

IBET – INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

CARLOS EDUARDO PRETTI RAMALHO

LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

CAMPINAS
2013

CARLOS EDUARDO PRETTI RAMALHO

LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBETT, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

CAMPINAS
2013

RESUMO

O presente trabalho se dedica a examinar as disposições constitucionais relativas à lei complementar, em especial em matéria tributária, relacionando-as com as modernas correntes do pensamento, enfatizando a Teoria da Linguagem. Busca-se, como em qualquer trabalho científico, por meio de um corte metodológico, circunscrever como objeto o estudo do direito positivo brasileiro, elegendo como pressupostos as premissas do Construtivismo Lógico-semântico. Passando pelo processo de construção da norma jurídica, investigando o direito positivo, faz-se uma análise das espécies normativas previstas na Constituição Federal, analisando, em especial, o veículo introdutor lei complementar e suas funções no âmbito do direito tributário.

Palavras chave: Direito positivo. Norma jurídica. Lei complementar. Direito tributário.

ABSTRACT

This paper is dedicated to examining the constitutional provisions on the complementary law, particularly in tax matters, relating them to modern currents of thought, emphasizing the Theory of Language. Looking up, as in any scientific paper, through a methodological approach, limited as its object the study of positive Brazilian law, electing as assumptions the premises of Constructivism Logical-semantic. Going through the process of construction of the rule of law, investigating the positive law, it is an analysis of species regulations provided for in the Federal Constitution, analyzing in particular the introducer vehicle complementary law and its functions under the tax law.

Keywords: Positive law. Rule of law. Complementary law. Tax law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 O DIREITO E A LINGUAGEM	7
1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito.....	7
1.2 A construção da norma jurídica	8
2 A LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL	12
2.1 A lei como veículo introdutor de normas	12
2.2 A função das espécies normativas no direito tributário	12
2.3 A lei complementar	15
2.3.1 A natureza jurídica da lei complementar – sua classificação.....	15
2.3.1.1 O processo legislativo	16
2.3.1.2 As matérias reservadas à lei complementar	17
2.3.2 A hierarquia dos veículos introdutores: lei complementar e lei ordinária	18
2.4 A utilização do veículo introdutor e das matérias reservadas.....	20
2.4.1 Veículo introdutor formalmente e materialmente complementar.....	21
2.4.2 Veículo introdutor formalmente complementar e materialmente ordinária.....	21
2.4.3 Veículo introdutor formalmente ordinária e materialmente complementar.....	22
2.4.4 Veículo introdutor formalmente e materialmente ordinária	22
3 A LEI COMPLEMENTAR E SEU CAMPO DE COMPETÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO	23
3.1 A previsão constitucional do veículo introdutor lei complementar	23
3.2 A função típica e atípica da lei complementar em matéria tributária	24
3.2.1 As funções típicas	24
3.2.1.1 O conteúdo do artigo 146 da Constituição Federal.....	25
3.2.1.2 As teorias dicotômica e tricotômica acerca da função da lei complementar	28
3.2.2 Das funções atípicas	29
3.2.3 Demais disposições do artigo 146.....	29
3.2.3.1 O tratamento diferenciado as micro e pequenas empresas	30
3.2.3.2 O regime único.....	31
3.2.3.3 Dos critérios especiais de tributação.....	31

4 CONCLUSÕES	33
BIBLIOGRAFIA	36

INTRODUÇÃO

O objetivo deste trabalho é analisar o veículo introdutor lei complementar, no âmbito do sistema tributário nacional, desde os conceitos basilares necessários, fixando as premissas necessárias de um sistema de referência específico.

Preliminarmente serão tecidas breves considerações no campo da Teoria Geral do Direito, buscando diferenciar Direito Positivo e Ciência do Direito, tendo por base a Teoria da Linguagem. Em que pese a distinção entre tais realidades, tem-se um sistema de referência em que tanto a Ciência do Direito quanto o Direito Positivo são extratos de linguagem, ou seja, um fenômeno comunicacional.

Passando à investigação do Direito Positivo, considerando-o como conjunto de normas jurídicas válidas em um sistema, buscarei descrever o processo de criação da norma jurídica, explicitando as diferenças entre o veículo introdutor e a norma jurídica.

Fixadas estas premissas, farei uma breve análise das espécies normativas postas nos sistema constitucional brasileiro, fazendo uma diferenciação quanto à competência para sua introdução e sua função.

Adiante analisarei a natureza jurídica do veículo introdutor lei complementar e sua correlação com o veículo introdutor lei ordinária, em especial quanto à possibilidade de existência de hierarquia entre tais espécies.

Uma vez definida a natureza do veículo introdutor lei complementar, abordarei à função dada pelo ordenamento jurídico a tal espécie normativa, diferenciando suas funções típicas e atípicas, na busca de uma significação do enunciado prescritivo constante no artigo 146 da Constituição Federal, apresentando as divergências das correntes dicotômica e tricotômica quanto à função da lei complementar.

Assim, busquei enfrentar um assunto específico, com base em premissas da Teoria Geral do Direito e Lógica Jurídica, construindo significados para enunciados constantes de nosso sistema do direito positivo, sem, obviamente, esgotar o assunto, mas apenas tentando contribuir para sua elucidação.

1 O DIREITO E A LINGUAGEM

1.1 Direito Positivo e Ciência do Direito

Comumente, o vocábulo direito é empregado para determinar diferentes realidades, sendo mais observado seu emprego para significar: (i) direito como norma; (ii) direito como faculdade, prerrogativa do Estado de criar normas; (iii) direito como justo, o devido por justiça; (iv) direito como ciência, se confundindo com a Ciência do Direito e (v) direito como fato social, como fenômeno da vida em coletividade, ladeado de fatos econômicos, culturais entre outros.

Contudo, o direito se expressa através de uma linguagem, ocupando-se de regular a conduta dos homens, e a forma com que se relacionam com vistas a preservar o bem estar coletivo.

Tem-se, assim, o direito positivo como o conjunto de normas jurídicas validas em determinado espaço territorial, expresso por meio de linguagem com vistas a disciplinar o comportamento entre os homens.

O direito positivo se revela através de enunciados prescritivos veiculados através do texto legal, a letra da lei positivada em uma ordem jurídica.

De seu turno, a Ciência do Direito tem por objeto o direito positivo, ou seja, seu estudo é a gama de proposições que tem por objetivo ordenar a vida dos homens.

Compete a Ciência do Direito estudar as normas jurídicas descrevendo-as mediante metodologia própria.

Em que pese tratem-se de realidades diversas, não há como negar que tanto o direito positivo quanto a Ciência do Direito são corpos de linguagem, sendo o primeiro, como dito, o conjunto de normas jurídicas válidas dentro de dado sistema, em certo tempo e lugar, e a segunda, a construção de linguagem feita com o fito de descrever o primeiro.

Assim, pode-se falar em uma linguagem prescritivas, qual seja, a do direito positivo, e de uma linguagem descritiva, aquela da Ciência do Direito. Desta sorte, a Ciência do Direito, confrontada com o direito positivo, se revela como metalinguagem, posto que se trata de uma linguagem que descreve outra linguagem.

Fixada a premissa de que o direito positivo é, em verdade, o objeto da Ciência do Direito, a outra conclusão não se pode chegar: O resultado do trabalho do cientista do direito será a descrição de algo já existente, o direito positivo.

Feitas estas considerações preliminares, o próximo passo será a definição do que é norma jurídica.

1.2 A construção da norma jurídica

Além do já colocado no capítulo anterior o direito positivo enquanto considerado linguagem prescritiva, é invariavelmente uma realidade criada por meio da linguagem, e portanto, um fenômeno de comunicação, com regras sintáticas, semânticas e pragmáticas próprias.

Costumeiramente o que se convencionou na doutrina de uma forma geral foi a definição de norma jurídica como sendo o próprio comando existente no diploma legal, o texto frio da lei.

Contudo, aqui norma jurídica será tratada de outra maneira, qual seja, um juízo, obtido por meio da interpretação de determinado texto. Repousando justamente na significação obtida das proposições jurídicas. Sendo o produto do intelecto resultante da percepção do mundo.

Assim, tem-se a norma jurídica como a significação construída a partir dos textos que compõem o sistema do direito. Como o resultado da percepção do homem ao se deparar e analisar o enunciado do direito.¹

O texto do direito positivo não se confunde com a norma jurídica dela extraída. O direito positivo como já dito é extrato de linguagem, que de seu turno é produzida por meio de textos, enquanto suportes físicos de comunicação. Assim, o texto do direito positivo nada mais é que um conjunto de enunciados inserido no mundo por uma forma determinada pela próprio direito positivo.

