recurso Especial n.º 93.255/SC:

CONSTITUCIONAL. CONFLITO ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA.

1. a lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada a lei complementar usurpa competência fixada na constituição federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade.

Não assiste razão aos negadores de hierarquia para, após se afirmar que as espécies legislativas têm campos materiais de competência distintos, e que não há hierarquia entre elas, permitir-se, em sentido contraditório, a invasão do campo material da lei ordinária pela lei complementar, ferindo a Lei Maior. Esta possibilidade só tem coerência se se admitir a superioridade hierárquica da lei complementar, o que permitirá a sua atuação no campo material inicialmente também permitido para lei ordinária, implicando, por conseguinte, a outorga do status de complementar às matérias, inicialmente ordinárias, tratadas por lei complementar.

Por isso não convence a idéia de que, considerando que o quorum da lei complementar seria suficiente para atender às exigências da lei ordinária, poder-se-ia admitir esta possibilidade, considerando a lei complementar, porém, materialmente ordinária, configurando-se na criativa e desconhecida (para o ordenamento jurídico brasileiro) figura da “lei complementar materialmente ordinária”.

Como visto, este malabarismo que é a “lei complementar materialmente ordinária” (difundida por alguns no objetivo de perpetuar a qualquer custo este entendimento) carece de coerência, pois, como esta parte da doutrina preconiza, as leis complementares e ordinárias não guardam relação material de competência entre si, sendo independentes em suas atuações. Daí que, com base nos pressupostos apresentados pela corrente, não há como se admitir que uma lei adentre no campo de atuação da outra, sob pena de, frise-se, ferir a Constituição.

Atente-se, ademais, que, mesmo para a corrente que nega a hierarquia, ao fim e ao cabo, dúvidas não há acerca da superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária. Isto porque, é unânime que, quando a lei complementar trata de matéria reservada a ela, a lei ordinária jamais poderá revogá-la. Diferentemente é a hipótese de matéria tratada por lei ordinária que pode ser revogada por lei complementar (ainda que a considere materialmente ordinária).

Como se vê, a celeuma surge, é verdade, quando a matéria tratada por lei complementar poderia, também, ser tratada por lei ordinária. A divergência é que, para alguns ela seria materialmente ordinária (sendo complementar apenas na forma), enquanto, para outros, ela seria material e formalmente complementar. Isto porque, para os primeiros (negadores), as matérias privativas de lei complementar estão taxativamente previstas na Constituição

Federal, enquanto para os outros (afirmadores da hierarquia), a previsão é exemplificativa, tratando-se de reserva positiva de competência material.

3.2 O CARÁTER DA RESERVA DAS MATÉRIAS CONFERIDAS À LEI COMPLEMENTAR

Com efeito, o que ocorre é que a corrente negadora da hierarquia parte de um falso e pré-estabelecido dogma que prevê que as matérias passíveis de serem tratadas por lei complementar estariam taxativamente previstas na Constituição Federal. Este pré-conceito levou à equivocada criação de que a lei complementar que tratasse de matéria de lei ordinária seria apenas formalmente complementar.

De suma importância notar, porém, que, não há, na Carta Magna, qualquer norma ou princípio que leve à conclusão de que as leis complementares estão reservadas somente a determinadas matérias. O que ocorre, em verdade, é que algumas matérias estão reservadas à lei complementar, o que, pode-se ver, é de transparente diferença.

Trata-se, pois, de reserva positiva (e não negativa) de competência, pois não há restrição à atuação da lei complementar em outros campos da Lei Fundamental, atendidas, obviamente, as formalidades da Carta Magna. É o que esclarece Dagoberto Liberato Cantizano (1985, p.227):

Da análise de nosso Sistema Constitucional se pode concluir, como fizeram diversos mestres de renome, que são tidas como leis complementares aquelas a que a Constituição fez menção expressa, como também admitir, como o fazemos, que aquela enumeração não é exaustiva, pois nenhum dispositivo expresso (como o da Constituição francesa) existe que impeça a elaboração de outras leis complementares, desde que elas tenham assento em preceito não auto-aplicável (ou não auto-executável) da Constituição Brasileira e venham a ser aprovadas pela maioria absoluta indicada em seu art. 50 (atual art. 69). (grifo nosso)

Tem-se, portanto, que a lei complementar pode tratar de outras matérias que não sejam privativas de lei complementar, sempre que, em razão da sua relevância, queira estabelecer maior estabilidade e segurança àquele tema (critério a ser considerado na opção pela lei complementar). Neste sentido, em artigo sobre a hierarquia da lei complementar, Hugo de Brito Machado (1996, p.20-21) esclarece:

A existência de um campo de reserva de lei complementar, todavia, não quer dizer que não possa a lei complementar cuidar de outras matérias. Pode, sim, e deve o legislador adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este entregues, em caráter privativo, pelo constituinte, mas também de outras, às

quais deseja imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças.

Ressaltando o quanto exposto, tem-se que o equívoco daquela corrente é defender que o rol de matérias que podem ser tratadas por lei complementar se trata de reserva constitucional negativa, impossibilitando, portanto, que o Legislativo se valha de lei complementar para tratar de outras matérias, fora aquelas reservadas expressa e taxativamente na Constituição.

