

VALTER DE SOUZA LOBATO  
*Coordenador*

JOSÉ ANTONINO MARINHO NETO  
*Organizador*

*Prefácio*  
Misabel de Abreu Machado Derzi

*Pós-fácio*  
Humberto Ávila

O PAPEL DA LEI COMPLEMENTAR  
TRIBUTÁRIA NO DESENHO  
FEDERATIVO BRASILEIRO

©2024 Editora Fórum Ltda.

É proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio eletrônico, inclusive por processos xerográficos, sem autorização expressa do Editor.

#### Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari	Floriano de Azevedo Marques Neto
Alécia Paolucci Nogueira Bicalho	Gustavo Justino de Oliveira
Alexandre Coutinho Pagliarini	Inês Virgínia Prado Soares
André Ramos Tavares	Jorge Ulisses Jacoby Fernandes
Carlos Ayres Britto	Juarez Freitas
Carlos Mário da Silva Velloso	Luciano Ferraz
Cármen Lúcia Antunes Rocha	Lúcio Delfino
Cesar Augusto Guimarães Pereira	Marcia Carla Pereira Ribeiro
Clovis Beznos	Márcio Cammarosano
Cristiana Fortini	Marcos Ehrhardt Jr.
Dinorá Adelaide Musetti Grotti	Maria Sylvania Zanella Di Pietro
Diogo de Figueiredo Moreira Neto ( <i>in memoriam</i> )	Ney José de Freitas
Egon Bockmann Moreira	Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho
Emerson Gabardo	Paulo Modesto
Fabrício Motta	Romeu Felipe Bacellar Filho
Fernando Rossi	Sérgio Guerra
Flávio Henrique Unes Pereira	Walber de Moura Agra

**FORUM**  
CONHECIMENTO JURÍDICO

Luís Cláudio Rodrigues Ferreira  
Presidente e Editor

Coordenação editorial: Leonardo Eustáquio Siqueira Araújo / Aline Sobreira de Oliveira  
Revisão: Aline Almeida  
Capa e projeto gráfico: Walter Santos  
Diagramação: Formato Editoração

Rua Paulo Ribeiro Bastos, 211 – Jardim Atlântico – CEP 31710-430  
Belo Horizonte – Minas Gerais – Tel.: (31) 99412.0131  
www.editoraforum.com.br – editoraforum@editoraforum.com.br

Técnica. Empenho. Zelo. Esses foram alguns dos cuidados aplicados na edição desta obra. No entanto, podem ocorrer erros de impressão, digitação ou mesmo restar alguma dúvida conceitual. Caso se constate algo assim, solicitamos a gentileza de nos comunicar através do *e-mail* [editorial@editoraforum.com.br](mailto:editorial@editoraforum.com.br) para que possamos esclarecer, no que couber. A sua contribuição é muito importante para mantermos a excelência editorial. A Editora Fórum agradece a sua contribuição.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP) de acordo com ISBD

P214	O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro / Valter de Souza Lobato (coord.); José Antonino Marinho Neto (org.). Belo Horizonte: Fórum, 2024. 654p. 17x24cm  ISBN impresso 978-65-5518-779-3 ISBN digital 978-65-5518-780-9  1. Lei complementar tributária. 2. Federalismo fiscal. 3. Reforma tributária. I. Lobato, Valter de Souza. II. Marinho Neto, José Antonino. III. Título.  CDD: 341.39 CDU: 336
------	--

Ficha catalográfica elaborada por Lissandra Ruas Lima – CRB/6 – 2851

Informação bibliográfica deste livro, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. 654p. ISBN 978-65-5518-779-3.

