

Os Papéis da Lei Complementar Tributária no Desenho Federativo Brasileiro

Valter de Souza Lobato

Muito me honra o convite para participar desta bonita e mais do que merecida homenagem. Há 20 anos, Luís Eduardo Schoueri, enquanto Professor Titular da Universidade de São Paulo, em todo seu brilhantismo, ilumina o intelecto daqueles que têm e tiveram o privilégio de serem seus alunos. Gerações atuais e futuras de tributaristas não seriam as mesmas, não fossem as valiosas lições e a invejável didática do nosso homenageado.

Não é exagero algum afirmar que a voz de Schoueri é hoje uma das mais poderosas da doutrina tributária brasileira. Qualquer assunto que aborde, a obra do catedrático do Largo do São Francisco é referência, consistindo em leitura obrigatória para qualquer um que ouse se atirar no estudo do direito tributário. Tais qualidades, certamente, foram conquistadas com muito estudo e, especialmente, muita seriedade. Seriedade com o Direito. E devo testemunhar que presenciei o Professor Schoueri na sala de aula e o amor com que ele se dedica aos alunos; confesso que poucas vezes vi aquele olhar e confesso que nele me espelho.

Nesta singela contribuição em homenagem às duas décadas de titularidade do Professor, serão tratados os papéis da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro. A escolha não se dá por mero acaso: não são poucas as contribuições que a obra de Schoueri oferece sobre o tema, que estarão a iluminar este breve estudo.

1. Introdução

Durante muito tempo, discutiu-se quantas e quais seriam as funções da lei complementar tributária no desenho federativo brasileiro. A origem da discussão remonta à redação do art. 18, § 1º, da Emenda Constitucional n. 1, de 1969 (ou Constituição de 1969, para alguns), que 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”¹.

Para parte da doutrina, partidária do que se convencionou chamar de teoria dicotômica, a menção do dispositivo à edição de normas gerais de direito tributário possuía o seu sentido esvaziado, na medida em que a uma norma geral de direito tributário não poderia caber outra coisa, senão cumprir as funções de dispor sobre os conflitos de

¹ Alguns autores compreendem ainda que a primeira Constituição Republicana, de 1891, já previa, em seu art. 34, uma lei orgânica que exerceria funções similares às de uma lei complementar. Ver: BARBOSA, Rui. *Comentários à Constituição Federal brasileira*: coligidos e ordenados por Homero Pires. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva & Cia., 1933. vol. 2, p. 477 e SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

competência e de regular as limitações constitucionais do poder de tributar. Estas duas últimas, portanto, seriam as únicas verdadeiras funções da lei complementar tributária – daí o “dicotômica”.

De outra sorte, os defensores da teoria tricotômica divisavam, na edição de normas gerais, uma terceira função autônoma da lei complementar tributária, i.e., que não seria absorvida pelas duas demais funções, por assim dizer.

Como bem observou Schoueri², hoje, com as disposições da Constituição de 1988 acerca do tema, a controvérsia parece resolvida: a teoria tricotômica é que foi abraçada pelo constituinte. É ver o que reza o art. 146, *caput* e incisos, da CR/1988:

“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.”

O arrolamento de funções da lei complementar tributária em três incisos revela inequivocamente a adoção da teoria tricotômica pelo constituinte. Vale dizer: a Constituição de 1988 acena para a existência de uma função de estabelecer normas gerais que não necessariamente se confunde com e nem se perde nas demais funções; não é à toa que a individualizou em um inciso próprio.

Não se ignora, contudo, que, conquanto a opção do constituinte de 1988 tenha sido pela teoria tricotômica, os papéis da lei complementar tributária não param por aí. Conforme a melhor doutrina – como é a de Schoueri³ – vem reconhecendo, os incisos do art. 146 revelam tão somente papéis *genéricos*. Haveria, ainda, o que se pode chamar de funções *tópicas* da lei complementar tributária. A atuação dessas funções consistira em nada mais do que na observância das exigências de lei complementar elencadas pela Constituição. É assim que se pode, com Coêlho⁴, reunir essas funções tópicas num conjunto, que se apresentaria como um quarto papel da lei complementar tributária: o de fazer atuar certos ditames constitucionais⁵.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p.i.