Esta errônea conclusão é extraída de uma dedução sensitiva, decorrente de uma “interpretação a *contrario sensu*” da Constituição Federal, conforme se observa das palavras, também equivocadas, de Cláudio Penedo Madureira (2010, p.2-3), negador da hierarquia:

Coube ao Poder Constituinte dispor quais matérias estariam sob o crivo da norma complementar. *Contrario sensu*, também lhe coube escolher quais não estariam sujeitas ao processo legislativo qualificado. Ora, não pode o Poder Constituído, agora, fixar, ainda que de forma reflexa, novas hipóteses de matérias sujeitas à lei complementar. A não ser que assim o faça por meio de Emenda à Constituição, mas, nessa hipótese, estaremos diante de Poder Constituinte (Reformador) e não, propriamente, de Poder Constituído. Melhor explicando: não pode a lei complementar impor ao Poder Legislativo limitações ao poder que lhe atribui a Constituição de regular, por meio de leis ordinárias, matérias sujeitas às leis ordinárias. (grifo nosso)

Percebe-se, assim, que se trata de uma dedução a partir de uma interpretação negativa, qual seja, a de que uma vez que a Constituição mencionou algumas matérias que caberia privativamente à lei complementar tratar, as outras (onde se ler somente “lei”) não poderiam ser tratadas por lei complementar (seriam, portanto, privativas de lei ordinária).

Pergunta-se: Por que não se basear na transparente literalidade da Constituição Federal e se entender que quando o constituinte disse “lei” se referiu ao gênero, englobando aí, tanto a lei ordinária quanto a lei complementar? Se ele quisesse se referir única e exclusivamente à lei ordinária, certamente ele diria “lei ordinária” (como fez nos casos de “lei complementar”) e não somente “lei”. Se não há hierarquia, por que somente a espécie complementar foi “chamada pelo nome”? Além disso, por que se utilizar de uma “interpretação a *contrario sensu*” (para se concluir que lei complementar não pode tratar de outras matérias) quando a literalidade do texto normativo é clara para se concluir que lei complementar pode tratar de outras matérias previstas para “lei”?

Neste sentido, anota-se que só se deve recorrer à interpretação quando a literalidade do texto não for suficiente para se extrair a norma, conforme ensina Eros Roberto Grau (2002, p.17) em seu livro “ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito”:

Daí a afirmação de que somente seria necessário interpretarmos normas quando o sentido delas não fosse claro. Quando isso não ocorresse, tornando-se fluente a compreensão do pensamento do legislador – o que, contudo, em regra não se daria,

dadas a ambigüidade e a imprecisão das palavras e expressões jurídicas -, seria desnecessária a interpretação. (grifo nosso)

Corroborando desta análise (de que o rol das matérias previstas, na Constituição Federal, como de competência de lei complementar não é exaustivo), tem-se que a própria Assembléia Constituinte, ao discutir a redação do art. 146, III, para se decidir se seria um rol taxativo ou exemplificativo, decidiu pelo exemplificativo, acrescentando-se, ao texto provisório, o advérbio “especialmente”, justamente para deixar clara a vontade da Constituição Federal, conforme explica Yves Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos (1990, p.84-87) em seus comentários à Constituição do Brasil:

O texto atual, ainda na versão da Subcomissão de tributos, pretendeu ser pormenorizado e exaustivo quanto às hipóteses de normas gerais. Em entrevistas com o Deputado Federal Dornelles e seus assessores, procurei mostrar que a retirada da esfera de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa ao legislador ordinário.

O ideal teria sido adotar a superior redação do Texto anterior, mas, como fora aprovado na Subcomissão, entenderam os constituintes devessem manter a redação inicial.

Nada obstante, sensibilizados, acabaram por alterar o espírito do artigo, acrescentando o advérbio “especialmente”, com o que a lista deixou de ser exaustiva, tornando-se apenas relação exemplificativa.

São, pois, matéria de regulação por lei complementar as normas gerais de que o Código Tributário Nacional, no Livro Segundo, constitui-se inequívoca prova. E são normas gerais aquelas que surgem do próprio Texto Constitucional, como aquelas que têm esculptura de norma geral, embora não explicitadas, por força do advérbio “especialmente”. (grifo nosso)

Note-se, portanto que, a resposta para a questão da não taxatividade das matérias que as leis complementares podem tratar se encontra, também, na própria vontade originária da Assembléia Constituinte, o que solidifica os demais argumentos expostos.

Tem-se, portanto, que o campo de atuação das leis complementares não se restringe àquelas matérias que têm suas elaborações constitucionalmente condicionadas ao quorum especial, podendo tratar de outras matérias que, não obstante possam, em princípio, ser tratadas por intermédio de lei ordinária, ao serem tratadas por lei complementar, terão status de lei complementar, só podendo, a partir de então, ser alteradas mediante exigência de quorum qualificado.

Neste sentido, o Ministro do Supremo Tribunal Federal, Eros Roberto Grau, em voto no julgamento do Recurso Extraordinário n.º 377.457, esclareceu que a reserva da lei complementar se trata de uma reserva constitucional positiva de matérias para serem regulamentadas por lei complementar, destacando que a possibilidade do legislativo de se valer de lei complementar não se esgota na reserva dada pela Constituição (não havendo

reserva negativa). Acrescentou que, desse modo, não caberia desautorizar ato legislativo complementar, caracterizando-o como ordinário. Arremata que não há na Constituição qualquer dispositivo que estabeleça que o critério de hierarquia entre as espécies normativas seria o material, não se podendo, portanto, concluir que em se tratando de leis que tratem de matérias diversas não existiria hierarquia⁶:

4. A Constituição do Brasil indica em inúmeros preceitos matérias a respeito das quais incumbe ao Legislativo legislar por lei complementar, vale dizer, nos termos do seu artigo 69. Tem-se aí o que se costuma referir como reserva constitucional positiva da lei complementar. [...] O que cumpre a esta altura indagarmos é o seguinte: o Legislativo estaria sujeito a uma reserva negativa da lei complementar? Em outros termos: ele apenas poderia dispor mediante lei complementar em relação às matérias inseridas na reserva constitucional positiva da lei complementar? Ou poderia também fazê-lo em relação a outras matérias?

