

LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA^(*)

CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO^(**)

SUMÁRIO. **1.** Introdução: o processo legislativo e as normas jurídicas que elabora. **2.** A lei complementar. **3.** Lei complementar e lei ordinária: inexistência de superioridade hierárquica. **4.** Lei complementar tributária do art. 146 da Constituição. **4.1.** A matéria sobre a qual disporá. **4.1.2.** Conflitos de competência: art. 146, I. **4.1.3.** Limitações constitucionais ao poder de tributar: art. 146, II. **4.1.4.** As limitações constitucionais à tributação na Constituição e o âmbito de atuação da lei complementar. **4.1.5.** Normas gerais em matéria tributária: art. 146, III. **4.1.6.** A lei disciplinadora de limitações: casos em que a lei será lei ordinária. **5.** Leis complementares em matéria tributária. **6.** Competência legislativa concorrente da União, Estados e Distrito Federal: C.F., art. 24. **6.1.** Competência concorrente não-cumulativa e cumulativa. **6.2.** Normas legais estaduais na competência concorrente. **7.** Conclusões.

^(*) Texto básico de palestras proferidas no VIII Simpósio Nacional de Estudos Tributários, realizado em São Paulo, sob o patrocínio da Academia Brasileira de Direito Tributário, em 06.06.97 e no I Congresso de Direito Tributário, realizado em Recife, PE, em 02.10.2001, sob o patrocínio do Instituto Pernambucano de Estudos Tributários.

^(**) Ministro do Supremo Tribunal Federal. Membro da Academia Brasileira de Letras Jurídicas. Professor-Emérito da PUC-MG e da UnB.

1. Introdução: o processo legislativo e as normas jurídicas que elabora.

A Constituição Federal, ao dispor sobre o processo legislativo, estabelece que compreende este a elaboração de diversas normas jurídicas: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções (C.F., art. 59). Em primeiro lugar, temos as normas derivadas, que são as emendas constitucionais, leis, é certo, em sentido material, não, entretanto, em sentido formal, dado que as emendas constitucionais são oriundas de poder diverso do Poder Legislativo propriamente dito, não obstante ser o próprio Poder Legislativo que as elabora. Assim o faz, todavia, investido de poder constituinte derivado, poder constituinte de segundo grau, instituído pelo poder constituinte originário. Vêm, em seguida, os atos normativos primários gerais. Nestes, temos como gênero a lei e, como espécies desse gênero de ato normativo, as leis complementares, as leis ordinárias, as leis delegadas e as medidas provisórias. Seguem-se os atos normativos primários individuais, que são os decretos legislativos e as resoluções.

As medidas provisórias têm força de lei e a sua elaboração cabe ao Presidente da República, obedidas as condições inscritas no art. 62 da Constituição. O constituinte de 1988, ao instituí-las, inspirou-se no decreto-lei da Constituição italiana de 1947. A Assembleia Constituinte de 1987-1988 trabalhava sobre um modelo parlamentarista de governo. Num determinado momento, abandonou esse modelo e caminhou para o presidencialismo. Esqueceu-se, entretanto, de rever o projeto no que toca às medidas provisórias. Na verdade, do modo como está, na Constituição, a medida provisória reflete modelo de governo parlamentar. É que, neste, o gabinete, que constitui o governo, não passa de uma seção do parlamento, chefiado

pelo primeiro ministro e sob o controle do parlamento. Se ato ou atos do gabinete não merecerem aprovação daquele, pode o gabinete cair, pode receber voto de desconfiança do parlamento e ser dissolvido. Então, no sistema parlamentar de governo é razoável a possibilidade de o gabinete legislar sem maiores limitações, o que, entretanto, no sistema presidencial não é adequado. E, vale repetir, o modo como a medida provisória está na Constituição — art. 62 — reflete modelo de governo parlamentar e não presidencial. Ela, medida provisória, foi posta no processo legislativo como espécie do gênero lei, lei sob condição resolutória¹.

Vamos cuidar, nesta palestra, da lei complementar, da lei complementar tributária.

2. A lei complementar

A lei complementar brasileira tem origem na Constituição da França, de 1958, que criou espécie de lei que “*ocupava uma posição intermediária entre a Constituição e as leis ordinárias, denominada de ‘loi organique’.*”² Ela, lei complementar, com as características atuais, aprovada mediante quórum qualificado, foi introduzida, pela primeira vez, na ordem jurídica brasileira, pela Constituição de 1967, não obstante ter sido tratada, com tais características, pela Emenda Constitucional nº 4, de 1961, que instituiu o sistema parlamentar de governo no Brasil e que teve vida

¹ A Emenda Constitucional nº 32, de 11.9.2001, introduziu alterações no art. 62 da Constituição. Vedou-se a edição de medida provisória sobre diversas matérias (art. 62, § 1º, I, **a a d**, II, III e IV). Estabeleceu-se que medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto 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 (art. 62, § 2º). As medidas provisórias terão eficácia por sessenta dias, prorrogável, uma vez, por igual período (art. 62, §§ 3º e 7º). Esse prazo contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante o recesso do Congresso Nacional. Outras alterações foram introduzidas. As principais, entretanto, estão acima indicadas.

² Reinaldo Pizolio Jr., “Considerações Acerca da Lei Complementar em Matéria Tributária”, Cadernos de Direito Trib. e Finanças Públicas, 14/173.

efêmera³. Escreve Reinaldo Pizolio Jr., forte em Diniz Ferreira da Cruz⁴, que a Emenda Constitucional nº 4, de 1961, “*determinava em seu artigo 22 que se poderia complementar a organização do sistema parlamentar então instaurado, através de leis votadas, nas duas Casas Legislativas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta de seus membros*”⁵. Todavia, conforme já foi dito, o sistema parlamentar de governo, instaurado pela EC 4, de 1961, teve vida efêmera e nenhuma lei complementar foi aprovada pelo Congresso Nacional. É possível, pois, a afirmativa, anteriormente feita, de que a lei complementar, nos moldes como se apresenta, foi introduzida, pela primeira vez, na ordem jurídica brasileira, pela Constituição de 1967. A Constituição de 1988 a manteve, sem alteração. Convém registrar que a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, fazia referência à lei complementar (art. 2º, IV, **c**, art. 4º, art. 12, §§ 1º e 2º). Não estabelecia a citada Emenda 18, entretanto, que a sua aprovação ocorreria mediante quórum qualificado.

3. Lei complementar e lei ordinária: inexistência de superioridade hierárquica.

Feitas essas ligeiras observações, começemos por indagar: as leis complementares ocupam posição hierárquica superior à das leis ordinárias?

Logo após a promulgação da Constituição de 1967, autores de nomeada sustentaram a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária. Um desses autores foi o saudoso Geraldo Ataliba⁶. Todavia, Geraldo Ataliba se reconsiderou, posteriormente. Em nota que fez inserir no seu livro, escreveu,

³ José Afonso da Silva, “Aplicabilidade das Normas Constitucionais”, Malheiros Ed., 3ª ed., p. 234.