## SUMÁRIO

---

### PREFÁCIO

<b>Misabel de Abreu Machado Derzi</b> .....	19
---	----

### APRESENTAÇÃO

<b>Valter de Souza Lobato</b> .....	27
-------------------------------------	----

## PARTE I

### A LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO BRASILEIRO E AS REGRAS DE COMPETÊNCIA

#### REFLEXÕES SOBRE A LEI COMPLEMENTAR DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

<b>Valter de Souza Lobato</b> .....	31
Introdução.....	31
1    Atuais papéis da lei complementar tributária .....	32
1.1    Funções genéricas .....	33
1.1.1    Estabelecer normas gerais .....	33
1.1.2    Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.....	34
1.1.3    Dispor sobre conflitos de competência.....	35
1.2    Função tópica: fazer atuar certos ditames constitucionais .....	36
2    Reforma tributária e lei complementar .....	37
2.1    Papéis da lei complementar tributária e outras dificuldades.....	37
Conclusão.....	39
Referências .....	40

#### AS LEIS COMPLEMENTARES DA CONSTITUIÇÃO

<b>Sacha Calmon Navarro Coêlho</b> .....	43
Introdução.....	43
1    As leis complementares tributárias.....	43
2    O lugar da lei complementar no ordenamento jurídico .....	44
3    A lei complementar e seu relacionamento jurídico com a Constituição Federal e as leis ordinárias .....	46
4    Como operam as leis complementares em matéria tributária .....	47
5    Os três objetos materiais genéricos da lei complementar tributária segundo a Constituição Federal de 1988 .....	48

# REFLEXÕES SOBRE A LEI COMPLEMENTAR DO IMPOSTO E DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE BENS E SERVIÇOS

VALTER DE SOUZA LOBATO

## Introdução

Este texto tem como objetivo sustentar que a Emenda Constitucional nº 132, de dezembro de 2023, que reforma o sistema tributário nacional, notadamente a tributação sobre o consumo, incumbe à lei complementar um mister absolutamente inédito no direito brasileiro, ao ponto de poder-se dizer que a lei complementar tributária ganha uma nova função, ao lado das hoje existentes, caso se entenda que ela é compatível com o Federalismo determinado pela Constituição Federal, em seu texto original.

Esta função – um estudioso atento da reforma tributária poderia logo dizer – é a de instituir o imposto sobre bens e serviços, que, curiosamente, o próprio texto da emenda diz ser de competência estadual e municipal. O que, numa primeira aproximação, pode parecer não oferecer maiores dificuldades, na verdade, coloca pontos de interrogação sobre constatações há muito consolidadas na doutrina, em maior ou menor medida. O pensador do direito será forçado a revisitar a teoria da competência tributária, do federalismo e da própria lei complementar – e também isso será papel deste trabalho demonstrar.

Para tanto, será necessário brevemente resgatar os atuais papéis da lei complementar tributária. Três deles genéricos, todos arrolados no art. 146 da Constituição: estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e dispor sobre conflitos de competência. O outro deles (tópico exigido caso a caso, pela Constituição): fazer atuar certos ditames constitucionais.

Essas considerações serão essenciais para que, na sequência, após o atingimento da constatação de que o legislador complementar carrega consigo uma grande responsabilidade em definir qual será “a cara” do novo sistema que gradualmente se implementa, possa-se passar ao estudo das intrincadas questões pertinentes à lei complementar do imposto (e também da contribuição) sobre bens e serviços.

## 1 Atuais papéis da lei complementar tributária

O art. 18, §1º, da Emenda Constitucional nº 1 de 1969 (ou da Constituição de 1969, para alguns), dispunha que “lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar”. Em face do dispositivo, a doutrina, por muito tempo, discutiu quantos e quais seriam os papéis da lei complementar tributária no concerto federativo brasileiro.

Para a chamada *corrente dicotômica*, os papéis seriam tão somente os de dispor sobre conflitos de competência e de regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Justamente para desempenhar esses dois papéis é que normas gerais de direito tributário seriam editadas, de forma que a sua edição não consistiria, *per se*, em um terceiro papel autônomo da lei complementar tributária. Já para a chamada *corrente tricotômica*, a edição de normas gerais de direito tributário não teria o seu sentido esgotado naquelas duas funções, podendo estar a serviço de outros propósitos. Daí que faria sentido reservar-lhe o status de uma terceira função autônoma da lei complementar tributária.