5. Tenho que a possibilidade de o Legislativo dispor lei complementar não se esgota no quadro da chamada reserva constitucional positiva da lei complementar. [...] Onde seria encontrada, na Constituição, vedação dessa ordem?

6. Ora, se é assim – e é assim – não nos incumbe desautorizar, ainda que obliquamente, o ato legislativo complementar, caracterizando-o como ordinário. (grifo nosso)

Fortalecendo esta tese, cumpre apontar que, conforme se observa da leitura dos artigos 59, parágrafo único e 69 da Constituição Federal⁷, a própria Carta magna elegeu o processo de sua formação (e não o do seu conteúdo) para se determinar a diferenciação dos veículos introdutores de normas.

Tanto é a forma que estabelece o grau hierárquico da norma que, na própria Constituição Federal, existem matérias que não são “materialmente constitucionais”, e, nem por isso, se questiona o seu caráter constitucional, nem a impossibilidade de lei ordinária modificá-la. É o exemplo do §2º do art. 242 da Carta Magna que prevê:

§ 2º - O Colégio Pedro II, localizado na cidade do Rio de Janeiro, será mantido na órbita federal.

Não obstante este dispositivo não tenha conteúdo constitucional, ele não deixa de ser superior à lei complementar, e, por isso, não pode ser alterado por esta espécie legislativa.

Percebe-se claramente, portanto, que o simples fato de este dispositivo se encontrar na Constituição Federal é que lhe concede, suficientemente, o status de constitucional, independentemente do seu conteúdo. A sua alteração por outras leis hierarquicamente

⁶ Mister informar que no julgamento do referido processo, o entendimento do ilustre Ministro Eros Roberto Grau não prevaleceu.

⁷ “Art. 59, parágrafo único, - Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”; e “art. 69 - As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

inferiores é inviável, portanto, ainda que, repita-se, ele não seja materialmente constitucional. O mesmo raciocínio deve ser utilizado para o caso das leis complementares e ordinárias, como ensina Yves Gandra da Silva Martins (1999, p. 146):

Admitir que lei ordinária possa revogar lei complementar, é admitir que lei ordinária ou complementar possa alterar a Constituição, sempre que o conteúdo da norma constitucional não tiver necessariamente o perfil de norma constitucional.

No mesmo sentido, merece destaque a decisão proferida pelo Juiz Victorio Giuzio Neto da 24ª Vara Federal de São Paulo, nos autos do processo n.º 2005.61.00.011559-8, conforme veiculado em matéria de Aline Pinheiro no Jornal Estadão do Estado de São Paulo (2010, p.3):

A diferença existente entre um e outro tipo consiste no quorum determinado para a sua aprovação, determinando o artigo 69 da CF/88, que a aprovação da matéria veiculada através de lei complementar requer maioria absoluta.

É sabido que o texto constitucional não contém termos inúteis. Portanto, a existência da forma legislativa prevista como lei complementar, que exige quorum qualificado para sua aprovação, tem como escopo que determinadas matérias tenham maior dificuldade na sua alteração. Desta forma, apesar de a Constituição Federal prever expressamente que algumas matérias sejam tratadas exclusivamente por lei complementar, as que não estão expressamente determinadas desta forma na Constituição Federal, mas são veiculadas através dessa forma legislativa, o são porque quer-se que exista esse acréscimo de voto para sua alteração.

Da mesma forma que existem, na Constituição Federal, determinações que não são materialmente constitucionais, mas somente formalmente constitucionais, também podem existir temas tratados formalmente por lei complementar, apesar de o Texto Magno não ter determinado que seriam exclusivamente tratados dessa forma.

Assim, as leis formalmente complementares só podem ser alteradas através desse mesmo modo de aprovação. É o mesmo que ocorre com as leis formalmente constitucionais, ou seja, que não tratam de assunto materialmente constitucional (que, de acordo com Paulo Bonavides, seriam “o conjunto de normas pertinentes à organização do poder, à distribuição da competência, ao exercício da autoridade, à forma de governo, aos direitos da pessoa humana, tanto individuais como sociais” – Direito Constitucional, editora Forense, 3ª edição, p. 57), mas são inseridas no corpo do Texto Constitucional a fim de “gozarem da garantia e do valor superior que lhe confere o texto constitucional” (obra citada, p.59). (grifo nosso)

Por oportuno, tratando da lei complementar no direito comparado, tem-se que no Direito espanhol, as *leyes orgánicas* (similares às leis complementares brasileiras) são expressamente definidas pela matéria que tratam⁸, diferentemente das leis complementares brasileiras que são definidas pelo seu quorum para aprovação.

⁸ “Título III - Capítulo Segundo
De la elaboración de las leyes
Artículo 81

1. Son leyes orgánicas las relativas al desarrollo de los derechos fundamentales y de las libertades públicas, las que aprueben los Estatutos de Autonomía y el régimen electoral general y las demás previstas en la Constitución.