Tal conjunto de enunciados existente no texto do direito positivo, isoladamente nada representa, sendo apenas um conjunto de textos, contendo enunciados que tratam de matéria jurídica, refletindo tão somente palavras ordenadas em um texto, ainda desprovidas de significado.

Caberá ao interprete, ao analisar tal conjunto de palavras e orações dispostas em forma de texto, construir em sua mente uma significação para o texto do direito. Tal significação, que é resultado do esforço do intérprete será a norma jurídica.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros, “*Curso de Direito tributário*”, 23ª ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2011, p. 40.

Conclui-se, portanto, que à um único texto do direito poderão ser dadas tantas interpretações quanto os interpretes possam construir, extraindo-se as mais diversas normas jurídicas possíveis, tendo por limite a mente destes interpretes, e não o texto interpretado.

Neste plano, o suporte físico – texto de lei – será o mesmo para todos aqueles que com ele se deparem, contudo a interpretação deste poderá ser absolutamente oposta, podendo, assim, um mesmo suporte físico resultar em diferentes significações.

PAULO DE BARROS CARVALHO², coloca tal problematização de forma clara:

O falar em linguagem remete o pensamento, forçosamente, para o sentido de outro vocábulo: o signo. Como unidade de um sistema que permite a comunicação inter-humana, signo é um ente que tem *status* lógico de relação. Nele, um suporte físico se associa a um significado e a uma significação, para aplicarmos a terminologia husserliana. O suporte físico da linguagem idiomática é a palavra falada (ondas sonoras, que são matéria, provocadas pela movimentação de nossas cordas vocais, no aparelho fonético) ou a palavra escrita (depósito de tinta no papel ou giz na lousa). Esse dado, que integra a relação *signica*, como o próprio nome indica, tem natureza física, material. Refere-se a algo do mundo exterior ou interior, da existência concreta ou imaginária, atual ou passada, que é seu significado; e suscita em nossa mente uma noção, ideia ou conceito, que chamamos de “significação”.

Assim, fala-se em construção da norma exatamente porque a norma jurídica está na cabeça do interprete e não no texto legal. O interprete é que constrói a norma, não o texto de lei.

O processo de construção da norma jurídica tem seu início nos textos de direito positivo, sendo este o suporte de linguagem admitido pelo próprio direito.

Desta sorte, por texto de lei, entende-se o suporte físico, a matéria resultante do processo legislativo positivado no papel.

Tal conjunto de textos será o ponto de partida para a construção da norma jurídica, constituindo o chamado “plano de expressão”, que será sempre o mesmo, dentre aqueles enunciados considerados válidos.

Até este ponto existe apenas a tinta no papel, e o interprete ao analisar este texto deverá fazê-lo inicialmente de forma isolada, atribuindo significação as palavras, frases e orações.

Chegará o intérprete à um conjunto de enunciados com conteúdo de significação obtidos a partir de suas convicções e conhecimento prévio, sem contudo permitir que se

² CARVALHO, Paulo de Barros, “Direito tributário : linguagem e método” , 4ª ed, São Paulo, Noeses, 2011, p. 33 e 34.

delimite a prescrição de condutas intersubjetivas, posto que não se chegou ao sentido completo dos enunciados prescritivos. Chega-se às proposições jurídicas.

A proposição é a significação, a ideia, extraída dos enunciados, que de forma isolada ou em conjunto com outras proposições jurídicas constitui a norma jurídica.

Ao extrair as proposições jurídicas, o intérprete ingressa no plano do conteúdo das significações dos enunciados, superando o texto do direito enquanto suporte físico. Porém até este momento a proposição não tem aptidão para regular condutas.

Desta feita o intérprete deve continuar percorrendo o processo de produção da norma jurídica, ingressando em um terceiro plano, no qual os enunciados já dotados de conteúdo de significação serão analisados de forma conjunta, sistêmica, buscando-se construir um enunciado completo, dotado da aptidão de regular as condutas intersubjetivas.

Ao conjugar tais proposições construindo uma proposição de conteúdo completo, o intérprete chegará ao seu objetivo: a norma jurídica.

A norma jurídica será composta por um antecedente e um conseqüente, será a composição articulada das significações, construída a partir dos enunciados do direito positivo, sob a forma hipotético-condicional.³

Na lição de PAULO DE BARROS CARVALHO⁴, tem-se:

Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação y), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, por ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. As vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integralização do juízo e, ao tentar enuncia-lo verbalmente, expressando a correspondente proposição, encontramos-lo incompleto, havendo a premência de consultar outros textos do direito em vigor.

Diante do processo de construção da norma jurídica, tem-se como clara a possibilidade de construção de diversas normas a partir de um mesmo texto de direito, posto que a norma restará sempre na mente do intérprete.

PAULO DE BARROS CARVALHO, explicita de forma bastante clara todo o processo de construção da norma jurídica, chamando cada fase de processo de planos, ou subsistemas “S1”, “S2”, “S3” e “S4”.

³ CARVALHO, Aurora Tomazini de, “Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico, São Paulo, Noeses, 2010, p. 279.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de Direito tributário”, 23ª ed, São Paulo, Editora Saraiva, 2011, p. 41.

O conjunto de enunciados tomados no plano da expressão (S1) é o primeiro contato do intérprete com o texto do direito positivado, representando o plano dos significantes, da literalidade textual, ou seja, é o conjunto isolado de fórmulas enunciativas.

De seu turno, o conteúdo de significação de enunciados prescritivos (S2) é o passo seguinte, posto que parte da análise literal para adentrar na análise dos sentidos, promovendo a contextualização dos conteúdos obtidos no processo gerativo.

Já, o domínio das significações normativas (S3) é o aperfeiçoamento do conjunto do trabalho construtivo daquele se debruça sobre o texto, posto que é a confrontação do trabalhos dos passos anteriores em face de certas orações de forte cunho axiológico: é o nascimento da norma jurídica, os signos transformam-se em conteúdos, deixando de ser um entes isolados e passam a pertencer à unidade sistêmica.

Assim, no (S1), plano da expressão, estão os suportes físicos dos enunciados prescritivos, que é o mesmo para todos os sujeitos, independente de lugar e do tempo em que for submetida sua análise. É o início do percurso da interpretação, bem como é o espaço das modificações introduzidas no sistema total.

No (S2) inicia-se a trajetória pelo conteúdo, atuando, nos enunciados isoladamente, na dimensão semântica dos comandos legislados.

O (S3) é o subsistema das formações normativas. Contém as significações de enunciados que realizam o antecedente da norma jurídica e no conseqüente as condutas subjetivas.

Já no final tem-se o plano S4, em que há a organização de todas as normas jurídicas obtidas em forma de sistema, com base em regras específicas de coordenação e subordinação.

2 A LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA CONSTITUCIONAL

2.1 A lei como veículo introdutor de normas

O próprio sistema do direito positivo define quais são os veículos introdutores competentes para a introdução de normas jurídicas no próprio sistema, partindo do texto constitucional. Tendo delimitado o objeto deste trabalho, relevante se faz a análise exclusiva do introdutor lei.

A Constituição Federal em seu artigo 59, prevê que o processo legislativo compreende a elaboração de a) emendas à constituição; b) leis complementares; c) leis ordinárias; d) leis delegadas; e) medidas provisórias; f) decretos legislativos; e g) resoluções.

Considerando o artigo 59 da Constituição Federal, tem-se que o vocábulo “lei”, tal qual tantos outros constantes dos textos de direito positivo, revela-se de modo ambíguo e vago, sendo de fundamental importância definir seu conteúdo semântico.

A Constituição Federal, ao estabelecer as regras para o processo legislativo, define sete espécies normativas diferentes. Todas elas com relevância para o sistema tributário, tendo diferentes funções no sistema.

Como o objetivo do presente trabalho é tratar de maneira mais específica uma dessas espécies, a lei complementar, neste momento oportuno apenas um breve comentário sobre as demais.

2.2 A função das espécies normativas no direito tributário

As espécies normativas previstas no artigo 59 da Constituição Federal, conforme já afirmamos, têm, cada uma, uma função no direito tributário.