Como lembrou Schoueri,<sup>1</sup> a discussão parece estar hoje superada, em face da disposição “equivalente” do texto constitucional de 1988 àquele dispositivo, que fez questão de individualizar cada uma das três funções sustentadas pela teoria tricotômica em um inciso próprio. Lê-se no art. 146 da Constituição:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

Conquanto seja certo que a Constituição de 1988 abraçou a teoria tricotômica, não é lícito que a compreensão dos papéis da lei complementar tributária pare por aí. Como observa Coêlho,<sup>2</sup> os três papéis sustentados pela corrente tricotômica consistem apenas nos papéis genéricos da lei complementar tributária. Há, ainda, o que didaticamente pode-se reconhecer como um quarto papel, que é o de topicamente fazer atuar certos ditames constitucionais.

<sup>1</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p.i.

<sup>2</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p.i.

No que segue, cada um desses papéis da lei complementar tributária será brevemente aprofundado, mas importante verificar que a discussão acima não desapareceu com a explicitação no Texto Constitucional das três funções da lei complementar, pois esta posição formal não encerra os seus limites e funções.

## 1.1 Funções genéricas

### 1.1.1 Estabelecer normas gerais

A função da lei complementar tributária de estabelecer normas gerais guarda íntima relação com o desenho federativo. Aliás, é a lei complementar que poderá desenhar os limites do Federalismo ou ultrapassá-los e, com isso, ferir o Texto Constitucional; é a tinta que deverá se manter dentro da moldura. É que as normas gerais, expressão do poder nacional que são, consistem em normas que conferem um mínimo de uniformização a um sistema descentralizado de poder político, ao mesmo tempo em que respeitam a autonomia política de cada ente da federação. É como ensina Ávila: o princípio federativo será encontrado no justo equilíbrio entre autonomia e uniformidade.<sup>3</sup>

No concerto federativo brasileiro, as normas gerais consistem em manifestação do poder nacional<sup>4</sup> ou do ordenamento jurídico total, fundado em uma Constituição total (*Gesamtverfassung*), na esteira da teorização kelseniana.<sup>5</sup>

Enquanto tais, essas normas vinculam todos os entes da Federação. Isso somente se mostra possível partindo-se da compreensão de que a autonomia política dos entes da Federação não é absoluta. Alguma heteronomia – não como regra – é necessária,<sup>6</sup> para prestigiar o federalismo cooperativo plasmado na Constituição de 1988.<sup>7</sup> Confere-se um tratamento minimamente uniforme a determinadas matérias no âmbito de toda a Federação, no contexto de um sistema descentralizado de poder político.<sup>8</sup> Autonomia e uniformidade.

De outro lado, servindo como um contraponto à heteronomia ocasionada pelas normas gerais, há o princípio da subsidiariedade.<sup>9,10</sup> Quer esse princípio significar que a interferência do poder nacional na vida das comunidades parciais somente se justificará

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021. p. 324. PLEYER, Marcus. *Föderative Gleichheit*. Berlin: Duncker und Humblot, 2005. p. 337.

<sup>4</sup> BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* [recurso eletrônico]. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. i.

<sup>5</sup> KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional. Introdução e revisão técnica Sérgio Sérulo da Cunha*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 53.

<sup>6</sup> TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014. p. 308.

<sup>7</sup> FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 90, p. 249, 1995.

<sup>8</sup> SCAFF, Fernando Facury, O que são normas gerais de direito financeiro? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 30-44.

<sup>9</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o Sistema Jurídico Brasileiro a partir da análise do Modelo Alemão. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.

<sup>10</sup> ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997. p. 159, *apud idem, ibid.*

caso dê-se na exata “medida do necessário”. Deve o poder nacional, na edição de normas gerais, atentar-se a esse princípio, não descendo a pormenores no trato da matéria, pena de inconstitucionalidade por afronta à autonomia dos entes federal e federados.