2. La aprobación, modificación o derogación de las leyes orgánicas exigirá mayoría absoluta del Congreso, en una votación final sobre el conjunto del proyecto”. (grifo nosso)

Em suma, o critério de diferenciação previsto expressamente na Constituição Federal brasileira de 1988 e que, portanto, deve prevalecer é, repita-se, o do aspecto formal. É o que com clareza solar explica Hugo de Brito Machado (2007, p.106-107):

Respeitáveis juristas têm sustentado que só é lei complementar aquela que trata de matérias a ela reservadas pela Constituição. Se tratar de matéria não reservada pela Constituição a essa espécie normativa será ela, nesse ponto, uma lei ordinária. Essa tese é equivocada e resulta da importação indevida de doutrina estrangeira. No Direito espanhol, por exemplo, as leis orgânicas estão definidas da Constituição em razão da matéria de que se ocupam. Por isto, naquele país se tem afirmado ser de todo evidente que o art. 81, da Constituição construiu o conceito de lei orgânica sobre uma base estritamente material, posto que são leis orgânicas as relativas ao desenvolvimento dos direitos fundamentais (Garcia de Enterría).

Entre nós a situação é diversa. Nossa Constituição não define as leis complementares, nem diz que estas estão reservadas a determinadas matérias. Não contém norma dizendo que são leis complementares aquelas que tratem das matérias que indica. Diversamente, nossa Constituição coloca a lei complementar como uma espécie normativa, no rol de seu art. 59, e as caracteriza pela exigência de quorum especial para a sua aprovação (art. 69). Além disto, estabelece que “lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração, e consolidação das leis” (art. 59, parágrafo único).

Sem dispositivo exposto da Constituição que afirme o contrário, caracteriza-se a lei complementar por seu aspecto formal. Aliás, toda e qualquer espécie normativa ganha identidade específica, e assim tem definida a sua posição hierárquica no sistema jurídico, a partir de elementos formais. Não em razão de seu conteúdo. A competência do órgão que a emite, e o procedimento adotado em sua elaboração, determinam sua espécie e sua posição hierárquica. (grifo nosso)

Desta forma, uma vez se admitindo (como unanimemente se admite) que a lei complementar pode tratar das mesmas matérias que a lei ordinária sem vício de inconstitucionalidade, ainda que se insista que as matérias são taxativas, tem-se que aquela será sempre superior à ordinária, ainda que apenas formalmente (critério privilegiado pela Constituição Federal), não podendo, portanto, a primeira ser revogada pela segunda.

Assim, demonstradas as razões pelas quais os argumentos trazidos para apoiar a tese da inexistência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária não podem prevalecer, sob pena de se ofender a Constituição Federal, passa-se a apresentar pormenorizadamente os argumentos que levam à conclusão de que há hierarquia entre lei complementar e ordinária.

4 A EXISTÊNCIA DE HIERARQUIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA

Superados os respeitáveis argumentos da doutrina contrária à existência de hierarquia da lei complementar sobre a ordinária, mister explicar, de forma mais robusta e detalhada, as razões pelas quais se defende a mencionada superioridade hierárquica.

Com efeito, as leis complementares e ordinárias têm dois aspectos distintos entre si: o campo material de atuação (sendo o das segundas abrangido pelo das primeiras); e a forma de elaboração (envolvendo o quorum de aprovação e o fato de a primeira ser responsável por dispor sobre a elaboração da segunda).

Percebe-se que, em relação ao aspecto do campo material das espécies legislativas sob análise, é pacífico que pode haver confusão entre a área de atuação da lei complementar e da lei ordinária, uma vez que o campo da segunda é comum às duas, não sendo, por isso, um critério apto a, isoladamente, estabelecer uma diferenciação das espécies normativas, como queria parte da doutrina.

Daí, no que se refere à forma de elaboração, não há como se confundir as espécies, uma vez que os quoruns são distintos e cabe à lei complementar disciplinar a elaboração, redação, alteração e consolidação das outras leis, sendo, portanto capaz de estabelecer as diferenças entre as espécies.

Daí, para se concluir pela superioridade da lei complementar em relação à ordinária, deve-se fazer uma análise pormenorizada das situações.

4.1 CAMPOS DE ATUAÇÃO DAS LEIS COMPLEMENTARES E ORDINÁRIAS

Não há razões jurídicas nem sociais para se entender que a Assembléia Constituinte quis engessar a atividade dos representantes do povo ao taxar as matérias que a lei complementar poderia tratar (e, de fato, não o fez, conforme noticiou Yves Gandra Martins, 1990, transcrito acima, ao tratar da discussão ocorrida na Assembléia Constituinte).

Mais uma vez se remete a um retorno à origem dos institutos.

4.1.1 A razão de ser da lei complementar

É monótono na doutrina que a função das leis complementares é conceder maior estabilidade às matérias que são consideradas de maior importância, não as colocando sob a rigidez das normas formalmente constitucionais e, ao mesmo tempo, protegendo-as de maiorias ocasionais que podem aprovar leis ordinárias. É o que ensina Alexandre de Moraes (2004, p.569):

Assim, a razão de existência da lei complementar consubstancia-se no fato do legislador constituinte ter entendido que determinadas matérias, apesar da evidente importância, não deveriam ser regulamentadas na própria Constituição Federal, sob pena de engessamento de futuras alterações; mas, ao mesmo tempo, não poderiam comportar constantes alterações através de um processo legislativo ordinário.

Sabe-se ainda que o conceito do que é importante e relevante (critério para justificar a edição de lei complementar) varia de acordo com o tempo e com o espaço o que, por si só, já sugere a adoção do entendimento de que é possível à lei complementar tratar de outras matérias que, de acordo com determinado contexto histórico-cultural, mereça maior proteção e estabilidade.