⁴ Diniz Ferreira da Cruz, “Lei Complementar em Matéria Tributária”, J. Bushastsky Ed., São Paulo, 1978, p. 90.

⁵ Reinaldo Pizolio Jr., *ob. e loc. cit.*

⁶ Geraldo Ataliba, “Lei Complementar na Constituição”, Ed. R.T., São Paulo, 1971.

demonstrando grandeza de homem e de jurista: “*Este livro foi publicado em 1971. Em 1972, o prof. Souto Maior Borges, em aula proferida a nosso convite, na PUC-SP, refutou a afirmação de que a lei complementar está em posição hierárquica superior à lei ordinária. Tão rigorosa e científica foi sua argumentação que nos convencemos imediatamente e, publicamente, revimos estas afirmações (fls. 29, 5º período e seguintes), para curvarmo-nos à evidência da argumentação científica do mestre pernambucano, depois expostas no seu magistral livro ‘Lei Complementar Tributária’, editado também pela Revista dos Tribunais*”⁷.

O que deve ser entendido, e a lição é de José Souto Maior Borges, é que há “*dois grupos básicos de leis complementares: 1º leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos (leis ordinárias, decretos legislativos e convênios); e 2º leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos*”⁸, integrando o primeiro grupo a lei complementar do art. 146 da Constituição.

A partir da obra de José Souto Maior Borges⁹, o entendimento da doutrina é mesmo no sentido de que a lei complementar tem campo específico, estabelecido pela Constituição, expressamente. Fora desse campo, é ela lei ordinária. Ensina Roque Antônio Carrazza que, “*de logo cabe-nos dizer que a lei ordinária não revoga a lei complementar, não porque ocupe posição menos preeminente do que esta, mas porque ambas possuem campos de atuação (matérias sobre as quais podem versar) diversos, isto é, nunca coincidentes*”¹⁰. Juristas de nomeada versaram o tema¹¹ no rumo preconizado por José

⁷ Geraldo Ataliba, ob. cit., p. 29.

⁸ José Souto Maior Borges, “Lei Complementar Tributária”, Ed. R.T., São Paulo, 1975.

⁹ José Souto Maior Borges, ob. cit.

¹⁰ Roque Antônio Carrazza, ap. Celso Ribeiro Bastos, “A inexistência de hierarquia entre a lei complementar e as leis ordinárias”, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, 26/11.

¹¹ Antônio Carlos Rodrigues do Amaral, “Lei Complementar”, “Curso de Direito Tributário”, Edições CEJUP/CEEU, Belém, PA/São Paulo, 1993, p. 95; Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, São Paulo, 1985, p. 109; Hamilton Dias de Souza, “Lei Complementar em Matéria Tributária”, in “Curso de Direito Tributário”, Saraiva, 1982, p. 29; Eduardo Marcial Ferreira Jardim, “Manual de Direito Financeiro e Tributário”, Saraiva, São Paulo, 1993, p. 103; Edgar Lincoln de

Souto Maior Borges. Hugo de Brito Machado, que sustentara a inexistência de superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária, passou a adotar posição em sentido contrário. Escreve: *“Meditando sobre o tema, relendo as referidas lições da doutrina, e especialmente relendo os dispositivos da Constituição, modificamos nosso ponto de vista. Na verdade a lei complementar é espécie normativa superior à lei ordinária, independentemente da matéria que regula, e mesmo disponha sobre matéria a ela não reservada pela Constituição, não pode ser revogada por lei ordinária”*¹².

A lei complementar existente no processo legislativo brasileiro decorre de comando constitucional. Se fundamenta ela a validade de outros atos normativos, impõe-se reconhecer a sua superioridade. A lei complementar, por exemplo, inscrita no parágrafo único do art. 59 da Constituição — lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis — ostenta posição hierárquica superior, dado que servirá de fundamento de validade dos demais atos normativos. Correto, entretanto, o entendimento de que as leis complementares, na linha da lição de Souto Maior Borges, que não fundamentam a validade de outros atos normativos, não têm posição hierárquica superior¹³.

Proença Rosa, “A Questão do Decreto-lei sobre Tributos”, Ed. RT, São Paulo, 1982, p. 56; Celso Ribeiro Bastos, “Curso de Direito Financeiro e Tributário”, Saraiva, São Paulo, 1991, p. 164; Celso Ribeiro Bastos, “A Inexistência de Hierarquia entre a Lei Complementar e as Leis Ordinárias”, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, 26/11; “Lei Complementar”, Saraiva, São Paulo, 1985; Michel Temer, “Elementos de Direito Constitucional”, Malheiros Ed., 10ª ed., 1994, p. 142.

¹² Hugo de Brito Machado, “Posição Hierárquica da Lei Complementar”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, 14/19.

¹³ Michel Temer ensina: *“Hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior. A lei é hierarquicamente inferior à Constituição porque encontra nesta o seu fundamento de validade. Aliás, podemos falar nesse instrumento chamado lei, porque a Constituição o cria. Tanto isto é verdade que o Supremo Tribunal Federal, ao declarar que uma lei é inconstitucional, está dizendo: ‘aquilo que todos pensaram que era lei, lei não era’, dado que lei é instrumento criado pelo Texto Constitucional. Pois bem, se hierarquia assim se conceitua, é preciso indagar: lei ordinária, por acaso, encontra seu fundamento de validade, seu engate lógico, sua razão de ser, sua fonte geradora, na lei complementar? Absolutamente, não!”* E conclui o eminente mestre: *“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”*. (“Elementos de Direito Constitucional”, Malheiros Ed., 17ª ed., p. 146-148). A lição de José Afonso da Silva é relevante, quando afirma existir

4.Lei complementar tributária do art. 146 da Constituição

No campo tributário, cumpre registrar que a lei complementar de normas tributárias, inscrita no art. 146 da Constituição, lei nacional, ostenta a superioridade hierárquica mencionada.

No sistema constitucional tributário, aliás, podemos distinguir várias espécies de leis complementares, a começar pela lei complementar do art. 146 da Constituição, da qual cuidaremos, por primeiro.

A Constituição de 1967, no art. 18, § 1º, estatuiu que *“lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”*.