Essas considerações são pertinentes não somente ao plano teórico, senão também ao dogmático: encontram-se encerradas no texto constitucional, na previsão e no regramento da competência concorrente. Lê-se nos parágrafos do art. 24 que (§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 a suas peculiaridades; e (§4º) a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

### 1.1.2 Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar

As limitações constitucionais ao poder de tributar são compreensivas de pelo menos três coisas.<sup>11</sup> Primeiro, da própria repartição de competências. A Constituição, ao outorgar competência a determinada pessoa política, necessariamente nega às demais, com isso definindo o alcance, (limitando) do poder de tributar. Segundo, dos princípios constitucionais-tributários. A Constituição, ao colocar princípios tributários, condiciona a atuação do legislador e, portanto, o próprio exercício da competência tributária, traçando limites ao *ius tributandi*. Terceiro, das imunidades tributárias. A Constituição, ao colocar as imunidades, delimita negativamente, i.e., nega competência tributária a determinadas pessoas, ou a diz inexistente em determinadas situações.

E, em meio a isso, onde entra o papel da lei complementar em regular essas limitações? Isso depende. Como bem observou Coêlho,<sup>12</sup> três são os cenários de que se pode cogitar.

Em primeiro lugar, se a Constituição, tópica e expressamente, não exige a intermediação da lei complementar para a atuação da limitação, então a sua edição será facultativa. É o caso da imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão.

Em segundo, se a Constituição, tópica e expressamente, exige a intermediação da lei complementar para a atuação da limitação, então sua edição será obrigatória. Nesse caso, conforme a hipótese, a lei complementar tanto poderá prestar-se para conter a eficácia de norma constitucional (norma de eficácia contível) como para liberar a eficácia de dispositivo constitucional que, de outra forma, ficaria com sua eficácia bloqueada (norma de eficácia limitada). Como um exemplo dessa última hipótese, tem-se o exemplo da imunidade dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social (“atendidos os requisitos da lei”).

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário* [recurso eletrônico]. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p.i.

<sup>12</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p.i.

Em terceiro e último lugar, se a Constituição colocar uma imunidade que, por sua própria natureza, é dotada de eficácia plena, então não terá espaço a lei complementar para regulá-la. Como exemplo, pode-se citar o princípio da legalidade tributária formal (exigência de lei em sentido formal para a instituição ou aumento de tributo), depreendido do art. 150, I, da CR/88.

### 1.1.3 Dispor sobre conflitos de competência

Como um último papel genérico da lei complementar tributária, deve-se mencionar o papel de dispor sobre conflitos de competência.

Exemplo sempre lembrado de (potencial) conflito de competência é aquele que se dá entre a competência estadual para cobrança do ICMS e a competência municipal para cobrança do ISS. O limite entre essas duas competências pode ser “nebuloso” e, no caso, cumpre à Lei Complementar nº 116/03 “clareá-lo”. Fá-lo por meio da definição de quais hipóteses constituem a materialidade do ISS.

Aqui, cumpre registrar a divergência doutrinária acerca de como o papel da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência pode ser mais bem concebido: se como um papel de colocar contornos da competência antes inexistentes ou se como um papel de tão somente aclarar seus contornos previamente existentes. Essas concepções podem ser chamadas, respectivamente, de *papel de criação* e de *papel de especificação*.<sup>13,14</sup>

Para a doutrina que concebe o papel da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência como um *papel de criação*, a Constituição, ao repartir as competências tributárias, se valeu de tipos.<sup>15</sup> Conflitos de competência entre os entes propriamente ocorreriam, em face da, digamos, fluidez da repartição constitucional de competências. O papel que caberia à lei complementar, então, seria o de baixar no ordenamento novos contornos da competência.