Isto porque, com base nestas duas simples e inquestionáveis premissas, torna-se claro que, admitir-se que o campo de atuação da lei complementar é taxativo, é acreditar que a Assembléia Constituinte pretendeu prever todas as situações de importância (daquele momento histórico e dos futuros) oferecendo somente àquelas uma proteção especial. *Data maxima venia*, não há como se aceitar este entendimento, especialmente diante da dinâmica do mundo moderno.

E nem se diga que este não é um argumento jurídico, pois, conforme dito anteriormente, a idéia do rol exemplificativo parte, antes de tudo, da clareza do texto constitucional (onde se ler “lei”, dever-se-á entender como toda e qualquer lei) e de uma interpretação autêntica e histórica com base na vontade originária da Assembléia Constituinte, diferentemente da conclusão do rol taxativo que se baseia em uma “interpretação dedutiva a *contrario sensu*”.

Recorde-se, além disso, que a ciência jurídica é uma ciência da sociedade, sendo, portanto, o desenvolvimento desta um forte argumento para se entender que as normas devem acompanhar as mudanças da realidade. Neste sentido, são brilhantes as palavras de Eros Roberto Grau (2002, p.49) quando diz que “o direito é um organismo vivo, peculiar, porém, porque não envelhece, nem permanece jovem, pois é contemporâneo à realidade. O direito é um dinamismo”.

Com propriedade, Konrad Hesse (1991, p.24) reitera:

Em síntese, pode-se afirmar: a Constituição jurídica está condicionada pela realidade histórica. Ela não pode ser separada da realidade concreta de seu tempo. A pretensão de eficácia da Constituição somente pode ser realizada se se levar em conta essa realidade. A Constituição jurídica não configura apenas a expressão de uma dada realidade. Graças ao elemento normativo, ela ordena e conforma a realidade política e social. As possibilidades, mas também os limites da força normativa da Constituição resultam da correlação entre ser (Sein) e dever ser (Sollen).

Daí porque a reserva material às leis complementares deve ser observada, também, de acordo com a flexibilidade que a visão contextual-histórica impõe. Ou seja, permitindo-se que, diante das necessidades da sociedade, possa-se atribuir a determinada matéria (de maior importância, de acordo com o momento) maior estabilidade, por meio da proteção do quorum da lei complementar.

Ainda assim, caso o interesse do povo, manifestado por intermédio do legislador, seja conferir a determinada matéria o grau de estabilidade das emendas Constitucionais, esta será adotada. Mas, se de outro turno seu interesse for conferir um status intermediário (entre a emenda constitucional e a lei ordinária), adotar-se-á a lei complementar. Ou seja, a depender do grau de rigidez/proteção/estabilidade que se queira atribuir a determinada matéria, utilizar-se-á emenda constitucional, lei complementar ou lei ordinária.

Atente-se que, de fato, é lícito se entender que o critério para se determinar a superioridade da lei complementar não é simplesmente o do procedimento previsto para a sua edição. Na verdade, a necessidade do procedimento é consequência do verdadeiro critério, a saber, a importância da matéria em determinado momento histórico-cultural (segundo os representantes do povo) que, por isto requer a necessidade de uma maior estabilidade, a qual só será concedida mediante a proteção da exigência de um procedimento mais solene que o da legislação ordinária. Ou seja, a depender do grau de importância que se pretenda atribuir à matéria, utilizar-se-á emenda constitucional, lei complementar ou lei ordinária, conferindo o respectivo *status* à matéria.

Em outras palavras, o critério para se considerar a hierarquia da lei complementar sobre a ordinária é o procedimento legislativo previsto, o qual decorre da relevância da matéria que, por sua vez, foi o que levou o legislativo a adotar aquele veículo introdutor de normas mais rigoroso.

Assim, a superioridade é refletida pelo aspecto formal (quorum qualificado) que é consequência da relevância imputada à matéria. O quorum, portanto, efetiva a estabilidade pretendida para a matéria.

Seguindo-se este raciocínio, e, partindo-se da premissa de que lei complementar pode tratar de outras matérias além daquelas previstas privativamente para elas na Constituição Federal, chegar-se-á à conclusão de que sempre haverá hierarquia da lei complementar em relação à ordinária, pois, sempre que o legislativo entender que a relevância da matéria exige esta proteção/procedimento, a matéria passará a ter status de complementar.

As bases do entendimento desta pesquisa, aliás, não se afasta das premissas do Professor Paulo de Barros Carvalho (2007, p. 219-220), como pode parecer, em que pese chegar à conclusão diversa. Isto porque, conforme ele ensina, as matérias reservadas para o campo da lei complementar são aquelas empreendidas de maior grandeza:

Os assuntos que o constituinte reservou para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos inobstante possamos encontrar, em alguns passos, a simples alusão à *lei* desacompanhada do qualificativo complementar. Em circunstâncias como essa, a bem empreendida análise do comando supremo apontará que a grandeza do tema somente pode ser objeto de lei complementar, visto que estão em pauta regulações diretas de preceitos da Lei Maior, que por outros estatutos não poderiam ser versadas. (grifo nosso)

O critério da grandeza da matéria é justamente o que se prega no presente estudo. Acredita-se que a importância das matérias varia no espaço e no tempo, e, por isso não precisam, necessariamente, estar com prévia indicação na Constituição.

Defende-se, aqui, que a própria Constituição permite que, além das matérias privativas, outras (que, em tese também podem ser tratadas por lei ordinária) podem ser tratadas por lei complementar, que passarão, então, a ter este status.