A Emenda à Constituição é uma manifestação do que a doutrina constitucionalista chama de poder constituinte derivado, tendo por função no direito tributário tratar da matéria pertinente a definição de competência tributária. Para aclarar tal afirmação, concordamos com ROQUE CARAZZA ao definir competência tributária como a aptidão legislativa que cada ente tributante recebe da Constituição Federal, a fim de instituírem tributos⁵.

Com base nos conceitos aqui definidos, competência tributária deve ser entendida também como uma norma jurídica – caso contrário não pertenceria ao sistema do direito positivo –. Em assim sendo, pode-se definir competência tributária como a norma jurídica

⁵ CARAZZA, Roque Antonio, “Curso de direito constitucional tributário”, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 563 e seguintes.

introduzida necessariamente por veículo introdutor Constituição Federal ou Emenda à Constituição, que tem por objeto a legitimação para alguns órgãos produzirem novas normas com a finalidade de instituição de tributos.

A emenda à Constituição tem por função tratar das matérias relativas ao direito tributário cujo trato deve ser feito diretamente pelo texto constitucional. Essa definição se dá quer seja pela matéria – tipicamente constitucional –, quer seja pela simples colocação pelo legislador constituinte originário – formalmente constitucional –. Em outras palavras, para tratar das matérias disciplinadas na Constituição, deve ser utilizado o veículo introdutor desta espécie.

Simplificando, esta espécie normativa exercerá, com predominância, a função de dispor sobre regras de competência tributária, alterando o texto constitucional, respeitadas as limitações das chamadas cláusulas pétreas.⁶

A lei ordinária é a espécie normativa, ou a espécie de veículo introdutor, que tem por função preponderante o exercício da competência tributária. Em outras palavras, a Constituição Federal – e suas emendas – atribuem competência tributária aos entes tributantes (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios), que devem exercê-la produzindo novas normas jurídicas. A produção destas normas jurídicas terá por veículo introdutor usual a espécie normativa lei ordinária. O processo de produção deste veículo está definido no artigo 61 da Constituição Federal.

Vale chamar a atenção aqui para o fato de que quando se enuncia o famoso princípio da legalidade tributária, estabelecendo-se que somente lei pode criar, modificar ou extinguir tributos, a regra geral é a necessidade e utilização de lei da espécie ordinária.

Lei delegada é a espécie normativa de competência do chefe do poder executivo, mediante delegação legislativa, respeitadas as regras definidas no texto constitucional em seu artigo 68.

Esta espécie tem a característica de ser utilizada como meio excepcional, extraordinário, representando uma delegação de competência do poder legislativo, por intermédio de resolução, provocada por solicitação do poder executivo, respeitadas as limitações materiais definidas na constituição – matérias vedadas para o trato por lei delegada.

⁶ Artigo 60, § 4º CF: Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa do Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos poderes; IV – os direitos e garantias individuais.

PAULO DE BARROS CARVALHO⁷, afirma que leis delegadas podem tratar de matéria tributária, desde que não firam a limitação de exigência de lei complementar. Cabe registrar a opinião em contrário, sempre pertinente, de SACHA CALMON NAVARRO COELHO.⁸

Medida Provisória é a espécie normativa de competência do chefe do executivo federal⁹, que respeitados os requisitos de urgência e relevância, definidos no artigo 62 da Carta da República, pode ser editada, produzindo os efeitos de lei. Vale dizer que, assim como a lei delegada, sua competência se dá pela negativa, ou seja, o texto constitucional enumera quais são as matérias que não podem ser tratadas por tal instrumento.

A medida provisória pode ser considerada veículo introdutor pertinente para tratar de matéria tributária, tendo o mesmo campo de competência da lei ordinária – excluídas as matérias expressas no artigo 62, § 1º da Constituição Federal.

Muitos autores, capitaneados por ROQUE CARRAZZA¹⁰, defendiam pela impossibilidade de medida provisória instituir tributos. Contudo, com a edição da Emenda à Constituição 32, de 2001, passou-se a permitir, expressamente, esta possibilidade.¹¹

O decreto legislativo é a espécie normativa utilizada pelo poder legislativo destinada a veicular as matérias de competência exclusiva do Congresso Nacional, previstas no artigo 49 da Constituição Federal, além da regulamentação das medidas provisórias rejeitadas pelo Congresso Nacional.¹²

Na seara tributária, pode-se enumerar duas grandes funções para estes decretos legislativos, quais sejam, a regulamentação de medidas provisórias que tratam de matéria tributária, quando rejeitadas pelo Congresso Nacional, e a interiorização dos tratados internacionais firmados pelo chefe do poder executivo. Vale dizer que esses tratados devem

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, “*Curso de direito tributário*”, 23ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 96.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro, “*Curso de direito tributário brasileiro*”, 7ª ed., Rio de Janeiro, Editora Forense, 2004, pág. 209.

⁹ Alguns autores, e inclusive o STF, entendem pela possibilidade de medidas provisórias editadas pelo chefe do executivo estadual, desde que previsto pela constituição Estadual respectiva. (ADI 425-TO, relator Min Mauricio Correa, julgado em 4.9.2002, constante do informativo nº 280, set 2002).

¹⁰ CARAZZA, Roque Antonio, “*Curso de direito constitucional tributário*”, 28ª ed., São Paulo, Malheiros, 2012, p. 302 e seguintes.

¹¹ Artigo 62, § 2º: Medidas provisória que implique instituição ou majoração de impostos, excetos os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada”. Contudo, apesar da previsão expressa decorrente da EC 32/01, nada impede de continuar se defendendo tal impossibilidade, mas agora acrescida da discussão da inconstitucionalidade de tal alteração na Constituição Federal.

¹² MORAES, Alexandre de, “*Direito Constitucional*”, 21ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 2007, p. 665.

ser referendados pelo Congresso Nacional, que se dá por intermédio destes decretos legislativos.

As resoluções são a espécie normativa de competência das casas legislativas que trata de matéria via de regra interna corporis, ou seja, que produzem efeitos apenas nos procedimentos internos das casas. Até por isso, assim como os decretos legislativos, seu processo de enunciação vem definido não da Constituição Federal, mas no regimento interno das casas legislativas.

No direito tributário esta espécie normativa tem a função de proceder a delegação de competência para o chefe do executivo editar leis delegadas¹³, além de estabelecerem alíquotas máximas e mínimas para os impostos estaduais, vale dizer, ITCMD¹⁴, ICMS¹⁵ e IPVA¹⁶.

Analisadas as funções preponderantes de cada espécie normativa prevista no artigo 59 da Constituição Federal, lembrando a limitação de tratar apenas da função preponderante, não esgotando o assunto, resta, agora, a análise do verdadeiro objeto deste trabalho, a lei complementar.

2.3 A lei complementar

Lei complementar, nos termos do artigo 59 do texto constitucional, é um dos veículos introdutórios previstos no sistema jurídico pátrio.

Tal espécie possui características próprias que a diferencia das demais, seja em razão das matérias à ela reservadas, seja em razão de seu procedimento legislativo próprio, conforme se verá.

2.3.1 A natureza jurídica da lei complementar – sua classificação

Como já apontado acima, a Constituição Federal prevê expressamente o veículo introdutor lei complementar, elencando-o entre as demais espécies de veículos introdutórios de normas jurídicas. Desta sorte, relevante que se investigue de forma mais atenta quais os parâmetros fundamentais à sua diferenciação.

Relevante para o início do processo classificatório apontar as palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO:

¹³ Artigo 68, § 2º: A delegação ao presidente da república terá a forma de resolução do Congresso Nacional, que especificará seu conteúdo e os termos do seu exercício.

¹⁴ Artigo 155, § 1º, IV

¹⁵ Artigo 155, § 2º, IV e V

¹⁶ Artigo 155, § 6º, I

Ao examinar a estrutura interna do enunciado, a Lógica dos Termos se ocupa, além da definição, das operações de classificação e divisão. Classificar é distribuir em classes; é dividir os termos segundo a ordem da extensão, ou, para dizer de modo mais preciso, é separar os objetos em classes de acordo com as semelhanças que entre eles existam, mantendo-os em posições fixas e exatamente determinadas com relação as demais classes. Os diversos grupos de uma classificação, recebem o nome de espécies e de gêneros, sendo que espécies designam os grupos contidos em um grupo mais extenso, enquanto que gênero é o grupo mais extenso que contém as espécies. A presença de atributos ou caracteres que distinguem determinada espécie de todas as demais espécies de um mesmo gênero denomina-se ‘diferença’, ao passo que ‘diferença específica’ é o nome que se dá ao conjunto das qualidades que acrescentam ao gênero para a determinação da espécie, de tal modo que é lícito enunciar: a espécie é igual ao gênero mais a diferença específica ($E = G + De$).