Já para a doutrina que concebe o papel da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência como um *papel de especificação*, a Constituição se utilizou de conceitos para repartir as competências tributárias.<sup>16,17</sup> Conflitos de competência entre os entes não ocorreriam propriamente, em face da rigidez ou perfeição, por assim dizer, com que a Constituição teria repartido as competências tributárias. No máximo, o que ocorreria seriam equívocos interpretativos, o que daria margem a desentendimentos (o “conflito de competências” a isso se resumiria). Caberia à lei complementar esclarecer os limites constitucionais da competência, numa tentativa de como persuadir os entes acerca da correta interpretação constitucional da questão.

<sup>13</sup> SOARES, V. A. O; FILGUEIRAS, B. C. *O papel extralógico da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência*. No prelo.

<sup>14</sup> Esta discussão depende de uma outra: as normas de competência conterem tipos ou conceitos. Sobre isto, a discussão doutrinária foi sintetizada em LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. *Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila*. *Direito Tributário Atual*, v. 50, p. 569-591, 2022.

<sup>15</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 277 e ss.

<sup>16</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

<sup>17</sup> ÁVILA, H. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.

## 1.2 Função tópica: fazer atuar certos ditames constitucionais

Cabe anotar uma última função da lei complementar tributária; não genérica, como as demais, mas tópica (é feita caso a caso): a de fazer atuar certos ditames constitucionais.<sup>18</sup>

O desempenho dessa função consiste em nada mais do que na observância das exigências que faz a Constituição, caso a caso, de adoção do veículo da lei complementar. Neste ponto – como já se pôde entrever –, a atuação da lei complementar tanto poderá prestar-se para conter a eficácia de dispositivo constitucional (norma de eficácia contível) como para liberar a eficácia de dispositivo constitucional que, de outra forma, ficaria com sua eficácia bloqueada (norma de eficácia limitada). É nesse sentido que se pode dizer que a lei complementar *faz atuar certos ditames constitucionais*.

Pode ser que a Constituição exija o veículo da lei complementar justamente para dispor sobre conflitos de competência, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (como já se pôde entrever) ou mesmo para estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário. Nesses casos, a lei complementar performará uma dupla função (a tópica e uma outra genérica).

Mas pode ser, também, que a exigência de lei complementar dê-se por mero “capricho” do constituinte, sem que qualquer função genérica esteja sendo atendida. É o caso do já trazido exemplo do art. 148, que exige lei complementar para a instituição de empréstimos compulsórios, ou do art. 153, que requer o mesmo para a instituição do imposto sobre grandes fortunas. Oportuno lembrar que, nesses casos, a lei complementar certamente não consistirá em lei nacional, senão em lei federal, i.e., disporá sobre matéria de interesse ordinário da União.

Como uma última observação neste ponto, cumpre observar que o rol de matérias para as quais a Constituição reserva o veículo de lei complementar é exaustivo, não podendo o legislador infraconstitucional expandi-lo. Trata-se de constatação firme na doutrina e na jurisprudência dos tribunais superiores.<sup>19</sup>

Como já observou Maior Borges,<sup>20</sup> lei complementar e lei ordinária têm cada qual o seu campo privativo de matérias. Certamente que, se a lei ordinária invadir o campo da lei complementar, haverá vício de inconstitucionalidade formal, por inobservância do *quorum* especial e qualificado exigido para essa última.

A recíproca, contudo, não é verdadeira: se lei complementar tratar de matéria pertencente ao campo privativo de lei ordinária, inconstitucionalidade não haverá. Afinal, “quem pode o mais pode o menos”, como lembrou Coêlho.<sup>21</sup> O que haverá é, isso sim, o fenômeno da adaptação:<sup>22</sup> a lei votada como complementar valerá como lei ordinária.

<sup>18</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p.i.

<sup>19</sup> Tanto STF como STJ entendem que a lei complementar “meramente formal”, i.e., a lei votada como complementar, mas que dispõe sobre matéria não reservada à lei complementar (pertencente ao campo privativo da lei ordinária), é passível de revogação por lei ordinária.