Duas correntes doutrinárias surgiram. A primeira, a corrente dicotômica, capitaneada por Geraldo Ataliba, sustentava que a lei complementar do § 1º do art. 18 da CF/67 tinha por finalidade editar normas gerais de direito tributário sobre a) conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e b)

“uma relação hierárquica também naquelas hipóteses em que a lei complementar seja normativa, ou seja, estabeleça regra limitativa e regulatória de outras normas. (...) Se as do primeiro grupo fundamentam a validade de outros atos normativos, isso indica relação hierárquica, de tal sorte que tais atos não que conformar-se a seu fundamento de validade, que por isso, se coloca em nível superior”. (“ob. cit., p. 247).

regular as limitações constitucionais à tributação¹⁴. A segunda, a corrente tricotômica, sustentava, a seu turno, que a citada lei complementar do § 1º do art. 18 da CF/67 tinha por finalidade a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A questão foi bem exposta por Paulo de Barros Carvalho, dos principais líderes da corrente dicotômica:

“A linha tradicional de nossos tributaristas, calcada na leitura pura e simples do arranjo textual do preceptivo, erigiu seu entendimento procurando respeitar todas as cláusulas ao pé da letra, sem vislumbrar o cabimento de quaisquer outras ponderações alheias à estrutura lingüística do comando. Dessa maneira, encetou processo hermenêutico, de cunho estritamente literal, para chegar à inferência de que a lei complementar, citada no art. 18, § 1º, manifestava três distintas funções: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competências, nessa matéria, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Trilhando raciocínio diferente, outra facção doutrinária menos numerosa, mas edificada sobre os alicerces de abalizadas opiniões científicas, veio prosperando, enriquecida, cada vez mais, com valiosas contribuições de novos adeptos. Não se limitando à feição gramatical do texto, buscava, antes de tudo, analisá-lo em confronto com as grandes diretrizes do sistema, para obter uma compreensão que pretendia ser coerente e harmônica. O produto desse trabalho exegético contestava a afirmação da corrente tradicional e, desapegado aos símbolos lingüísticos do artigo, promoveu exame sistemático que invocava a primazia da Federação e da autonomia dos Municípios, para atingir os seguintes resultados: a lei complementar

¹⁴ Geraldo Ataliba, “Normas Gerais de Direito Financeiro e Tributário”, RDP 10/15; Roque Antônio Carrazza, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, Malheiros Ed., 11ª ed., 1998, p. 513 e segs.

do art. 18, § 1º, da Constituição anterior, tinha uma única finalidade: veicular normas gerais de direito tributário. Estas, por seu turno, exerciam duas funções, dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.”¹⁵

O fundamento básico sobre o qual se apoiava a corrente dicotômica seria o respeito e *“para que se tivesse por respeitado o princípio federativo”¹⁶*. Predominou, entretanto, registra André Luiz Borges Netto, a corrente tricotômica, que *“sempre foi amplamente aceita pelos tribunais e entre os juristas da ‘escola bem comportada do Direito Tributário’”,* com prejuízo, acrescenta, forte em Paulo de Barros Carvalho, para *“a integridade dos princípios da Federação e da autonomia dos Municípios”¹⁷*.

Não obstante os poderosos argumentos dos adeptos da corrente dicotômica, certo é que a prevalência da interpretação que conduziu à preponderância da corrente tricotômica não causou prejuízo ao princípio federativo, como bem esclareceu Gilberto de Ulhoa Canto: *“Dizer-se que a lei complementar afetava a autonomia dos Estados e Municípios, e por isso serem elas inconstitucionais, não é correto, pois a sua criação e o âmbito de sua competência estão expressos na mesma Constituição que assegura a autonomia, que assim é restringida na sua própria origem. Por outro lado, as suas normas inibem também a autonomia legislativa da própria União, na medida em que nem leis federais sobre tributos do poder central escapam à necessidade de se submeterem ao que as leis complementares prescrevem, dentro dos limites que lhes são próprios. Acresce que a lei complementar é elaborada pelo Congresso Nacional, em cujos quadros a União não tem condição alguma de influir, pois os Senadores representam os Estados e os*

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, “Curso de Direito Tributário”, Saraiva, 3ª ed., 1988, p. 110.

¹⁶ André Luiz Borges Netto, “Lei Complementar Tributária”, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, 10/5.

¹⁷ André Luiz Borges Netto, ob. e loc. citis.

*Deputados os colégios eleitorais dos Estados e dos Municípios*¹⁸.

4.1. A matéria sobre a qual disporá.

A Constituição de 1988 acabou com o debate¹⁹, porque adotou a corrente tricotômica, ao estabelecer, no art. 146:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre os 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:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.”

4.1.2. Conflitos de competência: art. 146, I.

¹⁸ Gilberto de Ulhoa Canto, “Lei Complementar Tributária”, “Cadernos de Pesquisas Tributárias”, “Lei Complementar Tributária”, Coordenação de Ives Gandra Martins, São Paulo, v. 15, p. 2-3.

¹⁹ Ives Gandra Martins, “Comentários à Constituição do Brasil”, Saraiva, 2ªed., 2001, Volume VI, Tomo I, p. 78.

A lei complementar do art. 146 da Constituição disporá, em primeiro lugar, sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, I).

É certo que terá reduzido espaço para dispor sobre conflitos de competência, dado que a competência tributária dos entes políticos mencionados está estabelecida na Constituição. Por isso, esclarece Roque Carrazza, “*no plano lógico-jurídico, não há qualquer possibilidade de surgirem conflitos de competência tributária entre a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal*”. Todavia, acrescenta Carrazza: “*Na prática, porém, como já vimos, podem surgir certas situações que, afinal, irão traduzir-se em ‘Conflitos’ de competência tributária*”²⁰. Tal é o caso, por exemplo, acrescenta o mestre de Direito Constitucional Tributário, da recauchutagem de pneumáticos, em que a lei complementar esclarecerá que se trata de prestação de serviço e não de industrialização, sujeita, portanto, ao ISS e não ao IPI²¹.

Com correção científica, leciona, a propósito do tema, Eduardo Arruda Alvim que “*a lei complementar que dispuser sobre possíveis conflitos de competência não pode inovar, em sentido material, senão que, apenas, aclara o disposto no texto constitucional*”²². No mesmo sentido a lição de Ives Gandra Martins²³.

4.1.3. Limitações constitucionais ao poder de tributar: art. 146, II.

A lei complementar regulará as limitações

²⁰ Roque Antônio Carrazza, “Curso de Direito Constitucional Tributário”, 11ª ed., Malheiros Ed., 1998, p. 528.

²¹ Roque Antônio Carrazza, ob. e loc. cit.

²² Eduardo Arruda Alvim, “Lei Complementar Tributária”, Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política, 6/47.

²³ Ives Gandra Martins, ob. e loc. cit., p. 79 e segs.

constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II).

Geraldo Ataliba, o grande líder da escola paulista de Direito Tributário e que tanta falta tem feito, lecionava que a lei complementar, no ponto, nada poderia dispor e somente “*o espírito de imitação, a cópia apressada, a imponderação, a inseqüência brasileira levaram a colocar no Texto da Constituição essas coisas que agridem a mais elementar lógica jurídica e violam o bom senso, o senso comum, elementar de todo o povo*”²⁴.

Examinemos a matéria, começando por estabelecer o quadro das limitações constitucionais ao poder de tributar, tal como estão postas na Constituição.