⁵ Schoueri (*Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019) exemplifica com o art. 148 (empréstimos compulsórios), com o art. 153, VII (imposto sobre grandes fortunas), e com o § 11 do art.

Todos esses quatro papéis são notadamente desempenhados pela Lei n. 5.712, de 1966 (Código Tributário Nacional) – a lei complementar tributária “por excelência”⁶. Em que pese tenha sido o referido diploma baixado como lei ordinária no ordenamento jurídico brasileiro, hoje já não se discute mais a sua recepção, pela Constituição de 1988, como lei complementar.

A seguir, passa-se a investigar cada um dos quatro papéis da lei complementar tributária com maior detalhamento, a começar pelo papel de estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário. Contudo, ao final, como também próprio do homenageado, serão lançadas algumas provocações sobre um quinto papel que pode estar sendo atribuído à lei complementar pela reforma tributária (PEC 45). A provocação também faz parte da homenagem, na medida em que o homenageado, além de genial na doutrina, sempre gostou de lançar provocações e reflexões para manter a inquietude que é própria dos estudiosos.

2. Funções da lei complementar tributária

2.1. Funções genéricas

2.1.1. Estabelecer normas gerais

A função da lei complementar tributária de estabelecer normas gerais guarda íntima relação com o desenho federativo. 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 que respeitam a autonomia política de cada ente da federação. Cumpre esclarecer.

Coube a Kelsen teorizar sobre a coexistência de variadas ordens jurídicas num arranjo federativo. Para o mestre vienense, é possível divisar “um ordenamento parcial com validade para todo o território (‘parcial’ porque competente para apenas um âmbito parcial objetivo); e vários ordenamentos parciais com validade apenas para partes do território”⁷.

No caso brasileiro, os Estados e, peculiarmente, também os Municípios – ambos politicamente autônomos⁸ – organizam-se em ordenamento jurídico próprio, parcial, sendo que as leis que editam valem somente para os seus respectivos territórios. Pode-se dizer, com Barroso⁹, que Estados e Municípios titularizam o chamado *poder federado*.

Também a União se organiza em ordenamento jurídico parcial, mas com a diferença de que as leis por ela editadas (leis federais, editadas pelo Congresso Nacional) valem para todo o território nacional. Daí dizer-se que a União organiza-se em um ordena-

195 (limites dos débitos para os quais se admitirá a concessão de anistia ou remissão de determinadas contribuições sociais), que são instituídos ou permitidos por lei complementar.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

⁷ KELSEN, Hans. *Jurisdição constitucional*. Introdução e revisão técnica Sérgio Sérulo da Cunha. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 53.

⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. *REI – Revista Estudos Institucionais* vol. 4, n. 1, ago. 2018, p. 118-157, p. 127. Disponível em: <https://www.estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266/215>. Acesso em: 01 jul. 2023.

⁹ 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.

mento jurídico central, ou, noutro giro linguístico, que titulariza o chamado *poder federal*.

Há, ainda, um ordenamento que se apresenta como a “soma” dos demais. Este ordenamento, ao invés de parcial, é total, e funda-se em uma Constituição total (*Gesamtverfassung*). A ele corresponde o que se pode chamar de *poder nacional*. Também as leis emanadas deste ordenamento (leis nacionais) possuem, como âmbito de validade espacial, todo o território nacional, sem contar que elas são também editadas pelo Congresso Nacional.

Onde está, então, a diferença? A resposta, que esconde atrás de si a complexa questão da coexistência de ordens jurídicas, soa simples: a lei federal vincula apenas a União, ao passo que a lei nacional vincula todos os entes da Federação – daí o nome “norma geral”. Explicamos.