<sup>20</sup> BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

<sup>21</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020. p.i.

<sup>22</sup> *Idem*.

## 2 Reforma tributária e lei complementar

A reforma que a Emenda Constitucional nº 132, de dezembro de 2023, leva a cabo no sistema tributário nacional apoia-se, em variadas oportunidades e para variados fins, no veículo da lei complementar. Muito longe não será necessário ir, pois o art. 156-A determina que lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios. Percebam a profundidade: lei complementar exercerá a competência dos Estados e Municípios; será ela a via legislativa para exercício do poder de tributar de tais entes federativos.

Para mais, da lei complementar dependerá a não cumulatividade de tributos antes existentes e também dos novos. Por exemplo, quanto ao Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), lei complementar disporá sobre o regime de compensação, podendo estabelecer hipóteses em que o aproveitamento do crédito ficará condicionado à verificação do efetivo recolhimento do imposto incidente sobre a operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços, desde que cumpridos determinados requisitos (art. 156-A, §5º, II).

Também da lei complementar dependerá a atuação do Comitê Gestor do IBS. Nos termos e limites da nova norma constitucional e da lei complementar, o Comitê exercerá as competências administrativas de editar regulamento único e uniformizar a interpretação e a aplicação da legislação do imposto; arrecadar o imposto, efetuar as compensações e distribuir o produto da arrecadação entre Estados, Distrito Federal e Municípios; e decidir o contencioso administrativo (art. 156-B, *caput* e incisos).

Igualmente, a repartição do produto da arrecadação do IBS entre os entes da federação (e, portanto, em ampla medida o federalismo fiscal brasileiro) dependerá da lei complementar. Quanto ao IBS, além da disposição trazida logo acima, é previsto que a lei complementar disporá sobre as regras para a distribuição do produto da arrecadação do imposto, disciplinando, entre outros aspectos, a sua forma de cálculo, o tratamento em relação às operações em que o imposto não seja recolhido tempestivamente e as regras de distribuição aplicáveis aos regimes favorecidos, específicos e diferenciados de tributação previstos na Constituição (art. 156-A, §5º, I).

Tantos outros exemplos poderiam se seguir, como a instituição de fundos de desenvolvimento e a regulação de regimes diferenciados de tributação, mas os exemplos aqui trazidos já permitem constatar: o legislador complementar carrega consigo uma enorme responsabilidade na definição do novo sistema que se avizinha (gradualmente se implementa).

Mas, de todas as incumbências que a lei complementar recebe da EC nº 132/2023, há uma que, por especialmente intrincada e relevante, merecerá considerações em tópico apartado, no qual ora se adentra.

### 2.1 Papéis da lei complementar tributária e outras dificuldades

O Imposto sobre Bens e Serviços, de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios, será instituído por lei complementar (art. 156-A, *caput*). Numa primeira aproximação, o dispositivo pode parecer não oferecer maiores dificuldades. Sua análise atenta, contudo, revela uma questão das mais intrincadas, além de

absolutamente inédita no direito brasileiro, que perpassa pela teoria da competência tributária, do federalismo e da própria lei complementar: como pode ser que um tributo seja de competência compartilhada entre dois entes federativos e, como se não bastasse, não caiba a nenhum deles instituí-lo?

Tamanha é a complexidade trazida pelo dispositivo que ele impõe que o próprio conceito de competência tributária seja revisitado. O que é competência tributária? A doutrina sempre aceitou que a competência tributária é a competência legislativa (ou de natureza legislativa) para a instituição de tributos. Mas qualquer conceituação que aponte nesse sentido não parece dar conta da competência compartilhada do IBS. Ora, se competência tributária é competência (de natureza) legislativa para a instituição de tributos, então, com rigor, a competência tributária do IBS não seria dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, porquanto a lei de sua instituição não será por eles editada.