(...)

Toda classe é susceptível de ser dividida em outras classes. É princípio fundamental em lógica que a faculdade de estabelecer classes é ilimitada enquanto existir uma diferença, pequena que seja, para ensejar a distinção. O número de classes possíveis é, por conseguinte, infinito; e existem, de fato, tantas classes quantos nomes, gerais e próprios.

(...)

Antes de mais nada, porém, uma advertência que me parece oportuna: tratando-se de classificação produzida na linguagem prescritiva do direito, está informada por critérios exclusivamente jurídicos. As diretrizes que orientam a distribuição das posições, subposições, itens e subitens, devem ser pesquisadas nos limites do ordenamento positivo brasileiro.¹⁷

Tem-se assim que a atividade classificatória nada mais é que àquela exercida pelo sujeito cognoscente, ao enfrentar seu objeto de seu estudo, escolhendo os critérios que tenham por relevantes para realizar a diferenciação.

Porém no âmbito de estudo do direito positivo, caberá ao intérprete à escolha de critérios que tenham relação de pertinência com o próprio direito positivo, buscando no próprio sistema do direito os critérios específicos que deverão ser utilizados.

Desta feita, tem-se de buscar no próprio direito quais os critérios existentes para que se possa diferenciar o veículo introdutor lei complementar dos demais veículos introdutores.

2.3.1.1 O processo legislativo

Pode-se apontar com um primeiro critério de diferenciação do veículo introdutor lei complementar a própria previsão constitucional de um procedimento legislativo próprio, que como bem aponta JOSÉ AFONSO DA SILVA¹⁸, “entende-se o conjunto de atos

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros, “Regras gerais de interpretação da tabela NDN/SH (TIP/TAB)”, Revista Dialética de Direito Tributário nº 12, pág. 42.

¹⁸ SILVA, José Afonso, “Curso de direito constitucional positivo”, 36ª ed., São Paulo, Editora Malheiros, 2013, p. 526.

(iniciativa, emenda, votação, sanção, veto) realizados pelos órgãos legislativos visando a formação das leis constitucionais, complementares e ordinárias, resoluções e decretos legislativos.”

A carta constitucional, em seus artigos 61 e seguintes disciplina o procedimento a ser adotado pelo Congresso Nacional – em suas casas legislativas – para a elaboração dos veículos introdutores de leis, sendo que especificamente o artigo 69¹⁹, dispõe que, para a lei complementar, é necessário um quórum diferenciado.

Partindo deste enunciado constitucional pode-se verificar que o processo de enunciação deste veículo introdutor exige a aprovação da maioria absoluta dos componentes do Senado Federal e da Câmara dos Deputados, o que de plano o diferencia do veículo lei ordinária, para o qual basta a aprovação da maioria simples.

Tem-se, assim, um critério jurídico de classificação, vez que estabelecido pelo próprio sistema de direito positivo.

Restar, ainda, pesquisar se este seria o único critério para a sua diferenciação. E este aprofundamento é necessário para o enfrentamento de questões simples como a natureza jurídica de um projeto de lei aprovado com maioria absoluta, mesmo sendo projeto de lei ordinária.

2.3.1.2 As matérias reservadas à lei complementar

Quando o texto constitucional trata do veículo introdutor lei complementar não estabelece de maneira expressa quais são os requisitos matérias desta espécie. Contudo, tal previsão expressa não se faz necessária, posto que será, obrigatoriamente, obtida por meio de uma norma jurídica, sendo estas – as normas jurídicas – implícitas, como bem aponta PAULO DE BARROS CARVALHO:²⁰

Não se pode dizer o mesmo, contudo, a respeito das normas jurídicas, porquanto estarão elas sempre, e invariavelmente, na implicitude dos textos positivados. As regras do direito positivo, pertencendo ao campo das significações, serão necessariamente implícitas, pelo que, de acordo com esse modelo conceptual, não caberia falar em normas implícitas, já que, por suposto, todas elas o são.

Porém, a doutrina constitucionalista entende de modo quase unanime que o veículo introdutor lei complementar é reservado à tratar de matérias específicas, dispostas na Constituição Federal.

¹⁹ Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, “*Curso de Direito tributário*”, 23ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 42.

ALEXANDRE DE MORAES aponta a lei complementar “como espécie normativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada”²¹, asseverando que:

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 processo legislativo ordinário.²²

Como bem aponta PAULO DE BARROS CARVALHO, a doutrina constitucionalista vem entendendo que as leis complementares são aquelas necessárias para a complementação de dispositivos da lei básica que não sejam autoaplicáveis, qualificando-as ontologicamente pela matéria inserida em seu conteúdo.²³

Nesta esteira, para HELENO TAVEIRA TORRES, os veículos introdutores lei complementar tem no próprio sistema constitucional seu campo material predefinido – competência – sob a forma das matérias sujeitas ao princípio da reserva de lei complementar – pressuposto material – e são aprovadas por maioria absoluta – pressuposto formal.²⁴

Pode-se concluir que o veículo introdutor lei complementar foi reservado para matérias específicas ora postas de forma expressa no texto constitucional, ora implícitas, sendo sempre necessário um quórum próprio, tanto no Senado Federal quanto na Câmara dos Deputados.

2.3.2 A hierarquia dos veículos introdutores: lei complementar e lei ordinária

O direito positivo é o conjunto de normas jurídicas válidas no sistema, conforme premissa adotada no início deste trabalho. Essas normas, conforme discutido, são as significações que o intérprete constrói a partir da leitura dos textos do direito, introduzidos no sistema por intermédio dos veículos introdutores de normas (normas introduzidas e introdutoras, respectivamente).

Nesta explanação adotada, ainda não se falou em hierarquia das normas, ou seja, na possibilidade de análise da prevalência ou não de determinada espécie sobre outra.

²¹ MORAES, Alexandre de, “*Direito Constitucional*”, 21ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 2007, p. 641.

²² MORAES, Alexandre de, “*Direito Constitucional*”, 21ª ed., São Paulo, Editora Atlas, 2007, p. 641.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros, “*Curso de Direito tributário*”, 23ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 261.

²⁴ PINTO, Fabiana Lopes *et al*, “*Leis complementares em matéria tributária*”, Barueri, Editora Manole, 2003, prefácio, XXII.

Ao se falar em hierarquia das normas jurídicas, lembrando que todas serão construídas na mente do sujeito cognoscente, necessário definir um referencial para a definição desta ordem. Esta definição será dada pela análise do veículo introdutor utilizado.

Assim, deve-se analisar a existência de hierarquia entre os veículos introdutores. Mais uma vez, com PAULO DE BARROS CARVALHO, tem-se:

Nos esquadros deste modelo, as fontes do direito positivo aparecerão como uma estrutura formada pela hierarquia de eventos previstos como conteúdo de normas, em que encontramos, no ápice, a Assembléia Constituinte, na condição de fonte superior e, abaixo, os demais núcleos produtores de regras, em disposição vertical nos focos singulares de que promanam os preceitos terminais do sistema. Mas, esta perspectiva nos oferece, antes de tudo, uma visão factual do direito, reduzindo-o a uma organização de acontecimentos do mundo social, capazes de elaborar normas introdutoras de outras normas, sem que estas últimas compareçam. Daí porque teremos de imaginar outro arcabouço piramidal, composto pela hierarquia dos veículos introdutores de normas, advindos da concretização daqueles eventos referidos.²⁵

Portanto, na análise acerca de existência de hierarquia entre as normas jurídicas deverá ser pautada na existência de hierarquia entre os veículos introdutores. Assim sendo, oportuna se faria a análise comparativa de cada uma das espécies elencada no artigo 59 da Constituição Federal.

Porém, dado o momento do presente trabalho, será realizada apenas a discussão sobre a existência de hierarquia entre e espécie lei complementar e lei ordinária.

Parte da doutrina dispõe que a lei complementar goza de hierarquia em relação a lei ordinária com base em sua posição enciclopédica na enumeração do artigo 59, aliado ao quórum superior para sua aprovação.

Esta falácia foi desfeita, inicialmente, por JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES²⁶, que demonstrou a necessidade da análise da questão se dar de maneira diferenciada.

Ao se falar em hierarquia, faz-se necessário definir um conteúdo semântico para tal signo. Haverá hierarquia sempre que uma norma busque seu fundamento de validade em outra norma. Sempre que existir esta relação, existirá relação de hierarquia.