Por um lado, não se verifica qualquer relação de subordinação entre as ordens jurídicas parciais, senão de isonomia, não podendo uma ordem interferir na outra. Trata-se, na lição de Baleeiro, de “corolário lógico da descentralização dinâmica”¹⁰. Por isso que não é dado à União, cuja ordem é parcial, tratar de matérias que sejam de interesse ordinário de outro ente da Federação. É bastante elucidativo o exemplo que dá Schoueri:

“Assim, por exemplo, a legislação que trata da remuneração do funcionalismo público paulista não terá relevância para a relação entre o Estado de Minas Gerais e seus funcionários. Nesse sentido, a ordem jurídica (parcial) estadual paulista não se confunde com a ordem jurídica (parcial) mineira. Do mesmo modo, a legislação que versa sobre o funcionalismo público federal é inócua para os Estados-membros. Ou seja: a ordem jurídica (parcial) federal é diversa das ordens jurídicas (parciais) mineira e paulista.”¹¹

Por outro lado, é justamente da essência das leis nacionais (que veiculam normas gerais) “interferir” nas ordens jurídicas parciais, por assim dizer. É que, como já se deixou entrever, as normas gerais têm como função conferir uma uniformidade mínima ao tratamento de determinadas matérias – aquelas arroladas no art. 24 da Constituição, dentre as quais se inclui a matéria tributária – por *todos os entes da Federação*.

Essa opção do constituinte – de conferir um tratamento minimamente uniforme a certas matérias – parte da compreensão de que a autonomia política dos entes federados, com conseqüente capacidade de auto-organização em ordenamento jurídico próprio, não é absoluta. Observou Torres: “a *autonomia* da unidade requer também *heteronomia*, com normas externas de regulação das relações interestatais, no âmbito interno do federalismo”¹².

Não cabendo aprofundar no assunto, vale brevemente referir que a justificativa para esse tratamento uniforme remete ao princípio da cooperação, ou melhor, ao federalismo cooperativo plasmado na Constituição de 1988. É que, como corretamente de-

¹⁰ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 14. ed., rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. i.

¹¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹² TÓRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional financeiro: Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: RT, 2014, p. 308.

fende Ferraz Jr., “o federalismo cooperativo vê na necessidade de uniformização de certos interesses um ponto básico da colaboração”¹³.

Como um contraponto à uniformização de tratamento de determinadas matérias pelos entes da Federação por meio da edição de normas gerais, atua o princípio da subsidiariedade. Trata-se de princípio que impõe a maximização do “contributo de cada indivíduo para a formação da vontade comunitária”, como ensina Zippelius¹⁴. Para o que importa aqui, o que esse princípio exige é, em última análise, que a interferência do ordenamento total nos ordenamentos parciais dê-se “apenas na medida do necessário”.

Assim, se o poder nacional, no bojo da competência concorrente, descer a pormenores na regulação de uma determinada matéria, terá invadido competência estadual ou municipal, e seu ato padecerá do vício de inconstitucionalidade. Ter-se-á “o arbítrio, o exercício do poder imoderado, ilegítimo e inválido”¹⁵.

É importante observar como que, tratando-se de Estado federativo, é no bojo da competência concorrente que as normas gerais revelam a sua mais precípua importância. Seu estudo remete ao art. 24 da Constituição, cujos parágrafos contêm as seguintes regras: no âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais (§ 1º); a competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados (§ 2º); inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades (§ 3º); a superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário (§ 4º).

Fica claro como os parágrafos do art. 24 da CR/1988 encerram essa contraposição dialética entre subsidiariedade e cooperação, entre autonomia e heteronomia, ou, ainda, entre diversidade e unidade, como prefere Garcia Pelayo¹⁶.

Aqui, um alerta é necessário. Somente em se tratando de normas gerais é que a matéria tributária se insere no âmbito da competência concorrente. Para a instituição de tributos, a competência é privativa de cada pessoa política. Com a precisão e a didática de praxe, registrou o homenageado:

“Vê-se, assim, que o constituinte inseriu a matéria tributária no âmbito da legislação concorrente. O referido dispositivo deve ser lido com cautela, já que numa primeira aproximação poder-se-ia crer que a União se limitaria a editar leis gerais em matéria

¹³ 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* vol. 90, 1995, p. 249.

¹⁴ ZIPPELIUS, Reinhold. *Teoria Geral do Estado*. 3. ed. Trad. de Karin Praefke-Aires Coutinho. Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1997, p. 159, *apud* DERZI, Misabel 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 Abreu Machado; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves; MOREIRA, André Mendes (org.). *Estado Federal e Guerra Fiscal no direito comparado*. Belo Horizonte: Arraes, 2015, p. 471.