De quem seria, então? Parece imediato responder: “da União”. Mas talvez nem sobre essa afirmação se possa ter certeza. É certo que a lei complementar é votada pelo Congresso Nacional, que vota as leis da União (leis federais). Acontece que também o Congresso Nacional é que vota leis nacionais (sendo válido lembrar que leis complementares tanto podem veicular normas nacionais como federais).

E, então, a pergunta: a lei de instituição do IBS será nacional ou federal? Caso se queira sustentar que a lei seria nacional, então o próprio conceito de lei nacional no direito brasileiro, ou ao menos no direito tributário brasileiro, merecerá ser repensado. Ora, leis nacionais veiculam normas gerais, que, enquanto tais, vinculam todos os entes da federação, i.e., interferem em todos os ordenamentos jurídicos parciais, incluído o federal, o que não seria o caso. “Normais gerais” porque a interferência deve ser mínima, como uma das características do Federalismo. Mas, ao contrário, a EC nº 132/2023 reduz a autonomia ou o poder político dos Estados e Municípios, ao fundamento de terem causado mal à Federação com a promoção de guerra fiscal.

Além disso, conforme o fluxo de positivação esperado – por assim dizer – da competência concorrente, à edição de norma geral segue-se a edição de norma específica pelo ente que deva fazê-lo, em atenção ao princípio da predominância do interesse, afirmado e reafirmado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Mas, no caso da lei complementar do IBS, inexistiria qualquer espaço para a edição de norma específica após a edição da pretensa norma geral, já que ela própria é que institui o tributo. Sobrou aos Estados, Distrito Federal e Municípios escolherem suas alíquotas, mas, no silêncio, a lei complementar escolherá por eles (alíquota de referência).

De outro lado, caso queira-se sustentar que a lei instituidora do IBS seria federal, então exsurgirá uma óbvia, porém difícilíssima questão federativa. Ora, se não é dado a qualquer ordenamento parcial, incluído o central (União), interferir nos demais – o que, nas palavras de Baleeiro, consiste em “corolário lógico da descentralização dinâmica”<sup>23</sup> –, que dirá instituir, por lei própria, tributos de competência alheia. Nesse caso, haveria uma inegável subtração de autonomia política dos entes federados (“subnacionais”),

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018. p. i.

podendo-se cogitar de afronta ao pacto federativo – o que ainda caberá à doutrina estudar e ao Supremo Tribunal Federal decidir.

Mas, a aceitar-se a constitucionalidade da competência para instituição do IBS, nos moldes em que colocada pela EC nº 132/2023, seria ainda de se perguntar: qual dos três (ou quatro, se considerado o já estudado papel tópico) papéis da lei complementar tributária estar-se-ia diante?

Não parece poder-se dizer que a lei complementar de instituição do IBS estabeleça normas gerais, regule limitações constitucionais ao poder de tributar ou disponha sobre conflitos de competência.

Poder-se-ia argumentar que a lei complementar em questão estaria performando meramente a sua função tópica, já abordada, i.e., que o veículo da lei complementar estaria sendo exigido por “mero capricho” do constituinte, tal como sucede com o imposto sobre grandes fortunas e com os empréstimos compulsórios. Ora, de forma alguma é disso, ou apenas disso, que se trata. No caso desses dois tributos, o enquadramento das leis complementares de sua instituição na teoria (i) da competência tributária, (ii) do federalismo e (iii) da própria lei complementar não apresenta maiores dificuldades.

Quanto à teoria da competência tributária, tanto o imposto sobre grandes fortunas como os empréstimos compulsórios são tributos cuja competência para instituição é da União. De modo algum a exigência de lei complementar, nesses casos, causa atrito com as tentativas de conceituação da competência tributária como a competência (de natureza) legislativa para a instituição de tributos, ainda mais se considerado o seguinte.