Nesta concepção, a análise da hierarquia da lei complementar deve ser desmembrada em seu aspecto formal e material, ou seja, fundamentação para o processo de enunciação e fundamentação para o conteúdo semântico da lei.

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros, “Curso de Direito tributário”, 23ª ed., São Paulo, Saraiva, 2011, p. 80/81.

²⁶ BORGES, José Souto Maior, “Lei complementar tributária”, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1975, p 55.

No que se refere ao aspecto formal, todas as normas, inclusive as introduzidas por intermédio de emendas a constituição, seriam hierarquicamente subordinadas às leis complementares, em virtude da disposição do artigo 59, parágrafo único da Constituição Federal.²⁷

Já no aspecto material, ou seja, no que se refere ao aspecto semântico (significação) das normas, a análise não comporta solução única.

Neste aspecto, em alguns momentos haverá a existência da hierarquia, quando a lei ordinária buscar fundamento de validade na lei complementar editada; em outros aspectos, não se poderá falar de hierarquia, mas apenas em campos de competência distintos.

Exatamente por isso que JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES afirma a impossibilidade de uma visão unitária sobre o assunto.²⁸

2.4 A utilização do veículo introdutor e das matérias reservadas

No exercício da atividade legiferante, o legislador poderá, então, produzir enunciados e introduzi-los, por intermédio dos veículos introdutores no sistema. Particularmente na questão da lei complementar, vislumbra-se algumas possibilidades que merecem comentários.

Tendo definida a questão da natureza ontológico-formal da lei complementar, há de se concluir que a definição de um veículo introdutor como lei complementar deverá respeitar a presença dos dois requisitos necessários, quais sejam, forma e materialidade específicas.

Uma lei será complementar não apenas quando obedeça ao quórum, nem quando trate de matéria pertinente, mas quando reúna as duas condições. O veículo aprovado com o quórum específico da maioria absoluta seria uma lei apenas formalmente complementar; um veículo que disponha sobre matéria reservada a lei complementar seria uma lei materialmente complementar; mas somente uma lei aprovada com o quórum específico e tratando sobre a matéria reservada é que poderia ser considerada lei complementar.

Nesta seara, poderíamos identificar quatro situações distintas no exercício da atividade legislativa: (i) veículo introdutor formalmente e materialmente complementar, (ii)

²⁷ Art 59, parágrafo único: Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. (A lei complementar 95/98 cumpre este papel.)

²⁸ BORGES, José Souto Maior, “*Lei complementar tributária*”, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 1975, p 55.

veículo introdutor formalmente complementar e materialmente ordinário, (iii) veículo introdutor formalmente ordinário e materialmente complementar e (iv) veículo introdutor formalmente e materialmente ordinário.

2.4.1 Veículo introdutor formalmente e materialmente complementar

Nesta hipótese haverá um processo de enunciação (processo legislativo), iniciado com um projeto de lei complementar, votado e aprovado com o quórum mínimo de maioria absoluta de cada uma das casas legislativas, tratando de matéria reservada, pela Constituição Federal, ao campo de competência de lei complementar.

A norma produzida (veículo introdutor) é, efetivamente, uma lei complementar. Em outras palavras, o veículo introdutor utilizado, neste caso, introduzirá uma norma jurídica com a posição hierárquica de lei complementar, somente podendo ser revogada por norma posterior introduzida por veículo de mesma ou superior hierarquia, aplicando-se o princípio da equivalência das formas.

2.4.2 Veículo introdutor formalmente complementar e materialmente ordinária

Nesta hipótese haverá um processo de enunciação (processo legislativo), iniciado com um projeto de lei complementar, votada e aprovada com o quórum mínimo de maioria absoluta de cada uma das casas legislativas, tratando, contudo, de matéria não reservada, pela Constituição Federal, ao campo de competência de lei complementar. Em outras palavras, tratando de matéria de competência de lei ordinária (regra geral).

A norma produzida (veículo introdutor) é uma lei ordinária. Em outras palavras, o veículo introdutor utilizado, neste caso, introduzirá uma norma jurídica com a posição hierárquica de lei ordinária, podendo ser revogada por norma posterior introduzida por veículo de mesma ou superior hierarquia.

O entendimento, neste caso, se baseia na constatação que a definição do veículo introdutor (definição das matérias reservadas a lei complementar) é matéria de trato exclusivo do texto constitucional. Apenas a Constituição Federal pode dispor sobre definição de competência, seja legislativa, seja administrativa.

Assim sendo, permitir que o legislador federal, ao disciplinar uma matéria de competência de lei ordinária por lei complementar, acaba-se por sujeitar sua futura alteração apenas por lei complementar, se estaria por admitir que o legislador federal pode alterar regras de competência o que é inviável.

Nesta situação, a norma introduzida por este procedimento poderia ser revogada por norma posterior introduzida por veículo introdutor lei ordinária, não se aplicando o princípio da igualdade das formas.

2.4.3 Veículo introdutor formalmente ordinária e materialmente complementar

Nesta hipótese há um processo de enunciação (processo legislativo), iniciado com um projeto de lei ordinária, votada e aprovada com o quórum mínimo de maioria simples, definida no artigo 47 da Constituição Federal, tratando, contudo, de matéria reservada, pela Constituição Federal, ao campo de competência de lei complementar. Em outras palavras, processo de lei ordinária para disciplinar matéria de competência de lei complementar.

A norma produzida padecerá do vício de inconstitucionalidade, por invasão de competência reservada pelo texto constitucional. É bem verdade que esta inconstitucionalidade necessitará ser declarada por intermédio de outra norma, afinal toda norma introduzida no sistema goza de presunção de validade, permanecendo no sistema até a produção de norma que a retire.

De qualquer forma, caberá a produção de norma posterior, pelo poder judiciário, retirando a norma inicial do sistema com o fundamento da inconstitucionalidade formal.

Neste sentido, o STJ assim se manifestou: “A lei ordinária que dispõe sobre matéria reservada a lei complementar usurpa competência, incidindo no vício de inconstitucionalidade”.²⁹

2.4.4 Veículo introdutor formalmente e materialmente ordinária

Nesta hipótese há um processo de enunciação (processo legislativo), iniciado com um projeto de lei ordinária, votada e aprovada com o quórum mínimo de maioria simples, definida no artigo 47 da Constituição Federal, tratando de matéria não reservada, pela Constituição Federal, ao campo de competência de lei complementar. Em outras palavras, processo de lei ordinária para disciplinar matéria de competência de lei ordinária.

A norma produzida (veículo introdutor) é uma lei ordinária. Assim, o veículo introdutor utilizado, neste caso, introduzirá uma norma jurídica com a posição hierárquica de lei ordinária, podendo ser revogada por norma posterior introduzida por veículo de mesma ou superior hierarquia.

²⁹ STJ, 2 T, RESP 92.508/DF Diário da Justiça Seção I, 25 de agosto de 1997, p. 39.337

3 A LEI COMPLEMENTAR E SEU CAMPO DE COMPETÊNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

3.1 A previsão constitucional do veículo introdutor lei complementar

A lei complementar é uma das espécies de veículos introdutores de normas, conforme discutido no capítulo anterior. Resta-nos discutir, agora, qual o conteúdo das normas introduzidas por esta espécie normativa.

A Constituição Federal, como norma que fundamenta toda a construção do ordenamento jurídico, “norma fundamental” para HANS KELSEN³⁰, é o veículo introdutor natural para a definição da competência dos demais veículos. Em outras palavras, devemos buscar a definição das matérias reservadas ao trato por intermédio de lei complementar no próprio texto constitucional.

A lei complementar é, como já exposto, uma espécie normativa de natureza ontológico-formal, ou seja, é uma espécie normativa caracterizada por um procedimento específico e por matérias também específicas. Em outras palavras, a competência da espécie lei complementar deve ser demarcada, diante de seu caráter de excepcionalidade.

O texto constitucional, por força disso, procede à enumeração das matérias cujo trato é reservada para normas jurídicas introduzidas por intermédio de veículo introdutor da espécie lei complementar.

Essa definição da necessidade de lei complementar é feita tanto de maneira expressa, como de maneira implícita, sempre que normas constitucionais requerem complementação.³¹

Para o objeto do presente estudo interessa particularmente a definição da função deste veículo particularmente na seara do campo do direito tributário.