4.1.4. As limitações constitucionais à tributação na Constituição e o âmbito de atuação da lei complementar.

As limitações ao poder de tributar estão na Constituição, especialmente nos artigos 150, 151 e 152. Elas não se esgotam, entretanto, em tais disposições. A questão pode ser visualizada na forma a seguir exposta, na linha de lição de José Afonso da Silva, em palestra que proferiu em 1975²⁵. Com as adaptações necessárias, parece-me correto classificar as limitações constitucionais ao poder de tributar da seguinte forma:

- 1) PRINCÍPIOS GERAIS: aplicáveis a todos os tributos:
 - 1.1. legalidade, art. 150, I;
 - 1.2. igualdade tributária, art. 150, II;
 - 1.3. irretroatividade, art. 150, III, **a**;
 - 1.4. anterioridade, art. 150, III, **b**, excluídas as

²⁴ Geraldo Ataliba, “Lei Complementar em Matéria Tributária”, Revista de Direito Tributário, 48/85.

²⁵ José Afonso da Silva, “Sistema Tributário Nacional”, conferência proferida no Curso de Direito Tributário, em grau de extensão universitária, promovido pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário e pela Faculdade de Direito da USP. Ed. Resenha Tributária, São Paulo, 1975.

contribuições sociais, às quais se aplica a anterioridade nonagesimal, art. 195, § 6º;

1.5. proibição de tributos com efeito de confisco, art. 150, IV;

1.6. ilimitação ao tráfego de pessoas ou bens, ressalvado o pedágio, art. 150, V.

2. PRINCÍPIOS ESPECIAIS, ou vedações:

2.1. à União: uniformidade tributária, art. 151, I;

2.2. à União: instituir isenções tributárias de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, art. 151, III;

2.3. aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino, art. 152.

3. PRINCÍPIOS ESPECÍFICOS: destinados a determinados impostos:

3.1. Imposto de Renda: é vedado à União tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes: art. 151, II;

3.2. Imposto de Renda: será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei: art. 153, § 2º, I;

3.3. IPI e ICMS: não cumulatividade: art. 153, § 3º,

II; art. 155, § 2º, I;

3.4. IPI e ICMS: seletividade: art. 153, § 3º, I; art. 155, § 2º, III.

4. IMUNIDADES:

4.1. genéricas: impostos de modo geral:

4.1.1. recíproca: art. 150, VI, **a**;

4.1.2. templos: art. 150, VI, **b**;

4.1.3. patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei: art. 150, VI, **c**;

4.1.4. livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão: art. 150, VI, **d**;

4.1.5. operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária: art. 184, § 5º.

4.2. Específicas: determinados impostos:

4.2.1. Imposto de Renda: aposentados com mais de 65 anos de idade: art. 153, § 2º, II: revogada pela EC 20/98;

4.2.2. IPI: não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior: art. 153, § 3º, III;

4.2.3. ITR: não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que

não possua outro imóvel: art. 153, § 4º;

4.2.4. ICMS: o ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (art. 153, V), devido na operação de origem: art. 153, § 5º; art. 155, § 2º, X, **c**;

4.2.5. ICMS: nas exportações: não incidirá sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar: art. 155, § 2º, X, **a**;

4.2.6. ICMS: não incidirá sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica: art. 155, § 2º, X, **b**;

4.2.7. ITBI: não incide sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, nem sobre a transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção de pessoa jurídica, salvo se, nesses casos, a atividade preponderante do adquirente for a compra e venda desses

bens ou direitos, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil: art. 156, § 2º, I;

4.2.8. Contribuições de seguridade social: são isentas (leia-se, são imunes) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam as exigências estabelecidas em lei: art. 195, § 7º.

A lei complementar, pois, especificará os requisitos para o gozo da imunidade, quando a Constituição assim o exigir. Definirá, por exemplo, os semi-elaborados destinados ao exterior, sobre os quais incidirá o ICMS (art. 155, § 2º, X, **a**). É claro que a lei complementar não poderá alterar, excluir, aumentar ou restringir o que está na Constituição em termos de limitações constitucionais ao poder de tributar. Ela simplesmente complementarará a disposição constitucional limitadora, quando esta assim o exigir.

4.1.5. Normas gerais em matéria tributária: art. 146, III.

Finalmente, caberá à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente — a lista que se segue, portanto, é exemplificativa — sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e

decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

A lei complementar definirá o tributo e as suas espécies, certo que estas estão na Constituição: impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições parafiscais, em suas diversas espécies, e empréstimo compulsório. Definirá, também, no tocante aos impostos, os respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, sem desbordar, evidentemente, do já estabelecido na Constituição. Estabelecerá normas gerais sobre obrigação tributária, o lançamento, o crédito, a prescrição e a decadência tributários. No ponto, a inovação foi salutar. Durante anos, a doutrina se dividia, por exemplo, no que toca à prescrição e à decadência relativamente às contribuições sociais. Hoje, não há mais questionamento: os prazos de prescrição e de decadência, inscritos no CTN, aplicam-se às contribuições (C.F., art. 149). No voto que proferi quando do julgamento do RE 148.754-RJ, acentuei: a questão da prescrição e da decadência, entretanto, no que concerne às contribuições, está pacificada. É que tais institutos são próprios da lei complementar de normas gerais (art. 146, III, **b**). Quer dizer, os prazos de decadência e de prescrição inscritos na lei complementar de normas gerais, assim no CTN, são aplicáveis, agora, por expressa previsão constitucional, às contribuições parafiscais (C.F., art. 146, III, **b**; art. 149)²⁶. Todavia, porque a contribuição não é imposto, não há necessidade de a lei complementar definir o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes. Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal²⁷.

4.1.6. A lei disciplinadora de limitações: casos em que a lei será lei ordinária.

²⁶ RTJ 150/888.

²⁷ RE 138.284-CE, Min. Carlos Velloso, RTJ 143/313; RE 150.755-PE, Min. Sepúlveda Pertence, RTJ 149/259 e RTJ 152/971.

Ainda no que toca às limitações constitucionais à tributação, indaga-se: a lei que disciplina tais limitações, quando o exige a Constituição — art. 153, § 1º, por exemplo: é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V, do art. 153 — deverá ser, sempre, lei complementar?

No voto que proferi, no Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE 225.602-CE, sustentei que a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar, podendo a Constituição excepcionar a regra do art. 146. Naquele voto, examinamos justamente a lei que estabelece as condições e os limites a que se sujeita o Executivo na alteração das alíquotas do imposto de importação (C.F., art. 153, § 1º)²⁸.

Examinemos a questão, tal como o fiz no voto que proferi com o apoio dos meus eminentes pares, no citado RE 225.602-CE.

Estabelece a Constituição, no § 1º do art. 153, que “*é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V*”.