Quanto à teoria do federalismo, é cediço que a lei complementar, muitas vezes, veicula normas gerais e, portanto, normas nacionais, i.e., normas que consistem não em manifestação do ordenamento jurídico parcial central (União), mas do ordenamento jurídico total. Mas nada obsta que a lei complementar veicule norma federal, i.e., disponha sobre matéria de interesse ordinário da União. É o caso, por exemplo, da lei complementar exigida para que a União autorize que forças estrangeiras transitem pelo território nacional (art. 21, IV, CR/88) e é também o caso, notoriamente, de lei complementar exigida para a instituição de tributo federal (art. 153, VII, e art. 148, *caput*, ambos da CR/88).

Quanto à teoria da lei complementar. A exigência de lei complementar para a instituição de alguns tributos federais, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas e dos empréstimos compulsórios, mas não para a instituição de outros, como são o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza e o imposto sobre produtos industrializados, consiste em “mero capricho” do contribuinte, ou, quem sabe, numa tentativa de reforçar o caráter democrático. Seja como for, facilmente se percebe que a lei complementar, nos casos em que exigida para a instituição de tributos federais, estará performando tão somente a sua função tópica, e nenhuma genérica, o que, como já visto, é perfeitamente possível.

## Conclusão

O estudo não traz conclusões, mas suscita reflexões. Se a lei complementar exigida para a instituição de tributos federais não oferece maiores dificuldades, a feitura dessa

mesma exigência para um tributo que a própria Constituição diz ser de competência estadual e municipal (concomitantemente!) inaugura uma discussão inédita no direito brasileiro. Muito mais do que meramente performar a sua função tópica, a lei complementar tributária do IBS (e também da CBS) força os pensadores do direito a revisitar teorias há muito consolidadas, em maior ou menor medida.

Se alguma inconstitucionalidade irá daí aflorar, isto é ainda um outro problema, que caberá à doutrina discutir e ao Supremo Tribunal Federal decidir. Por ora, o que parece certo dizer é que, com a reforma tributária e a Emenda Constitucional nº 132 estamos diante de dois caminhos: a inconstitucionalidade do excesso de poderes dados à lei complementar ou um redesenho do sistema, com a lei complementar tributária ganhando uma função *sui generis*, absolutamente inédita no direito brasileiro – ou uma quinta função, como preferir o leitor, com novos contornos no nosso federalismo. Resta-nos aguardar os próximos capítulos, com a certeza de que ocorrerão.

## Referências

- ÁVILA, H. *Competências tributárias: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito*. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da Segurança Jurídica*. 6. ed. São Paulo: Malheiros/Juspodivm, 2021.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- BARROSO, Luís Roberto. *Curso de Direito Constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo* [recurso eletrônico]. 7. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- BORGES, Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário* [recurso eletrônico]. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O princípio federativo e a igualdade: uma perspectiva crítica para o Sistema Jurídico Brasileiro a partir da análise do Modelo Alemão. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (Org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no Direito Comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Normas gerais e competência concorrente: uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*, v. 90, 1995.
- KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. Introdução e revisão técnica Sérgio Sérulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. *Direito Tributário Atual*, v. 50, p. 569-591, 2022.
- PLEYER, Marcus. *Föderative Gleichheit*. Berlin: Duncker und Humblot, 2005.
- SCAFF, Fernando Facury, O que são normas gerais de direito financeiro? In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MENDES, Gilmar Ferreira; NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). *Tratado de Direito Financeiro*. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1. p. 30-44.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- SOARES, V. A. O; FILGUEIRAS, B. C. *O papel extralógico da lei complementar tributária de dispor sobre conflitos de competência*. No prelo.

TORRES, Heleno Taveira. *Direito Constitucional Financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. Trad. Karin Praefke-Aires Coutinho. 3. ed. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997.

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

LOBATO, Valter de Souza. Reflexões sobre a lei complementar do imposto e da contribuição sobre bens e serviços. In: LOBATO, Valter de Souza (coord.); MARINHO NETO, José Antonino (org.). *O papel da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro*. Belo Horizonte: Fórum, 2024. p. 31-41. ISBN 978-65-5518-779-3.

---