¹⁵ BERNARDES, F. C.; GONTIJO, P. A. C. A função das normas gerais de direito tributário e de direito financeiro no federalismo brasileiro. *Revista Internacional Consinter de Direito* vol. 9, n. 16. Paraná, 2023, p. 293. DOI: 10.19135/revista.consinter.00016.12. Disponível em: <https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/474>. Acesso em: 13 ago. 2023.

¹⁶ GARCIA PELAYO, Manuel. *Derecho constitucional comparado*. 8. ed. Madrid: Revista de Occidente, 1967, p. 218, *apud* HORTA, Raul Machado. *Estudios de derecho constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 1995, p. 346-347.

tributária, o que não é correto. [...] Todas as pessoas jurídicas de direito público têm competência privativa (e não concorrente) para instituírem seus tributos.”¹⁷

Pois bem. Foi visto que a Constituição atribui à lei complementar o papel de editar normas gerais em matéria tributária. Não é por acaso. A verdade é que a lei complementar guarda relação muito íntima com as normas gerais. Como observou Schoueri, “se a lei complementar é editada dentro de seus limites constitucionais, então será ela instrumento para a conformação da ordem jurídica nacional”¹⁸. Para provar este seu ponto, o homenageado, com muita felicidade, reproduz trecho de relatório apresentado por Rubens Gomes de Sousa, aprovado pela Comissão Especial para elaboração do Projeto do CTN. Nesse trecho, fica claro como a Comissão tinha em mente o caráter nacional do Código, de “lei complementar da Constituição” (o Código somente foi baixado como lei ordinária em face da inexistência, à época, da categoria “lei complementar”). É ver:

“7. Uma peculiaridade do Código Tributário brasileiro, que o distinguirá de todos os demais da mesma natureza, é justamente o caráter nacional decorrente da sua aplicabilidade simultânea aos três níveis de governo integrantes da Federação.

[...]

A Comissão não descurou a circunstância de que o Código, embora fazendo necessariamente parte do complexo das leis complementares da Constituição, e embora colocado, por isso e pelo caráter normativo de suas disposições, em uma posição intermediária entre a Constituição e a lei ordinária, entretanto será, ele próprio, lei ordinária [...].”¹⁹

Mas, se é certo que há uma grande aproximação entre os conceitos de norma geral e de lei complementar, disso não se segue que as normas gerais só possam ser veiculadas por leis complementares. Vale o alerta de Scaff, para quem “o conceito de normas gerais é muito mais do que um conceito formal, devendo ser buscado em seu conteúdo, de unificação de procedimentos mínimos e gerais para todos os entes federativos”²⁰. Quer-se com isso dizer: nas matérias em geral, as normas gerais podem, sim, ser veiculadas por leis ordinárias, que têm um feixe de possibilidades legislativas muito maiores que o das leis complementares (o que ainda será comentado).

Exceção fica justamente com o Direito Tributário, por força da expressa previsão constitucional do art. 146, III (já abordado), que reserva à lei complementar a edição de normas gerais em matéria tributária.

E, da mesma forma que não é verdade que as normas gerais só podem ser veiculadas por lei complementar, também não é verdade que a lei complementar somente pode veicular normas gerais. De maneira mais simples: *em que pese a forte aproximação conceitual*

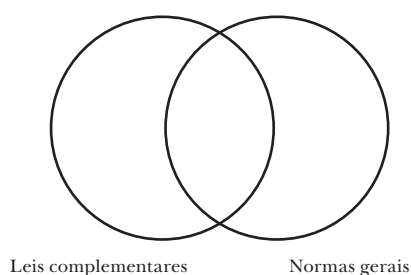
¹⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. i.