É dizer, no que concerne aos impostos de importação (inc. I do art. 153), exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (inc. II do art. 153), IPI (inc. IV do art. 153) e IOF (inc. V do art. 153), a Constituição excepciona o princípio da legalidade relativamente à majoração da alíquota. É que tais impostos têm natureza extrafiscal. São mais instrumentos de realização de políticas governamentais e menos forma de arrecadação ou de ingresso de

²⁸ “DJ” de 06.04.2001.

dinheiro nos cofres públicos. Dá-se, então, em razão da ressalva inscrita no citado § 1º do art. 153, espécie de exceção mitigada do princípio da legalidade tributária: o Executivo pode alterar as alíquotas dos impostos mencionados — importação, exportação, IPI e IOF — com observância, entretanto, das condições e dos limites estabelecidos em lei.

Porque a Constituição estabelece, no art. 146, II, que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, sustentam eminentes estudiosos do direito constitucional tributário, que a lei indicada no citado § 1º do art. 153 da C.F. deve ser lei complementar e não lei ordinária²⁹. É que, em tal caso, tem-se uma limitação ao poder de tributar.

Dirirjo, entretanto, desses eminentes doutores. O que deve ser tomado em linha de conta é isto: a lei complementar somente será exigida se a Constituição, expressamente, assim determinar. Não há dúvida no sentido de que a hipótese do § 1º do art. 153 da C.F. retrata uma limitação ao poder de tributar. Em princípio, portanto, somente a lei complementar poderia regulá-la. Todavia, a própria Constituição — e a Constituição poderia fazê-lo — excepciona a regra, ao exigir, na hipótese figurada, apenas lei e não lei complementar. O mesmo poderá ser dito relativamente à disposição inscrita no inc. II do § 2º do art. 153, ou à imunidade do ouro definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, § 5º do art. 153.

Registre-se que a Constituição, no capítulo do Sistema Tributário Nacional — arts. 145 e seguintes — quando quer lei complementar ela assim o diz, expressamente, como se pode ver, por exemplo: art. 148, I e II — instituição de empréstimos compulsórios; art. 153, VII — imposto sobre grandes fortunas; art. 154, I — competência residual da União para instituição de impostos; art. 155, I

²⁹ Sacha Calmon Navarro Coelho, “Comentários à CF/88”, Forense, 3ª ed., p. 288.

— imposto sobre heranças e doações: a competência para sua instituição será regulada por lei complementar nos casos especificados nas alíneas **a** e **b** do § 1º do art. 155; no que toca ao ICMS, art. 155, II, conferir art. 155, § 2º, X, **a** (semi-elaborados definidos em lei complementar); ICMS: art. 155, II, conferir art. 155, § 2º, XII, alíneas **a** até **g**: estatuto do ICMS; art. 156, III, ISS — a lei complementar definirá os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II; ISS, art. 156, III: fixação das alíquotas máximas e de hipóteses de exclusão de incidência do ISS: art. 156, § 3º, I e II; art. 195, § 4º: contribuições sociais, outras fontes, caso em que deve ser observada a técnica da competência residual da União, art. 154, I; art. 161, I, II, III — repartição da receita tributária.

Assim, quando a Constituição, no capítulo do Sistema Tributário Nacional, fala apenas em lei e não em lei complementar, lícito é concluir que, mesmo nos casos em que a disciplina seria, em princípio, por lei complementar, ela, Constituição, excepcionou, exigindo, apenas, lei.

Baleeiro leciona que a lei fixadora dos requisitos para obtenção da imunidade do art. 19, III, **c**, da CF/67, é a lei ordinária, convindo registrar que a CF/67 também dispunha, no § 1º do art. 18, que “*Lei complementar (...) regulará as limitações constitucionais do poder de tributar*”³⁰.

Registre-se que Misabel Derzi, que fez a revisão e a atualização da obra de Baleeiro, opina de modo contrário: “*não se deve sustentar mais a tese de que lei ordinária possa cumprir o papel de regular imunidades...*”³¹. Certo é, entretanto, que a CF/67, conforme foi

³⁰ Aliomar Baleeiro, “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”, Forense, 7ª ed., 1997, edição revista e complementada, à luz da CF/88, por Misabel Abreu Machado Derzi, p. 313.

³¹ Ob. cit., p. 316.

dito linhas acima, fazia exigência igual à CF/88 (CF/67, art. 18, § 1º). A questão, portanto, não teria mudado.

A matéria foi examinada, pelo Supremo Tribunal Federal, não, entretanto, nos limites que vem sendo agora tratada. Refiro-me ao RE 93.770-RJ, Relator o saudoso e eminente Ministro Soares Muñoz, cujo acórdão porta a seguinte ementa³²:

*“EMENTA: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.
IMUNIDADE.*

- O artigo 19, III, c, da Constituição Federal não trata de isenção, mas de imunidade. A configuração desta está na Lei Maior. Os requisitos da lei ordinária, que o mencionado dispositivo manda observar, não dizem respeito aos lindes da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune. Inaplicação do art. 17 do Decreto-lei nº 37/66. Recurso extraordinário conhecido e provido.”

O Tribunal Federal de Recursos decidira que a isenção do imposto de importação sobre produtos industrializados só por lei especial poderia ser atendida. O voto do também saudoso e eminente Ministro Peçanha Martins contém os fundamentos da decisão do TFR: o impetrante importara mercadorias para o seu uso. Pretendeu, então, isentar-se do imposto de importação sobre produtos industrializados, alegando sua qualidade de entidade social amparada pelo art. 19, III, da C.F. Argumentou, em seguida, o Ministro Peçanha: *“Esta disposição constitucional, entretanto, não socorre ao pretendido. É que o art. 17 do D.L. 37, de 1966, só autoriza a isenção do imposto de importação desde que considerada a mercadoria, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional, prova que o impetrante não realizou...”*.

³² RTJ 102/304.

Apreciando o recurso extraordinário, o Ministro Soares Muñoz começou por fazer a distinção entre imunidade e isenção, esclarecendo que o art. 19, III, **c**, não cuidava de isenção, que “*é um favor concedido por lei, pelo qual o pagamento do tributo é dispensado. (...) Quando a dispensa do tributo é concedida pela própria Constituição, não há isenção, mas imunidade*”.

Acrescentou o Ministro Muñoz:

(...)

*Nenhuma dúvida foi suscitada quanto a ser o recorrente instituição de assistência social e fazer jus, nessa qualidade e em princípio, à imunidade prevista no art. 19, III, **c**, da Constituição Federal. O mandado de segurança foi indeferido pelo acórdão recorrido em razão de o art. 17 do Decreto-Lei nº 37/66 só autorizar a isenção do imposto de importação se a mercadoria tiver sido considerada, pelo Conselho de Política Aduaneira, sem similar nacional, prova que o impetrante não produziu.*

*Esse Decreto-Lei, anterior à Constituição Federal em vigor, não pode, no particular, ser aplicado, porque ele impõe à imunidade, a qual não se confunde com isenção, uma restrição que não está no texto constitucional. Os requisitos da lei que o art. 19, III, **c**, da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, tal como salientou a sentença de primeiro grau.*

Cumpra evitar-se que falsas instituições de assistência e educação sejam favorecidas pela imunidade. É para evitar fraude que a Constituição determina sejam observados os requisitos da lei.