³⁰ KELSEN, Hans., tradução de MACHADO, João Baptista, “*Teoria pura do direito*”, 2ª Edição, Editora Martins Fontes, São Paulo, 1985, p. 205.

³¹ As normas constitucionais, quanto a sua eficácia, podem ser classificadas como de eficácia plena, contida e limitada. As primeiras são as que não necessitam de complementação, sendo auto-aplicáveis; as segundas, aquelas que podem ser seu alcance limitado, mas enquanto não regulado, são de alcance similar as primeiras; as terceiras, são aquelas que para seu gozo necessitam de regulação infraconstitucional, não produzindo efeitos enquanto não regulada. Como exemplos de normas de eficácia limitada, mais grave sob a ótica constitucional, temos a previsão de limitação constitucional de juros anuais (12%), ou o direito à greve por parte de servidores públicos (ambos os assuntos com manifestação do STF no sentido de impossibilidade de seu exercício). (STF, ADIN nº 4 DF, RTJ 147/719, súmula 648 do STF e STF, pleno, MI 20/DF, rel Celso de Mello, j. em 19/05/94, DJU 22/11/96, pág. 45.690, respectivamente).

3.2 A função típica e atípica da lei complementar em matéria tributária

A lei complementar em matéria tributária, exerce duas grandes funções no direito tributário, quais sejam (i) função típica e (ii) função atípica.

Pela primeira – típica – tem-se a função de estabelecer regras de caráter complementar à Constituição Federal, com o cuidado de se definir, a seguir, qual a abrangência dessa possibilidade de complementação. Pela segunda – atípica – tem-se a função reservada pela Carta Constitucional a esta espécie, para instituir determinados tributos.

Essa classificação parte da premissa, já fixada no capítulo anterior, de que a lei complementar é uma espécie normativa que se diferencie das demais em virtude do procedimento diferenciado no processo legislativo, e pela reserva de matérias específicas a seu trato.

Entende pela existência dessas duas grandes funções da lei complementar, sem usar da terminologia aqui proposta, LUCIANO DA SILVA AMARO, que se manifesta no sentido de que “além dessa primeira função das leis complementares de natureza tributária (ou seja, a de complemento do desenho constitucional conferido ao sistema tributário), a Constituição reclama, excepcionalmente, a edição de lei complementar para a criação de certos tributos.”³²

Essa definição de matérias específicas nada mais é que a definição do campo de competência da lei complementar, que, dito de outro modo, nada mais é que a definição da função desta espécie, que passaremos, agora, especificar.

3.2.1 As funções típicas

As chamadas funções típicas da lei complementar são exatamente aquelas definidas pelo artigo 146 do texto constitucional. A fim de iniciar a construção do significado deste enunciado, relevante a sua transcrição.

Art. 146: Cabe a 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;

³² AMARO, Luciano da Silva. “*Direito tributário brasileiro*”, 10ª Edição, São Paulo, Editora Saraiva, 2004, p. 166. Não concordo, contudo, com sua conclusão logo em seguida, no sentido de que esta lei seria apenas formalmente complementar, pois trataria de matéria não reservada à lei complementar. Ora, se a própria Constituição exige lei complementar para instituir determinados tributos, a partir desta previsão, temos matéria reservada a esta espécie normativa.

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuinte;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Diante deste enunciado, introduzido pelo veículo introdutor Constituição Federal, inicia-se o processo de construção de significação da norma introduzida.

3.2.1.1 O conteúdo do artigo 146 da Constituição Federal

Da leitura do enunciado transcrito, mostra-se, *prima facie*, a previsão constitucional de três diferentes funções da lei complementar, a saber, (i) dispor sobre conflitos de competência, (ii) regular limitações constitucionais ao poder de tributar e (iii) estabelecer normas gerais em direito tributário.

Esta interpretação, apesar de parecer evidente, decorre, para alguns autores, de uma interpretação meramente literal, que condiz com os demais princípios constitucionais tributários.

Conforme dispõe o inciso I do referido artigo 146, é função da lei complementar “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.”, sendo o ponto relevante a ser definido o conteúdo da expressão “conflitos de competência”.

Ao referir-se à ocorrência de conflito de competência, somente se pode imaginar a situação em que mais de um ente tributante pretenda exercer competência tributária.

Em assim sendo, obviamente que partindo do conceito de um sistema onde existe definição rígida de competências, como o nosso, esse conflito de competência não é admissível no plano lógico ou abstrato. Se há uma definição rígida de competências, qualquer conflito de competências representará violação de limites por algum dos entes.

Desta sorte a lei complementar deverá estabelecer regras que reforcem o perfil constitucional de cada tributo, de forma a evitar esses possíveis conflitos. Em situações em que o legislador perceba a possibilidade de existência destes conflitos, deverá colocar no

sistema uma norma, por intermédio de veículo lei complementar, de forma a dirimir tal situação.

Caberá à lei complementar, ainda, com base na previsão do inciso II do artigo 146, “regular as limitações constitucionais ao poder de tributar”, sendo agora necessário delimitar o conteúdo da expressão “limitações constitucionais”.

Tais limitações podem ser definidas como àquelas previsões contidas no texto constitucional que estabelecem regras para o exercício da competência tributária. Tomando por base a própria redação da Constituição Federal, tais limitações seriam as dispostas nos artigos 150 a 152, ou seja, estariam disciplinadas pelas regras de imunidades bem como pelos princípios constitucionais tributários.

Tem-se que o constituinte atribuiu ao legislador infraconstitucional, por meio do veículo lei complementar, a introdução de normas que visem regular as imunidades tributárias bem como os princípios tributários por ele instituídos.

Sempre oportuna a ressalva de regular não é instituir; regular não é proibir. Regular é tão apenas disciplinar.

Estabelece, ainda, a Constituição no inciso III do artigo 146, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em direito tributário. Novamente se faz necessário estabelecer o conteúdo de uma expressão constitucional, neste caso, “normas gerais em direito tributário”.

Normas gerais seriam todas as normas direcionadas a todos os entes tributantes, ou para apenas um, sempre exigido de maneira expressa pela Constituição Federal.

Explicando o conceito, normas gerais são todas aquelas destinadas a estabelecer regras de padronização da tributação entre os diversos entes tributantes. Essas regras se referem às situações descritas nas alíneas do artigo 146, III da Constituição, de maneira exemplificativa.

Aponta MARCO AURÉLIO GRECO³³:

(...) esta dicção constitucional ‘estabelecer normas gerais em direito tributário’ (...) abre espaço para a lei complementar atuar também como elemento estruturante do ordenamento tributário. Vale dizer, não apenas dispor sobre prerrogativas do Fisco, direitos do contribuintes, elementos fundamentais da obrigação, etc. (os chamados direito tributário material e formal) – possibilidade que já advém do art.

³³ GRECO, Marco Aurélio. “*Contribuições (uma figura sui generis)*”, São Paulo, Editora Dialética, 2000, pag. 162

24, I, - mas também sobre as relações e fórmulas de conjugação e composição entre as várias normas que integram a legislação interna. Ou seja, abre espaço para a lei complementar dizer como devem e podem se relacionar as várias normas do sistema.

Tem-se assim na expressão “normas gerais” uma expectativa, ao menos, de um instrumento de busca de isonomia no trato da matéria tributária, entre os entes tributantes. Não se está, de maneira alguma, influenciando no campo da competência tributária, matéria de trato exclusivo pelo texto constitucional, mas sim regulando o exercício desta competência, pela edição destas normas gerais, por mandamento constitucional. Vale sempre lembrar: é a própria Constituição Federal, por intermédio do poder constituinte originário que atribuiu esta função a espécie normativa comentada.

Normas gerais são todas aquelas que estabelecem critérios conformadores das leis que devem ser aplicadas de maneira uniforme em todo o país, buscando a uniformização no trato da matéria tributária. São normas vocacionadas e destinadas a balizar a atuação do legislador ordinário, mantendo a uniformidade referida.

É inegável que a União Federal, por intermédio do seu poder legislativo, ao introduzir no sistema essas normas gerais, utilizando-se do veículo lei complementar, estará, de alguma maneira, ingerindo no ordenamento Estadual e Municipal. Se poderia dizer que, de fato, é uma limitação ao exercício da competência tributária dos entes tributantes. O exercício deverá respeitar as regras definidas na legislação complementar.