¹⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁹ Ministério da Fazenda. Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro, 1954, p. 89-90, *apud* SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

²⁰ 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. vol. 1, p. 30-44.

da lei complementar com as normas gerais, há tanto normas gerais que não são veiculadas por lei complementar como há, também, leis complementares que veiculam coisa outra, que não normas gerais. Propomos o seguinte esquema ilustrativo:



No caso em que a lei complementar não veicular uma norma geral, estará ela realizando uma função meramente tópica (que ainda será analisada com maior vagar), qual seja a de fazer atuar certos ditames constitucionais. É que a Constituição, por vezes, exige o veículo da lei complementar mesmo tratando-se de matéria de interesse ordinário da União, como no caso da instituição de empréstimos compulsórios (art. 148). Novamente, na escorreita lição do homenageado:

“Por fim, importa ver que conquanto a lei complementar tenha, numa aproximação sistemática, a característica de lei nacional, integrante da ordem jurídica nacional, o constituinte de 1988 houve por bem valer-se do mesmo mecanismo para temas que nada tinham a ver com a ordem jurídica nacional. São circunstâncias em que o mesmo veículo é utilizado para inovar na ordem jurídica parcial federal.”²¹

Para concluir este breve estudo sobre a função da lei complementar tributária de estabelecer normas gerais, algumas observações são dignas de nota.

A primeira é que, por mais que a lei complementar tenha a basilar função de estabelecer normas gerais, podendo-se mesmo dizer que há uma forte aproximação entre esses dois conceitos, e por mais que as normas gerais se prestem para subordinar os entes federados no tratamento de determinadas matérias, não é lícito dizer que a lei complementar tenha, por essa razão, superioridade hierárquica em face da lei ordinária. Não tem. Desde o poderoso estudo de Maior Borges²² sobre a questão da hierarquia da lei complementar, a boa doutrina já não discute mais isso.

Leis ordinárias e leis complementares possuem cada qual, isso sim, campos privativos que não se interpenetram²³. Assim, da mesma forma que à lei ordinária não é dado revogar a lei complementar, também a recíproca é verdadeira. Oportuno lembrar as consequências que se seguem à interpenetração inconstitucional dos campos privativos de legislação, em quatro hipóteses distintas:

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. i.

²² BORGES, Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

²³ No mesmo sentido, Schoueri afirma que a teoria da hierarquia foi ultrapassada, uma vez que a lei complementar e ordinária não versam sobre a mesma matéria, não existindo antinomia. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

“Se a lei complementar (a) invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal.

[...]

Se, inversamente, (b) a lei ordinária da União invadir o campo da lei complementar estará eivada de visceral inconstitucionalidade porque a matéria, no tocante ao processo legislativo, somente poderia ser observada com observância de um *quorum* especial e qualificado, inexistente na aprovação da lei ordinária.

[...]

Se ocorrerem as hipóteses (c) de invasão, pela lei complementar, da esfera de competência legislativa dos Estados-membros e Municípios ou (d) de a lei ordinária dos Estados-membros e Municípios invadir o campo privativo da lei complementar, estaremos diante de atos inconstitucionais do Congresso ou das Assembleias Legislativas e Câmaras dos Vereadores, conforme a hipótese.”²⁴

Ademais, vale lembrar que as alíneas do art. 146, III, constituem rol meramente exemplificativo, *numerus apertus*. O vocábulo “especialmente”, em “(cabe à lei complementar) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, *especialmente* sobre [...]” não permite outra conclusão.

Como uma última observação, o Supremo Tribunal Federal já se manifestou sobre leis ordinárias de Estados que exigiram impostos sem lei complementar prévia, considerando o art. 24, § 3º e o art. 146, I e III da CR/1988. Nesse sentido, destacam-se os julgamentos sobre: (i) o adicional de imposto de renda (RE n. 140.88715 e RE n. 136.21516); (ii) o ICMS sobre transporte aéreo (ADI n. 1.089); (iii) instituição do IPVA (AI n. 167.777-5 e RE n. 236.931); e, recentemente, (iv) o ITCMD em situações relacionadas com o exterior (RE n. 851.108 e ADO n. 67)²⁵.

Assim, pode-se dizer que o Tribunal segue o seguinte racional: quando se depara com um potencial conflito de competência sobre a matéria julgada (art. 146, inciso I)²⁶, exige lei complementar para disciplinar o tema. Por outro lado, quando entende o tema não atrair possíveis conflitos, os entes podem exercer suas competências tributárias ainda que não haja lei complementar disciplinando a matéria – como no caso do IPVA. Sobre vindo lei complementar posterior, esta prevalece, como ensina Schoueri²⁷.