(...)³³.

³³ RTJ 102/307.

O voto assenta-se, portanto, nas seguintes premissas: a) a recorrente era uma instituição de assistência social; b) nessa qualidade, fazia jus à imunidade prevista no art. 19, III, **c**, da C.F.; c) a segurança fora indeferida em razão de o art. 17 do D.L. 37/66 só autorizar a isenção do imposto de importação se a mercadoria tivesse sido considerada sem similar nacional, prova que não foi feita. Todavia, acrescentou o Ministro Muñoz: o D.L. 37/66 é anterior à CF/67. Não poderia, então, ser aplicado, porque *“impõe à imunidade, a qual não se confunde com a isenção, uma restrição que não está no texto constitucional. Os requisitos da lei que o art. 19, III, c, da Constituição manda observar não dizem respeito à configuração da imunidade, mas àquelas normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune, tal como salientou a sentença de primeiro grau”*³⁴.

É dizer, a lei não vai configurar a imunidade, que está na Constituição. A lei estabelecerá, sim, as *“normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune”*.

Do mencionado acórdão, portanto — RE 93.770-RJ — não se pode tirar a ilação no sentido de que teria ele feito distinção entre lei ordinária e lei complementar. A primeira para uma coisa, a segunda para outra.

O que deve ser entendido é que, relativamente ao imposto de importação, a CF/88, no § 1º do art. 153, excepciona o princípio da legalidade, autorizando o Poder Executivo a alterar as alíquotas do citado imposto, *“atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei”*.

³⁴ RTJ 102/307.

A CF/88, no § 1º do art. 153, pois, é que excepciona o princípio da legalidade, autorizando o Executivo a alterar as alíquotas, “*atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei*”.

É dizer, a autorização não é dada pela lei, mas pela Constituição. A lei simplesmente fixará as condições e os limites a serem observados.

De certa forma, o raciocínio está condizente com a doutrina do acórdão do citado RE 93.770-RJ, dado que lá ficou estabelecido que a lei não vai configurar a imunidade, que está na Constituição. A lei estabelecerá, sim, as “*normas reguladoras da constituição e funcionamento da entidade imune*”.

Em síntese, exigindo a Constituição, no § 1º do art. 153, expressamente, lei, e não lei complementar, forçoso é concluir que ela própria, Constituição, excepcionou a regra inscrita no art. 146, II. É dizer, a lei de condições e limites do art. 153, § 1º, é lei ordinária e não lei complementar.

5. Leis complementares em matéria tributária

Conforme vimos, além da lei complementar do art. 146 da Constituição Federal, lei nacional, temos mais as seguintes leis complementares tributárias: 1) para a instituição de empréstimos compulsórios: art. 148, I e II; 2) para a instituição de imposto sobre grandes fortunas: art. 153, VII; 3) competência residual da União: impostos: art. 154, I; 4) imposto sobre herança e doações: art. 155, I: a competência para sua instituição será regulada por lei complementar nos casos especificados nas alíneas **a** e **b** do § 1º do art. 155; 5) ICMS: art. 155, II: art. 155, § 2º, X, **a**: definição dos produtos semi-elaborados, que serão excluídos da imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, **a**; 6)

ICMS: art. 155, II: art. 155, § 2º, XII, **a** até **g**: estatuto do ICMS; 7) ISS: art. 156, III: a lei complementar definirá os serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II; 8) ISS: art. 156, III: art. 156, § 3º, I, II: fixação das alíquotas máximas e exclusão da sua incidência nas exportações de serviços para o exterior; 9) contribuições sociais: outras fontes: art. 195, § 4º: observância da técnica da competência residual da União: art. 154, I; 10) repartição da receita tributária: art. 161, I, II, III.

6. Competência legislativa concorrente da União, Estados e Distrito Federal: C.F., art. 24.

Os incisos I a XVI do art. 24 da Constituição Federal relacionam matérias sobre as quais a União, os Estados e o Distrito Federal legislarão, concorrentemente. Uma dessas matérias é a tributária: art. 24, I. É dizer, União, Estados e Distrito Federal legislarão, concorrentemente, sobre direito tributário. A regra de competência legislativa, entre as entidades federativas brasileiras, é a horizontal. É dizer, cada ente político labora em área reservada: União, art. 22; Estados, art. 25, § 1º; Distrito Federal, art. 32, § 1º; Municípios, art. 30. Consagra a Constituição, entretanto, na competência concorrente, regra de competência legislativa vertical, nas modalidades não-cumulativa e cumulativa³⁵. Quando duas entidades políticas — União e Estados — têm competência para legislar sobre uma mesma matéria, tem-se competência concorrente, que pode ser cumulativa e não-cumulativa. É cumulativa, quando os entes políticos legislam sobre a mesma matéria, sem limitações. A não-cumulativa ocorre, por exemplo, quando à União reserva-se a competência para expedir normas gerais e aos Estados a competência para preencher os vazios da

³⁵ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, “Normas Gerais e Competência Concorrente - Uma exegese do art. 24 da Constituição Federal”, Rev. Trimestral de Direito Público, 7/16.

lei federal, assim uma competência de complementação³⁶.

6.1. Competência concorrente não-cumulativa e cumulativa.

Afirmamos, linhas atrás, forte em lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior³⁷, que a competência concorrente estabelecida na Constituição, art. 24, é não-cumulativa e cumulativa. É o que pretendemos demonstrar.

Dispõem os §§ 1º, 2º, 3º e 4º do art. 24 da Constituição:

“Art. 24.

.....

.....

§ 1º. *No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.*

§ 2º. *A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.*

§ 3º. *Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades.*

§ 4º. *A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.”*

A competência concorrente não-cumulativa está nos §§ 1º e 2º. A cumulativa, nos §§ 3º e 4º.

³⁶ Manoel Gonçalves Ferreira Filho, “Comentário à Constituição Brasileira de 1988”, Saraiva, 2ª ed., 1997, Vol. I, p. 182-183.

³⁷ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. e loc. citis.

Com efeito.

Esclareça-se, primeiro que tudo, que a competência da União é para editar normas gerais (§ 1º). Essa competência, entretanto, não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º). Tem-se, na hipótese do § 2º, competência para o preenchimento de vazios da lei federal, assim competência concorrente vertical, não-cumulativa. As normas gerais da União existem e a legislação estadual simplesmente as suplementará em termos de regulamentação. Essa competência é atribuída também aos Municípios, art. 30, II.