Não causa nenhum tipo de estranheza esta conclusão. O princípio da autonomia e independência dos entes, que acaba por exigir a tríplice faceta de autonomia política, administrativa e econômica, não pode ser entendido como um princípio absoluto. Não existem princípios constitucionais absolutos. O maior princípio inserido no texto constitucional, entendido como seu maior valor buscado e protegido, é a própria vida humana – princípio da dignidade da vida humana –, e mesmo assim comporta exceções – possibilidade de pena de morte em caso de crimes de guerra.

Se o próprio princípio à vida comporta exceções, por que não caberia limitações ao princípio do exercício da competência tributária? A conclusão é: o exercício da competência tributária deve respeitar um pleno de enunciados, introduzidos no sistema por intermédio de veículo introdutor específico (lei complementar), que estabelecerá normas gerais, de obediência obrigatória por todos os entes da federação.

Restaria perguntar, ainda, qual seria o conteúdo dessas normas gerais em direito tributário. Em outras palavras, sobre quais matérias essa norma deve dispor?

O próprio artigo 146, em seus incisos, dá uma enumeração exemplificativa de qual será a matéria reservada a esse trato. Regra geral, a lei complementar cabe a definição dos tributos regulados na Constituição Federal, definindo os principais aspectos da Regra-matriz de Incidência Tributária, assim com a regulação das regras gerais acerca de causas modificativas do crédito tributário – causas de suspensão da exigibilidade, de extinção e de exclusão do crédito tributário.

3.2.1.2 As teorias dicotômica e tricotômica acerca da função da lei complementar

Apesar da significativa transparência do dispositivo do artigo 146 da Constituição Federal, boa parte da doutrina constrói uma significação diferenciada para a definição da função da lei complementar no nosso ordenamento, merecendo destaque Paulo de Barros Carvalho, Roque Antonio Carrazza, Geraldo Ataliba, e José Souto Maior Borges.

Ao se verificar o enunciado do artigo 146 da Constituição Federal, pode-se visualizar apenas uma função para a lei complementar, qual seja, estabelecer normas gerais em direito tributário. Estas normas gerais teriam assim a finalidade de dispor sobre conflitos de competência ou regular limitações ao poder de tributar. Este é o entendimento da corrente dicotômica do direito tributário.

Para essa teoria, os incisos do artigo 146 não podem ser interpretados de forma isolada. Com base no princípio federativo e da autonomia dos municípios, a forma do exercício da competência tributária dos entes tributantes não ser tolhida pelo legislador complementar, podendo, a referida espécie, ser utilizada apenas com os objetivos de dispor sobre conflitos ou regular limitações.

A opção do legislador constituinte da disposição relativa às normas gerais em direito tributário deu-se em razão de disputa doutrinária durante a vigência da Constituição de 1967.

Todas as normas gerais, portanto, mesmo que versando sobre definição de tributos, prescrição e decadência, definição de fatos geradores de impostos, tem como finalidade regular eventuais conflitos ou limitações.

Já a corrente tricotômica defende a ideia de que a lei complementar prevista no artigo 146 da Constituição Federal tem a tríplice função de dispor sobre conflitos de

competência entre as pessoas políticas em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

3.2.2 Das funções atípicas

A lei complementar ainda desenvolve uma outra função, determinada pelo próprio texto constitucional, representada pelo próprio exercício da competência tributária federal.

Vale dizer que o Congresso Nacional, como órgão legislativo, exerce um papel dúplice: legislador federal, enquanto representante da União Federal, ente da federação, e legislador Nacional, enquanto representante da Federação.

HELENO TAVEIRA TORRES³⁴, mostrando o campo de atuação do legislador federal, assim se manifesta:

Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas distintas; a) constituinte derivado, ao discutir e votar emendas à Constituição; e legislador ordinário da União, sob duas modalidades: b) legislador federal, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno, plenamente autônoma; e c) legislador nacional, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24, da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição.

A lei complementar, portanto, poderá ser requerida, pelo texto constitucional, como veículo introdutor necessário para dispor sobre a instituição da regra matriz de incidência tributária de determinados tributos.

Em virtude de sua natureza de ontológica, por obviedade que a utilização da espécie lei complementar para o exercício efetivo da competência tributária, para a instituição de um tributo específico, decorre de previsão expressa da Constituição Federal.

Utilizada em sua função atípica – norma instituidora da regra matriz tributária – a lei complementar exercerá exatamente a mesma função da lei ordinária, restringindo seu campo de ingerência apenas em relação ao ente tributante União Federal e aos sujeitos passivos dos tributos por ela introduzidos.

3.2.3 Demais disposições do artigo 146

A Constituição Federal ainda reservou determinadas matérias, relacionadas com a seara tributária, às normas introduzidas por veículo da espécie lei complementar.

³⁴ in PINTO, Fabiana Lopes *et al.*, “*Leis complementares em matéria tributária*”, Barueri, Editora Manole, 2003, prefácio, p. XX

Essas matérias são as estabelecidas nos próprio artigo 146, III, alíneas ‘c’ e ‘d’ (tratamento adequado às cooperativas e diferenciado as microempresas), parágrafo único (instituição de regime opcional único de arrecadação) e artigo 146-A (estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência).

Todas estas competências, definidas pelo texto constitucional, enquadram-se dentre as funções típicas da lei complementar, na medida em que seu alcance engloba todos os entes tributantes, manifestação do poder legislativo em sua função nacional.

3.2.3.1 O tratamento diferenciado as micro e pequenas empresas

A Emenda Constitucional 42, de 2003, inseriu, no texto constitucional disposições relativas ao trato das micro e pequenas empresas, da seguinte forma:

Art. 146: Cabe a lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Mesmo antes da Constituição Federal de 1988³⁵, a legislação já previa tratamento especial, mais simplificado e privilegiado, para as microempresas, inclusive com a redução dos deveres instrumentais – desburocratização da administração.

Após o advento da Carta Republicana atual, em seu artigo 179, também as empresa de pequeno porte passaram a ser alcançadas pelo tratamento privilegiado. Este tratamento era disciplinado por intermédio da Lei 8.864/94, que definiu o chamado estatuto da micro e pequena empresa.

A inovação trazida, por força da previsão constitucional é que essa matéria passa a ser de competência de lei complementar. O atual regime, portanto, deverá ser substituído por um novo, estabelecido em lei complementar.³⁶

³⁵ Lei 2.256/84, que introduziu o chamado “estatuto da microempresa”.

³⁶ A própria Emenda 42 de 2003 acresceu o art. 94 nas ADCT, dispondo que “Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição”.

3.2.3.2 O regime único

Inovação decorrente, também, da Emenda Constitucional 42, de 2003, que assim dispõe.

Art. 146: Cabe a lei complementar:

(...)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes;

A inovação que tivemos foi a possibilidade da União Federal, por intermédio de norma introduzida por lei complementar, estabelecer regime único para os tributos não apenas de sua competência, mas também os tributos de competência dos Estados e dos Municípios.

Certamente se poderia discutir se esta previsão do poder constituinte derivado estaria ou não violando o princípio federativo, na medida em que traz uma limitação não prevista pelo legislador originário.

Entendo que não, na medida em que a competência tributária, por si só, não configura cláusula pétrea, impassível de alteração. O que está garantido, na previsão do princípio republicano, é a independência entre os entes, garantida pela autonomia econômica. A previsão de instituição de regime único implica na partição das receitas entre os entes, de forma que a autonomia financeira não estará comprometida.

Obviamente que esta conclusão, para ser mantida, depende da efetiva distribuição dos recursos arrecadados, entre os entes tributantes, o que se deu nos termos da Lei Complementar 123/2006.

3.2.3.3 Dos critérios especiais de tributação

Por fim, a Emenda Constitucional 42 ainda introduziu o artigo 146-A no texto constitucional, com a seguinte redação:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Nos termos do artigo 170 da Constituição Federal, é princípio da ordem econômica a observância do princípio da livre concorrência. Em sendo assim, a redação do artigo colacionado nada mais fez do que atribuir à espécie normativa lei complementar a função de regular este princípio, tendo em vista apenas a seara tributária, ou seja, poderá a lei complementar estabelecer normas gerais, de observância obrigatória por todos os entes, relacionadas a tributação, de forma a permitir a equalização de preços e custos, de forma a garantir opções ao mercado consumidor. Pode-se imaginar, aqui, disposições legais tendentes a evitar a formação de cartéis, *dumping*, práticas abusivas de grupos econômicos, entre outras, sempre por intermédio do manejo da incidência tributária.

Obviamente que esta competência instituída não poderá ser exercida senão em conformidade com as demais previsões e limites constitucionais, dentre eles o da igualdade e da capacidade contributiva.