2.1.2. Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar

As limitações constitucionais ao poder de tributar são compreensivas de pelo menos três coisas²⁸. Primeiro, da própria repartição de competências: a Constituição, ao outorgar competência a determinada pessoa política, necessariamente a nega às demais, com isso definindo o alcance (limitando) do poder de tributar. Segundo, dos princípios

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 26-27.

²⁵ Sobre esse tema, ver: GODOI, Marciano Seabra de; FURMAN, Melody Araújo Pinto. Os Estados e o Distrito Federal podem cobrar o imposto sobre heranças e doações em situações internacionais antes da edição da Lei Complementar prevista na Constituição? *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário* vol. 13, 2018, p. 1-44.

²⁶ A existência de um real conflito de competência será tratada adiante.

²⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

²⁸ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* [recurso eletrônico]. 8. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. i.

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 Coêlho²⁹, três são os cenários de que se pode cogitar:

- a) 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;
- b) Se a Constituição, tópica e expressamente, exige a intermediação da lei complementar para a atuação da limitação, então sua edição será obrigatória. Nesse caso, a lei complementar tanto poderá prestar-se para conter a eficácia da norma limitadora (norma de eficácia contível) quanto para liberar a sua eficácia (norma de eficácia limitada), conforme seja o caso. Como um exemplo desta 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”);
- c) Por fim, 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/1988.

2.1.3. 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 n. 116/2003 “clareá-lo”: fá-lo por meio da definição de quais hipóteses constituem a materialidade do ISS, assim evitando conflitos.

Aqui, cabe uma interessante e importante consideração, apesar de intrincada: a doutrina diverge quanto à possibilidade de real ocorrência de um *conflito* de competências tributárias, propriamente falando. Cumpre esclarecer.

Para parte da doutrina, o sistema constitucional de repartição de competências tributárias ostenta elevada rigidez e perfeição, não podendo jamais dar margem a verdadeiros conflitos de competência. Assim, se o limite entre a competência do ICMS e do ISS mostrar-se nebuloso, dando azo a invasões de competência, o problema não estará

²⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. i.

tanto na repartição constitucional de competências (que é rígida e perfeita), mas na “insuficiência intelectual”³⁰ dos intérpretes (neste caso, Estados e Municípios), que falham em compreender os limites de suas próprias competências. Assim entende Coêlho:

“Dá-se, porém, que não são propriamente conflitos de competência que podem ocorrer, mas invasões de competência em razão da insuficiência intelectual dos relatos constitucionais pelas pessoas políticas destinatárias das regras de competência relativamente aos fatos geradores de seus tributos, notadamente impostos. É dizer, dada pessoa política mal entende o relato constitucional e passa a exercer a tributação de maneira mais ampla que a prevista na Constituição, ocasionando fricções, atritos, em áreas reservadas a outras pessoas políticas. Diz-se então que há um conflito de competência, mais subjetivo do que objetivo.”³¹

Para os que perfilham deste entendimento, o papel da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência seria mais bem entendido não como uma *delimitação* do alcance das competências tributárias (já que esta já se encontra esgotada no texto constitucional, de maneira rígida e perfeita), mas como um mero *aclaramento* deste alcance.

Nos casos de discordância entre pessoas políticas quanto aos limites de suas competências, sempre a controvérsia poderia ser levada ao Judiciário, que detém o monopólio da jurisdição. A lei complementar, ao (meramente) *aclarar* os alcances das competências tributárias, prestar-se-ia tão somente para agilizar o apaziguamento da disputa. Acontece que, mesmo com o esclarecimento da lei complementar, os entes poderiam não se convencer e continuar controvertendo, não restando outra opção senão a solução judicial do problema³².

Já para outra parte da doutrina, para quem o sistema constitucional de repartição de competências tributárias não ostentaria tamanha rigidez e perfeição, os conflitos de competências efetivamente ocorreriam, e o papel da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência traduzir-se-ia, realmente, como o de uma delimitação. A lei complementar efetivamente moldaria, daria os contornos, definiria os limites das competências.

Subjaz toda essa discussão a seguinte pergunta: o constituinte de 1988, ao repartir as competências tributárias entre as pessoas constitucionais, lançou mão de tipos ou de conceitos?