Já a competência do § 3º tem natureza diversa. Ensina Tércio Sampaio Ferraz Júnior: *“O § 3º regula o caso de inexistência de lei federal sobre normas gerais, ou seja, de lacuna. A Constituição Federal, ocorrendo a mencionada inexistência, autoriza o Estado federado a preenchê-la, isto é, a legislar sobre normas gerais, mas apenas para atender a suas peculiaridades. O Estado, assim, passa a exercer uma competência legislativa plena, mas com função colmatadora de lacuna, vale dizer, apenas na medida necessária para exercer sua competência própria de legislador sobre normas particulares. Ele pode, pois, legislar sobre normas gerais naquilo em que elas constituem condições de possibilidade para a legislação própria sobre normas particulares. Tais normas gerais estaduais com função colmatadora por isso mesmo só podem ser gerais quanto ao conteúdo, mas não quanto aos destinatários: só obrigam nos limites da autonomia estadual.”*³⁸

Na Lei Fundamental de Bonn há 14 casos em que pode ocorrer a legislação concorrente, dispondo os Estados dessa competência legislativa desde e na medida em que a Federação não faça uso da sua faculdade legislativa (art 72, 1).

³⁸ Tércio Sampaio Ferraz Júnior, ob. e loc. citis.

Assim, aos Estados a Constituição conferiu competência para legislar na medida em que a Federação não dispuser dos poderes legislativos constitucionais a ela conferidos. Na competência concorrente, no sistema constitucional alemão, o direito federal afasta o direito estadual.

Na competência concorrente do § 3º do art. 24 da Constituição do Brasil, tem-se que o direito federal também afasta o direito estadual (§ 4º). Inexistindo lei federal sobre normas gerais, exercerão os Estados competência legislativa plena, a fim de preencher a lacuna, ou seja, a falta da lei federal. Assim o farão, entretanto, para atender a suas peculiaridades (§ 3º). Sobrevindo a lei federal de normas gerais, suspende esta a eficácia da lei estadual no que esta compreender princípios, normas gerais e no que contiver, também, particularidades incompatíveis com a norma geral federal. É o caso, portanto, do direito federal afastando o direito estadual. Inspira-se a Constituição, no ponto, no constitucionalismo alemão, art. 72, inciso I, da Lei Fundamental de Bonn. Quando do julgamento, no Supremo Tribunal, da Reclamação 383-SP, em junho de 1992, foi esse o entendimento que sustentei³⁹.

6.2. Normas legais estaduais na competência concorrente.

Posta assim a questão, indaga-se até que ponto seria legítimo ao Estado-membro, utilizando-se da competência concorrente, editar normas legais e mesmo normas gerais tributárias⁴⁰.

³⁹ Reclamação 383-SP, RTJ 147/404.

⁴⁰ Ives Gandra Martins leciona que, tratando-se de lei complementar nacional, não incide a regra do § 3º do art. 24 da C.F., cuidando o citado § 3º do art. 24 “*apenas (...) daquelas normas gerais veiculáveis por lei ordinária federal, não abrangendo qualquer exceção à instrumentalização por lei complementar.*” (ob. e loc. cit., p. 97-99).

Feita a distinção retropreconizada, no sentido de que a competência concorrente do art. 24 da Constituição compreende competência concorrente não-cumulativa ou suplementar (§ 2º) e competência concorrente cumulativa (§ 3º), temos o seguinte: poderão os Estados-membros: 1º) presente a lei de normas gerais, no uso da competência suplementar, preencher os vazios daquela lei de normas gerais, a fim de afeiçoá-la às peculiaridades locais (art. 24, § 2º). 2º) poderão os Estados, em princípio, inexistente a lei federal de normas gerais, exercer a competência legislativa plena “*para atender a suas peculiaridades*” (art. 24, § 3º). Aí, cumpre deixar claro que, tratando-se de matéria que tem por finalidade, por exemplo, dirimir conflitos de competência entre os Estados, não dirá essa matéria respeito a peculiaridades locais. Assim decidiu o Supremo Tribunal Federal, no RE 136.215-RJ, Relator o Ministro Octavio Gallotti, relativamente ao adicional do imposto de renda que a Constituição atribuía aos Estados-membros (C.F., art. 155, II) e que foi suprimido pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993. Está na ementa do acórdão: “*Impossibilidade de sua cobrança, sem prévia lei complementar (art. 146 da CF). Sendo ela materialmente indispensável à dirimência de conflitos de competência entre os Estados da Federação, não bastam, para dispensar sua edição, os permissivos inscritos no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34 e seus parágrafos do ADCT*”. Declarou-se, então, a inconstitucionalidade da Lei nº 1.394, de 2.12.88, do Estado do Rio de Janeiro⁴¹. No voto que proferi, quando desse julgamento, acentuei que a definição de fato gerador, na lei complementar, inscrita no art. 146 da Constituição, tem por finalidade impedir a ocorrência de conflitos de competência em matéria tributária, entre as entidades políticas que compõem a Federação. Por isso, tratando-se de impostos, deverão os seus respectivos fatos geradores estar definidos na mencionada lei complementar de normas gerais (C.F., art. 146, III, **a**). E acrescentei:

⁴¹ RE 136.215-RJ, Ministro Octavio Gallotti, RTJ 147/976,

“(...)

No sistema constitucional anterior, sob o pálio da Constituição de 1967, a questão, no particular, foi muito debatida. Eminentes estudiosos do Direito Constitucional Tributário afirmavam que a definição de fato gerador de impostos não tinha o caráter de norma geral e, por isso, as definições de fato gerador, inscritas na lei complementar, mais precisamente no Código Tributário Nacional, eram consideradas normas de lei ordinária e não normas de lei complementar, dado que, para esses eminentes juristas, repito, a definição de fato gerador de tributo não tinha caráter de norma geral, não era próprio, portanto, da lei complementar; e a Constituição de 1967, no art. 18, § 1º, dispunha que lei complementar estabeleceria normas gerais de direito tributário, disporia sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regularia as limitações constitucionais do poder de tributar. Esses eminentes juristas, aliás, sustentavam que a lei complementar deveria dispor, em termos de normas gerais, sobre os conflitos de competência entre as entidades políticas mencionadas e, ainda, em termos de normas gerais, regularia as limitações constitucionais do poder de tributar.

Eu próprio, Senhor Presidente, em certa época, no Tribunal Federal de Recursos, que tive a honra de integrar, não obstante sustentar o caráter tricotômico da lei complementar do § 1º do art. 18 da Constituição pretérita, cheguei a comungar do entendimento no sentido de que a definição de fato gerador não cabia na referida lei complementar, era matéria própria de lei ordinária. Lembro-me de um julgamento em que essa questão veio à baila — desse julgamento participou o eminente Ministro Néri da Silveira — quando discutimos a definição do fato gerador do imposto de importação ou a compatibilidade do art. 19, CTN, com o art. 23, do DL 37, de 1966, que desfechou na Súmula 4-TFR. Na oportunidade sustentei que a definição de fato gerador não cabia na lei complementar do art. 18, § 1º, da Constituição de 1967.