Em outras palavras, é constitucionalmente permitido ao legislador, diante de um determinado momento histórico cultural, apontar, ele, como representante do povo, que determinados temas possuem relevância peculiar, necessitando, assim, maior estabilidade, a qual será conferida por intermédio de lei complementar, com suas formalidades, notadamente o quorum qualificado, que protege o tema contra maiorias ocasionais.

Nesta esteira, antes que se alegue que isto implicaria eventual engessamento dos legisladores futuros (como pregou Geraldo Ataliba, 1971, transcrito alhures), entende-se, que, posteriormente, caso o legislador futuro, diante de um novo momento histórico-cultural, entenda que aquela matéria já não mais merece a estabilidade conferida pela formalidade/quorum da lei complementar, pode ele, no bojo de outra lei complementar, (obviamente), determinar que, a partir daquela nova lei, aquela matéria voltará a ter status de ordinária.

Daí porque se defende, com tranqüilidade, que as leis complementares, obedecendo à sua função originária, estão a serviço dos representantes do povo que podem e devem se utilizar delas quando entenderem que determinadas matérias, em razão de sua relevância e importância, necessitam de uma maior proteção. É o que ensina com propriedade Hugo de Brito Machado (1996, p.20-21 e 2010, p.5):

A existência de um campo de reserva de lei complementar, todavia, não quer dizer que não possa a lei complementar cuidar de outras matérias. Pode, sim, e deve o legislador adotar a forma de lei complementar para cuidar não apenas das matérias a este entregues, em caráter privativo, pelo constituinte, mas também de outras, às quais deseja imprimir maior estabilidade, ao colocá-las fora do alcance de maiorias ocasionais, ou até dos denominados acordos de lideranças.

[...]

Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula, e mesmo que disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não poderá ser revogada por lei ordinária.

[...]

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

O que se observa, então, é que existem matérias para as quais a Constituição Federal exige o tratamento por lei complementar (ou seja, aquelas matérias só podem ser tratadas por intermédio de lei complementar), o que não significa dizer que lei complementar só pode tratar daquelas matérias.

O art. 68, §1º da Constituição Federal, em que pese tenha sido frequentemente utilizado pela doutrina com o intuito de reforçar a taxatividade da atuação da lei complementar, na verdade, só reforça o entendimento de que a matéria é que se encontra adstrita à lei complementar, e não o contrário:

Art. 68 - As Leis Delegadas serão elaboradas pelo Presidente da República, que deverá solicitar a delegação ao Congresso Nacional.

§ 1º - Não serão objeto de delegação os atos de competência exclusiva do Congresso Nacional, os de competência privativa da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, a matéria reservada à lei complementar, nem a legislação sobre:

I - organização do Poder Judiciário e do Ministério Público, a carreira e a garantia de seus membros;

II - nacionalidade, cidadania, direitos individuais, políticos e eleitorais;

III - planos plurianuais, diretrizes orçamentárias e orçamentos. (grifo nosso)

Ou seja, é a matéria que não pode ser tratada por outro veículo introdutor de normas; e não o veículo introdutor de norma (lei complementar) que não pode tratar de outras matérias.

Assim, chega-se à constatação de que o legislador, observando-se os anseios da sociedade que ele representa, num dado momento histórico, pode se utilizar da força da lei complementar para qualificar especialmente matérias, para lhe conferir maior estabilidade, em razão da grandeza que representam.

Nesta linha, tem-se as palavras do professor Humberto Ávila (2007, p.125), “o decisivo para este trabalho, porém, é registrar que a relação de hierarquia é normalmente associada à idéia de prevalência e termina por indicar qual norma vale mais”.

Assim, não obstante parte da doutrina esteja viciada em uma idéia pré-concebida e difundida, o fato é que o legislador, em razão da relevância da matéria que irá tratar, pode introduzi-la por intermédio de lei complementar, conferindo àquela matéria maior estabilidade, reflexo do quorum qualificado desta espécie normativa.

4.2 A HIERARQUIA FORMAL DA LEI COMPLEMENTAR SOBRE A LEI ORDINÁRIA

Conforme exposto anteriormente, o que leva à diferenciação de uma espécie normativa da outra, segundo a Constituição Federal, é o seu aspecto formal, ou seja, o seu quorum, e o fato de uma ser responsável por disciplinar a elaboração das outras. Deve-se, porém, observar, como critério preliminar e motivador da escolha deste veículo introdutor de normas, a relevância da matéria tratada.

Assim, entende-se que a exigência do quorum qualificado, por parte dos representantes do povo em função da importância da matéria é responsável em tornar a lei complementar superior hierarquicamente, independentemente da possibilidade inicial de que a matéria fosse tratada por ordinária, pois é responsável em conferir maior estabilidade, protegendo-a de maiorias ocasionais (como pode ser o caso do quorum exigido por lei ordinária).