Como brilhantemente trabalhado por Derzi³³, conceito é abstração que denota o seu objeto por meio da colocação de alguns poucos elementos ou notas rígidas, necessárias (individualmente) e suficientes (conjuntamente) para a caracterização do objeto. O exercício, aqui, é de subsunção. “Se o conceito A possui as notas ‘a, b, c’, na investigação

³⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

³¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

³² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

³³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

jurídica, somente se afirma o conceito A se o conceito do fato contiver as mesmas características ‘a, b, c’.³⁴

Por outro lado, o tipo tem como características “a abertura, a gradação, o sentido, a inteireza e a aproximação da realidade”³⁵, enfim, a fluidez. É também abstração, só que “uma abstração rica de conteúdo, uma descrição plena de dados referenciais do objeto”³⁶. Não exige, como se passa nos conceitos, o aperfeiçoamento *in concreto* de cada nota ou característica sua. Algumas delas poderão ficar de fora e, ainda assim, poder-se-á dizer típico um objeto.

Numa apertadíssima síntese, pode-se dizer que aqueles autores que veem uma inerente rigidez e perfeição na alocação de competências tributárias entendem que o constituinte, para reparti-las, utilizou-se de conceitos; já para os que não vislumbram tal rigidez e perfeição, o constituinte teria se valido de tipos.

Entende Derzi pela “repartição conceitual”:

“Ora, o tipo como ordenação do conhecimento em estruturas flexíveis, de características renunciáveis, que admite as transições fluidas e contínuas e as formas mistas, não se adapta à rigidez constitucional de discriminação da competência tributária.”³⁷

A este autor, este posicionamento parece e sempre pareceu o mas acertado.

Não se pode, contudo, deixar de reconhecer que são tentadores e poderosíssimos os argumentos que oferecem os defensores da “repartição tipológica” – encabeçada exemplarmente na doutrina por Schoueri. Para o ilustre catedrático do Largo do São Francisco, a menção da Constituição à função da lei complementar de dispor sobre conflitos de competência não permitiria outra conclusão, senão a de que o constituinte repartiu tipologicamente as competências tributárias:

“A conclusão a respeito da utilização de tipos pelo constituinte se demonstra quando se lê, no inciso I do art. 146 da Constituição, ser papel da lei complementar ‘dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios’. Ora, tratassem os elencos dos artigos 153, 155 e 156 de conceitos, então se extraíram dali seus limites, dispensando-se o emprego de lei complementar.”³⁸

Vê-se como, no pensamento do autor, o papel da lei complementar ao dispor sobre conflitos de competência seria não o de meramente aclarar, mas o de definir os limites das competências. Caberia à lei complementar denotar o mesmo objeto que a Constituição – as competências – só que conceitualmente, conferindo-lhe os seus contornos defi-

³⁴ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021.

³⁵ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 79.

³⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 80.

³⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2021, p. 48.

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário* [recurso eletrônico]. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. i.

nitivos. Devo confessar que as provocações lançadas pelo homenageado, juntamente com as lições da minha Mestre, é que me fizeram aprofundar no tema.

2.2. Função tópica: fazer atuar certos ditames constitucionais

Cabe anotar uma última função da lei complementar tributária; não genérica, como as demais, mas tópica: a de fazer atuar certos ditames constitucionais.

Como já se deixou entrever, esta 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, a atuação da lei complementar tanto poderá prestar-se para conter a eficácia de dispositivo constitucional (norma de eficácia contível) quanto 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 ou mesmo para estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário. Nestes 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 (o que é plenamente possível, conforme o esquema ilustrativo trazido acima).

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 superiores³⁹.

Como visto com Maior Borges, 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 esta 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 Coêlho⁴⁰. O que haverá é, isso sim, o fenômeno da adaptação⁴¹: a lei, votada como complementar, valerá como lei ordinária.

³⁹ 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.

⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020, p. i.

⁴¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro* [recurso eletrônico]. 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

3. Considerações finais e reflexões para o futuro

A Constituição incumbe à lei complementar tributária os papéis de estabelecer normas gerais, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, dispor sobre conflitos de competência e fazer atuar certos ditames constitucionais. Os três primeiros são genéricos e, o último, tópico.