Continuei, entretanto, meditando e refletindo sobre a questão. E, refletindo e meditando melhor, passei a entender que a definição de fato gerador é, na verdade, própria da lei complementar do art. 18, § 1º, da CF/67. E por que é própria? Porque se

à lei complementar cabia dispor — como hoje cabe, CF/88, art. 146 — sobre os conflitos de competência entre as entidades políticas, deveria ela definir fatos geradores dos impostos. É que a definição de fato gerador, parece-me, é a providência primeira que cabe fazer a lei complementar quando dispõe sobre conflitos de competência tributária. Definir fatos geradores é a providência primeira que deve a lei complementar adotar para o fim de evitar os conflitos de competência tributária entre as entidades políticas. Neste caso, portanto, é importante, muito importante, que uma lei nacional defina o fato gerador dos impostos e aquilo que toca de perto o fato gerador, que gira em torno deste, para, justamente, repito, impedir a ocorrência de conflitos de competência entre as entidades políticas que compõem a Federação.

Posta assim a questão, penso que não se pode emprestar à matéria caráter local, para o fim de permitir, na linha do § 3º do art. 24 da Constituição, que o Estado-membro exerça competência legislativa plena. E por que? Porque a matéria, por não ter caráter local, por ser eminentemente nacional, não é daquelas que cabem na cláusula inscrita na parte final do § 3º do art. 24 da Constituição — ‘para atender a suas peculiaridades’, vale dizer, para atender a peculiaridades locais. É que o Estado-membro somente exercerá competência legislativa plena, na falta da lei federal, para atender a suas peculiaridades (§ 3º do art. 24 da Constituição). Ora, definir fato gerador de imposto, conforme vimos, interessa a mais de uma entidade política que compõe a Federação, diz respeito a diversas entidades políticas, a mais de um Estado-membro, interessa e diz respeito à própria União.

*Assim, Sr. Presidente, emprestando-se interpretação sistemática à Constituição, interpretando-se, em conjunto, as normas inscritas no art. 24, § 3º, art. 146, I, III, **a**, 155, II, da Constituição, a outra conclusão não se chega senão àquela a que chegaram os eminentes Ministros Relatores, Moreira Alves e Octavio Gallotti.*

(...)»⁴².

⁴² RTJ 147/981-983.

No julgamento da cautelar pedida na ADIn 429-DF, Relator o Ministro Célio Borja, o Supremo Tribunal Federal decidiu que, *“à falta de lei complementar da União que regulamente o adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (CF, art. 146, II, c), o regramento da matéria pelo legislador constituinte estadual não excede os lindes da competência tributária concorrente que lhe é atribuída pela Lei Maior (CF, art. 24, § 3º).”*⁴³

7. Conclusões.

Ao fim e ao cabo, podemos formular as seguintes conclusões:

a) o processo legislativo compreende a elaboração de várias normas jurídicas: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções. As emendas constitucionais são normas derivadas, leis em sentido material, não em sentido formal, porque oriundas de poder diverso do Poder Legislativo propriamente dito. Não obstante o Poder Legislativo elaborá-las, assim o faz, entretanto, investido de poder constituinte derivado, poder constituinte de 2º grau, instituído pelo poder constituinte originário. Vêm, em seguida, os atos normativos primários gerais. Nestes, tem-se o gênero lei e suas espécies: leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas e medidas provisórias. Seguem-se os atos normativos primários individuais, que são os decretos legislativos e as resoluções: C.F., artigos 59 a 69;

⁴³ “DJ” de 19.02.93.

b) a lei complementar, que tem origem na “loi organique” da Constituição francesa de 1958, aprovada mediante quórum qualificado, foi introduzida na ordem constitucional brasileira pela Constituição de 1967, não obstante ter sido tratada, com as mesmas características, pela EC nº 4, de 1961, que instituiu o sistema parlamentar de governo e que teve vida efêmera;

c) a lei complementar não é hierarquicamente superior à lei ordinária. O que deve ser entendido é que a) há leis complementares que fundamentam a validade de outros atos normativos, inclusive leis ordinárias, e b) leis complementares que não fundamentam outros atos normativos, integrando as primeiras a lei complementar do art. 146 da Constituição. As do primeiro grupo ostentam superioridade hierárquica sobre os atos normativos cuja validade encontra fundamento naquelas leis complementares;

d) a lei complementar tributária do art. 146 da Constituição, lei nacional, ostenta superioridade sobre a lei ordinária. Esta lei, na linha da corrente tricotômica tem por finalidade dispor sobre os conflitos de competência, em matéria tributária, entre os entes federativos (C.F., art. 146, I), regular as limitações constitucionais à tributação (C.F., art. 146, II) e estabelecer normas gerais tributárias sobre as matérias elencadas, exemplificativamente, nas alíneas **a**, **b** e **c** do inc. III do art. 146 da Constituição;

e) as limitações constitucionais à tributação estão na Constituição, especialmente nos artigos 150, 151 e 152, mas não se esgotam em tais artigos. A lei complementar especificará os requisitos para o gozo, por exemplo, da imunidade, quando a Constituição assim o exigir;

f) ainda no que toca às limitações constitucionais à tributação, há casos em que a lei que as disciplina pode ser lei

ordinária. Nos casos em que a Constituição excepciona a regra do art. 146, II, como, por exemplo, na hipótese do art. 153, § 1º: é facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V do mencionado artigo 153;

g) além da lei complementar referida no artigo 146 da Constituição, várias outras leis complementares — nacionais e federais em sentido estrito — estão elencadas na Constituição: art. 148, I e II; art. 153, VII; art. 154, I; art. 155, I; art. 155, § 2º, X, **a**; art. 155, § 2º, XII, **a** até **g**; art. 156, III; art. 156, § 3º, I, II; art. 195, § 4º; art. 161, I, II e III;

h) consagra a Constituição, na competência concorrente, regra de competência legislativa vertical, nas modalidades não-cumulativa e cumulativa (C.F., art. 24, §§ 1º, 2º, 3º e 4º);

i) a competência concorrente não-cumulativa está nos §§ 1º e 2º do art. 24. A cumulativa, nos §§ 3º e 4º do citado artigo 24. A competência da União é para editar normas gerais (§ 1º), que não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º), competência para preencher vazios da lei federal, assim competência não-cumulativa, competência suplementar, conforme foi dito: as normas gerais da União existem e a legislação estadual simplesmente as suplementará, em termos de regulamentação. Essa competência é atribuída também aos Municípios, art. 30, II. Já a competência cumulativa (§ 3º do art. 24) tem natureza diversa. Ela ocorre no caso de inexistência da lei federal de normas gerais, caso em que o Estado exerce competência legislativa plena, mas apenas para atender a suas peculiaridades (§ 3º). Sobrevindo a lei federal de normas gerais, suspende ela a eficácia da lei estadual (§ 4º do art. 24);

j) hipóteses existem, portanto, em que o Estado-

membro pode editar normas legais e mesmo normas gerais, na competência concorrente do art. 24 da Constituição.