De qualquer forma, tem-se, agora, mais uma função enumerada de forma independente pelo texto constitucional, mas que é englobada no gênero “normas gerais em direito tributário”.

4 CONCLUSÕES

1. Todo conhecimento somente é construído e existe dentro da linguagem. Não há realidade sem linguagem.

2. Norma jurídica é a significação construída pelo intérprete, pelo sujeito do conhecimento, a partir dos enunciados admitidos pelo direito positivo. A norma é construída na mente do intérprete. O texto legal, por si só, nada representa, apenas introduzindo, no sistema do direito os suportes a partir dos quais o sujeito cognoscente poderá iniciar a construção da norma.

3. A construção da norma jurídica é um processo, iniciado pela análise dos enunciados introduzidos no sistema. Esses enunciados admitidos pelo direito são postos no sistema por intermédio dos chamados veículos introdutores de normas. Não se pode confundir a norma jurídica com o texto de direito com o enunciado.

4. O veículo introdutor lei, em específico, compreende todas as espécies normativas definidas no artigo 59 da Constituição Federal.

5. Todas estas espécies normativas têm uma função específica no direito tributário. Nem sempre de modo exclusivo pode-se identificar uma função preponderante para cada espécie. A espécie normativa lei complementar também desempenha função específica no direito tributário. Toda classificação em espécies deve pautar-se na busca por uma diferença específica, ou seja, um elemento diferenciador dentro do gênero (espécie normativa).

6. A diferença específica na lei complementar decorre de um critério ontológico formal, ou seja, decorre de um critério que leva em consideração a matéria reservada e a forma diferenciada do processo legislativo. O processo legislativo da lei complementar se diferencia das demais espécies normativas na medida em que o quórum de aprovação do projeto, em cada votação nas casas legislativas, é o de maioria absoluta.

7. As matérias especificamente reservadas à lei complementar vêm definidas de maneira explícita ou implícita na Constituição Federal. Da conjugação destes dois fatores terem-se a definição da espécie lei complementar.

8. Sempre que se falar em hierarquia entre normas, deve-se analisar a questão do fundamento de validade. Uma norma será hierarquicamente superior a outra quando for seu fundamento de validade.

9. A lei complementar e a lei ordinária são espécies independentes, isso é inegável. Entre elas, contudo, não se pode falar em existência de hierarquia material, na medida em ambas têm campos de competência distintos. A constituição reservou matérias diferentes para cada uma delas, e ambas retiram seu fundamento de validade diretamente do texto constitucional. Diferente é a afirmação ao se falar em hierarquia formal, ou seja, a busca de fundamento para a definição das regras do processo legislativo, do processo de enunciação da norma. Nesta caso, a lei complementar está em posição hierárquica superior em relação as demais espécies, na medida em que a Constituição Federal atribuiu competência a lei complementar para regular o processo de elaboração das leis.

10. Da conjugação dos fatores matéria reservada e forma específica, pode-se identificar quatro possíveis situações na edição de veículos introdutores leis complementares: (i) veículo introdutor formalmente e materialmente complementar, (ii) veículo introdutor formalmente complementar e materialmente ordinária, (iii) veículo introdutor formalmente ordinária e materialmente complementar e (iv) em cada uma destas hipóteses, teremos consequências diferenciadas.

11. A lei complementar, tomada como sendo uma espécie de natureza ontológico formal, tem seu campo de competência definido na constituição federal. Englobado neste campo visualiza-se duas ordens de funções, que podem ser nominadas de (i) atípicas e (ii) típicas. Como função atípica, tem-se a utilização, por mandamento constitucional, do veículo lei complementar, para a instituição de determinados tributos (empréstimos compulsórios, impostos residuais, contribuições sociais para a seguridade social residuais e, para alguns, imposto sobre grandes fortunas).

12. A lei complementar tem a definição de suas funções típicas no artigo 146 da Constituição Federal. O texto constitucional enumera três grandes funções, a saber: (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) regular limitações ao poder de tributar; (iii) estabelecer normas gerais em direito tributário.

13. A primeira função é exercida pelo legislador complementar com o objetivo de estabelecer regras para solução de eventuais conflitos, ou seja, evitar ou solucionar situações em que mais de um ente tributante poderia querer exercer competência para instituir tributo. A lei complementar irá elucidar esta situação.

14. A segunda função da lei complementar se refere a regulamentação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Em outras palavras, cabe à lei complementar regular as regras de imunidade tributária, nos casos em que a constituição assim o exigir.

15. Por fim, a terceira função da lei complementar é estabelecer normas gerais em direito tributário. Entendemos normas gerais como todas aquelas estabelecidas pelo poder legislativo nacional (Congresso Nacional legislando em nome da República e não da União Federal), aplicável a todos os entes tributantes, ou apenas a algum deles, mas sempre por mandamento constitucional.

16. Estas normas gerais têm por função precípua estabelecer regras de tributação de maneira isonômica em todo o território nacional. Representam, sem dúvida alguma, uma limitação ao exercício independente da competência legislativa dos entes tributantes, mas, vale dizer, uma limitação prevista pelo legislador constituinte originário, que é, por definição, absoluto e soberano.

17. A doutrina, ao construir significado para o enunciado do artigo 146 da Constituição Federal, acaba ficando dividida em dois grandes grupos ou correntes doutrinárias: (i) corrente tricotômica e (ii) corrente dicotômica. Para a corrente tricotômica, baseada em uma interpretação sistemática, buscando conteúdo para cada um dos incisos do art. 146, a lei complementar desempenha as três funções acima enumeradas, todas elas independentes entre si. Para a corrente dicotômica, baseada em uma interpretação também sistemática, a lei complementar somente teria uma única função, a de estabelecer normas gerais em direito tributário. Essas normas gerais, por sua vez, poderiam tratar apenas sobre duas matérias específicas, a disposição sobre conflitos de competência e a regulação de limitações ao poder de tributar. Com o máximo de reconhecimento à construção dicotômica, com ela não concordo. Entendo que a lei complementar pode, sem ferir qualquer princípio constitucional já previamente limitado pelo poder constituinte, estabelecer regras aplicáveis aos outros entes.

18. Aliada a estas funções típicas da lei complementar, a Emenda Constitucional 42, de dezembro de 2003, introduziu uma nova função para a lei complementar, prevista no artigo 146-A da Constituição Federal. Com base neste dispositivo legal, cabe a lei complementar estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Entendo que o legislador constituinte derivado nada mais fez do que introduzir apenas um novo conteúdo para as já existentes normas gerais em direito tributário.

BIBLIOGRAFIA

- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*, 10ª ed., São Paulo : Saraiva, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6ª ed. 12ª tir. São Paulo : Malheiros, 2011.
- _____. *Lei complementar em matéria tributária*, Revista de Direito Tributário, n. 48, São Paulo : Revista dos Tribunais, 1989.
- BORGES, José Souto Maior, *Lei complementar tributária*, São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1975.
- CARAZZA, Roque Antonio, *Curso de direito constitucional tributário*, 28ª ed., São Paulo : Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros, “*Curso de Direito tributário*” , 23ª ed., São Paulo : Saraiva, 2011
- _____. *Direito tributário : linguagem e método* , 4ª ed., São Paulo : Noeses, 2011.
- _____. *Regras gerais de interpretação da tabela NDN/SH (TIP/TAB)*, Revista Dialética de Direito Tributário nº 12.
- CARVALHO, Aurora Tomazini de, *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*, São Paulo : Noeses, 2010
- COELHO, Sacha Calmon Navarro, *Curso de direito tributário brasileiro*”, 7ª ed., Rio de Janeiro : Forense, 2004.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura sui generis)*, São Paulo : Dialética, 2000.
- KELSEN, Hans., tradução de MACHADO, João Baptista, *Teoria pura do direito*, 2ª ed., Editora Martins Fontes, São Paulo, 1985.
- MACHADO, Hugo de Brito., *Lei complementar tributária*. São Paulo : Malheiros, 2010.
- MORAES, Alexandre de, *Direito Constitucional*, 21ª ed., São Paulo : Editora Atlas, 2007.
- PINTO, Fabiana Lopes *et al*, *Leis complementares em matéria tributária*, Barueri : Manole, 2003.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de., *Decadência e prescrição no direito tributário*. 4ª ed., São Paulo : Saraiva, 2011.

SILVA, José Afonso, *Curso de direito constitucional positivo*, 36ª ed., São Paulo : Malheiros, 2013.