Em relação ao quorum como o critério essencial para a distinção da hierarquia entre as espécies normativas, as palavras de Manoel Gonçalves Ferreira Filho (2001, p.209) são elucidativas:

É de se sustentar, portanto, que “lei complementar” é *tertium genus* interposto, na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta – a lei delegada) e a Constituição (e suas emendas). Tal é o entendimento de Pontes de Miranda nos seus *Comentários à Constituição de 1967*. Não é só, porém, o argumento de autoridade que apóia esta tese; a própria lógica 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 cujo estabelecimento exigiu ponderação especial. Aliás, é princípio geral de Direito que, ordinariamente, um ato só possa ser desfeito por outro que tenha obedecido a mesma forma. [...] a lei ordinária, a medida provisória e a lei delegada estão sujeitas à lei complementar. Em consequência disso não prevalecem contra elas, sendo inválidas as normas que a contradisserem. (grifo nosso)

Outro não poderia ser o entendimento de Eros Roberto Grau, ao proferir o seu voto no Recurso Extraordinário n.º 377.457/PR:

3. A lei complementar como tal se caracteriza em razão do quorum qualificado de aprovação na Câmara dos Deputados e no Senado Federal [art. 69 da Constituição do Brasil]. Então, ela será sempre complementar. Como é assim, dizer-se ela formalmente complementar. E isso basta, já que o nosso direito positivo não faz distinção entre lei complementar formal e lei complementar material. Daí porque se há de dizer que a circunstância de tratar ou não tratar determinada lei de matéria de estrutura do Estado não significa absolutamente coisa nenhuma para que se a tenha, ou não, como lei complementar. O direito brasileiro desconhece o que seria uma lei complementar material. (grifo nosso)

Observe-se que resta claro que a Constituição Federal prevê, tão somente, o critério formal de diferenciação, devendo ser rechaçada a taxatividade do critério material como argumento contrário a esta hierarquia.

Assim, da mesma forma que os ensinamentos de José Souto Maior Borges (1975) foram importantes para a evolução do estudo da hierarquia das leis complementares (razão pela qual se aproveita para se render homenagens a ele), hoje, faz-se novamente necessária uma revisão deste posicionamento, em consonância com as exigências do atual ordenamento constitucional do país, devendo-se, conseqüentemente, concluir pela superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária.

5 CONCLUSÃO

A partir dos estudos realizados acerca do tema, pôde-se chegar a diversas conclusões, conforme se passa a apresentar.

Inicialmente, percebeu-se que, em relação à hierarquia material, não obstante a doutrina majoritária (e a Corte Constitucional) entenda que a lei complementar só pode tratar das matérias expressamente previstas na Constituição Federal (rol taxativo), o fato é que não há, na Carta Magna, qualquer norma ou princípio que sustente satisfatoriamente esta conclusão.

Asseverou-se que, em verdade, a previsão constitucional se trata de uma reserva positiva de competência, e não negativa, da lei complementar, pois não há restrição à sua atuação em outros campos (desde que atendidas as formalidades), incluindo-se, aí, o supostamente privativo da lei ordinária.

Viu-se que, de fato, existem matérias que só podem ser veiculadas por lei complementar, o que não implica a conclusão imediata de que lei complementar só pode tratar daquelas matérias.

Acrescentou-se que, mesmo para a corrente negadora da hierarquia, ao fim e ao cabo, reconhece-se que há superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária, tendo em vista a unanimidade do entendimento de que quando a lei complementar trata de matéria reservada à ela (positivamente, é bom que se diga), a lei ordinária jamais poderá revogá-la. Diferentemente é a hipótese de matéria tratada por lei ordinária, a qual pode ser revogada por lei complementar (ainda que a considere materialmente ordinária).

Notou-se, destarte, que a celeuma só surge quando a matéria tratada por lei complementar poderia, também, ser tratada por lei ordinária. A divergência é que, para alguns, ela seria “materialmente ordinária” (sendo complementar apenas na forma), enquanto para outros ela seria material e formalmente complementar.

Entendeu-se, nesta esteira, que, quando a Lei Maior se refere à “lei”, não há razão para se excluir deste termo a lei complementar e interpretá-lo como destinado apenas para a lei ordinária, limitando o campo de atuação da lei complementar. O melhor entendimento é que quando a Constituição disser “lei”, deve-se entender, observando-se uma interpretação autêntica e histórica, e com base na literalidade do texto constitucional, como se reportando

tanto à lei ordinária quanto à lei complementar (não se utilizando, portanto, de uma interpretação restritiva, a “*contrario sensu*”).

Mantendo-se esta linha de raciocínio, ressaltou-se que o que se prega no presente estudo é justamente a observância do critério da grandeza da matéria para justificar a utilização da lei complementar, destacando-se, ademais, que a importância das matérias varia no espaço e no tempo, e, por isso, não precisam, necessariamente, estar com prévia indicação expressa na Constituição Federal.

Manifestou-se a idéia de que o legislador pode e deve, observando-se, num dado momento histórico, os anseios e as necessidades da sociedade que ele representa, utilizar-se da proteção conferida pelo quorum da lei complementar, para qualificar especialmente as matérias que no seu entender (e, reflexamente, do povo representado por ele) são mais relevantes, imprimindo maior estabilidade a elas, consequência da exigência do quorum qualificado para alterá-las.

Ou seja, defendeu-se que a própria Constituição permite que outras matérias (que, em tese, também podem ser inicialmente tratadas por lei ordinária), podem ser tratadas por lei complementar, passando, então, a ter este *status*.

Destarte, postou-se que é constitucionalmente permitido ao legislador, diante de um determinado momento histórico cultural, apontar que determinados temas possuem relevância peculiar, necessitando, assim, maior estabilidade, a qual será conferida por intermédio de lei complementar. Isto porque, a depender do grau de rigidez, estabilidade e proteção que se queira atribuir a determinada matéria, utilizar-se-á emenda constitucional, lei complementar ou lei ordinária.

Ressaltou-se que a própria Constituição Federal traz consigo matérias que não são “materialmente constitucionais” e, nem por isso, elas deixam de ter o *status* de constitucional, nem tampouco podem ser revogadas por lei complementar ou lei ordinária. Ou seja, elas são constitucionais única e exclusivamente por consequência da forma, sem que isto implique a possibilidade de sua revogação por normas infraconstitucionais.

Pontuou-se, então, que o direito brasileiro desconhece o que se denominou de “lei complementar materialmente ordinária”, pelo simples fato de o critério privilegiado e escolhido pela Constituição Federal para a caracterização das leis complementares ser, tão somente, um requisito formal, qual seja, o quorum qualificado.

Entendeu-se, portanto, que existe superioridade da lei complementar sobre a lei ordinária, tanto no aspecto material – porque a primeira trata de matérias de maior relevância e valor, e,

além disso, pode tratar de todas as matérias que, em princípio, também podem ser tratadas pela segunda, além de outras -; quanto no aspecto formal – tanto no que se refere ao quorum qualificado de representatividade (critério privilegiado pela Constituição Federal para se qualificar as espécies normativas e que, portanto, deve ser respeitado), quanto porque a primeira é responsável pela forma de elaboração das segundas.

Finalmente, concluiu-se que a hierarquia formal (consubstanciada na exigência de quorum qualificado) é reflexo da atribuição, pelos representantes do povo, de relevância contemporânea à matéria a ser tratada que, por isso, requer uma maior estabilidade, a qual é conferida e efetivada por intermédio da proteção do quorum qualificado exigido pela lei complementar, que, por isso, repita-se, é formalmente superior à lei ordinária.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano da Silva. **Direito Tributário Brasileiro**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p.125.

BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: EDUC, 1975.

BRASIL. (Constituição de 1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 17 fev. 2010.

_____. (Constituição de 1967). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 10 fev. 2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. (Santa Catarina) **Recurso Especial n.º 93.255**. Recorrente: TCT Gerenciamento Empresarial Ltda. Recorrido: Fazenda Nacional. Relator: Min. Ari Pargendler. Disponível em: <<http://www.stj.gov.br>>. Acesso em: 05 dez. 2009.

_____. _____. (Minas Gerais) **Reclamação n.º 2475**. Recorrente: União. Recorrido: Superior Tribunal de Justiça. Relator: Min. Carlos Velloso. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 13 dez. 2009.

_____. _____. (Minas Gerais) **Recurso Extraordinário n.º 381.964**. Recorrente: Savoi e Cabral Advogados Associados S/C. Recorrido: União. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 16 dez. 2009.

_____. _____. (Paraná) **Recurso Extraordinário n.º 377.457**. Recorrente: Antônio Glênio F. Albuquerque & Advogados Associados S/C. Recorrido: União. Relator: Min. Gilmar Mendes. Disponível em: <<http://www.stf.gov.br>>. Acesso em: 06 jan. 2010.

CANTIZANO, Dagoberto Liberato. **O processo Legislativo na Constituição Federal Brasileira**. Rio de Janeiro: Forense, 1985, p.227.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18.ed. São Paulo: Saraiva, 2007, 222-223.

CHAPLIN, Charles Spencer. **Hoje eu posso escolher**. Disponível em: <<http://arcadoconhecimento.blogspot.com/2009/03/hoje-eu-posso-escolher.html>>. Acesso em: 19 fev. 2010.

ESPANHA. (Constituição de 1978). **Constituição Espanhola**. Disponível em: <<http://www.la-moncloa.es/Espana/ElEstado/LeyFundamental/default.htm>>. Acesso em: 17 nov. 2010.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas Gerais de Direito Tributário**. São Paulo: Max Limonade, 1997, p.76-81.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 27.ed. São Paulo: Saraiva, 2001, p.209.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p.17 e 49.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991, p.24.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 106-107.

_____. Posição Hierárquica da Lei Complementar. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 14. São Paulo: Editora Dialética, 1996, p.20-21.

_____. **Segurança jurídica e a questão da hierarquia da lei complementar – parte I**. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em: 17 fev. 2010, p.4.

MACHADO NETO, Antônio Luiz. **Compêndio de Introdução ao Estudo do Direito**. 5.ed. São Paulo: Saraiva, 1984.

MADUREIRA, Claudio Penedo. **Hierarquia entre normas infraconstitucionais**. Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 389, 31 jul. 2004. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=5474>>. Acesso em: 17 fev. 2010, p.2-3.

MARTINS, Yves Gandra da Silva; BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil**. V.6, t.1, São Paulo: Saraiva, 1990, p.84-87.

MARTINS, Yves Gandra da Silva. Lei nº 9.718/98 e base de cálculo da Cofins sobre receita bruta – inconstitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 47. São Paulo: Editora Dialética, 1999, p.146.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**. 15.ed. São Paulo: Atlas S.A., 2004.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Fontes do Direito Tributário. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p.114.

PINHEIRO, Aline. **Prestadoras de serviços não recolhem Cofins sobre lucro**. Estadão, São Paulo. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2005-ago-20/prestadoras_servicos_ao_recolhem_cofins_lucro?imprimir=1>. Acesso em 18 fev. 2010.

SOUZA, Marcos Antônio Cardoso de. **A hierarquia da Lei Complementar**. Teresina, ano 4, n. 45, set. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=136>>. Acesso em: 17 fev. 2010.

ZAMPIERI, Marcelo Carlos. **O STJ define que as prestadoras de serviços estão isentas do pagamento da COFINS**. Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria. Disponível em: <<http://www.ufsm.br/direito/artigos/tributario/prestadoras-cofins.htm>>. Acesso em: 18 fev. 2010.