Ao estabelecer normas gerais, a lei complementar pretende, no bojo da competência concorrente, conferir um tratamento minimamente uniforme à matéria tributária ao longo de todos os entes da Federação, em homenagem ao princípio da cooperação. Contrapõe-se dialeticamente a esse papel o princípio da subsidiariedade.

Ao regular limitações constitucionais ao poder de tributar, a lei complementar, seja mandatoriamente, seja facultativamente, atua liberando ou, então, contendo a eficácia de determinadas normas (normas de competência, princípios ou imunidades).

Ao dispor sobre conflitos de competência, a lei complementar, conforme o entendimento que adota este autor, aclara a extensão e os limites das normas de competência tributária, numa tentativa de precaver-se de invasões de competência. Outra parte da doutrina entenderá que o que faz a lei complementar não é meramente aclarar, mas propriamente definir os contornos da competência.

Ao fazer atuar certos ditames constitucionais, a lei complementar observa as reservas de lei complementar, definidas exaustivamente no texto constitucional. Pode ser (e é comum) que a lei complementar, ao desempenhar esta função, desempenhe também alguma das três funções genéricas.

Por fim, algumas reflexões para o futuro:

1 – Em março de 2022, por ato conjunto do Presidente do Senado Federal, o Senador Rodrigo Pacheco, e do então Presidente do Supremo Tribunal Federal, o Ministro Luiz Fux, foi criada a Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojetos de proposições legislativas que modernizem o processo administrativo e tributário nacional (CJADMTR), tendo a Ministra Regina Helena Costa sido nomeada como Relatora do trabalho a ser realizado. A Comissão entregou uma série de projetos de leis e leis complementares visando reduzir, de alguma maneira, a alta litigiosidade existente em nosso país. Entre estes projetos encontra-se o Anteprojeto de Lei Complementar de Normas Gerais de Prevenção de Litígios, Consensualidade e Processo Administrativo Tributário Nacional. O anteprojeto culminou no Projeto de Lei Complementar n. 124, de 2022, ora em tramitação no Senado.

Pois bem, é viável uma lei complementar dispor sobre tais questões na Federação e o efetivo papel das normas gerais em nosso Ordenamento Jurídico? Este autor pensa que sim, tendo recentemente escrito sobre isso, mas isso não mudará o desenho atual, pois tais normas consistem em manifestações do poder nacional que possuem, enquanto normas gerais, o papel de conferir tratamento minimamente uniforme, em toda a Federação, à legislação sobre Direito Tributário e sobre procedimentos em matéria processual, assim homenageando o federalismo cooperativo insculpido na Constituição de 1988, bem como forma de prestigiar a segurança jurídica e a estabilidade nas relações entre contribuintes e Fiscos. Assim fazendo, contrapõem-se dialeticamente à autonomia política dos entes da Federação, devendo, sob pena de violá-la, atentarem-se ao princípio constitucional implícito da subsidiariedade.

2 – Na *Proposta de Emenda à Constituição n. 45/2019* a Lei Complementar passa a desempenhar um novo papel? Com efeito, na referida proposta, já aprovada pela Câmara Federal, há – entre tantas outras mudanças – a criação do IBS (Imposto sobre Bens e Serviços) e da CBS (contribuição sobre Bens e Serviços), deixando à lei complementar a própria instituição do tributo: “Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. [...]” e o § 5º do mesmo dispositivo traz outras funções para a lei complementar.

Ora, ao que parece, a pressupor sua constitucionalidade frente ao Federalismo, tem-se aqui um novo fenômeno que precisa ser estudado, ou seja, uma nova função da lei complementar que passa a exercer o papel de instituir tributo da competência de outros entes federativos. Um novo papel que pode – repita-se, pressupondo sua constitucionalidade – ressignificar a definição de competência tributária.

3 – Independentemente das provocações acima, de fato, é preciso se debruçar mais sobre a *lei complementar em matéria tributária*, seja porque ela integra – como bem ensina nosso professor homenageado – o Texto Constitucional, como é a grande responsável – já nas funções atuais – de implementá-lo. Certamente deve-se deixar tais reflexões para o futuro, que já se avizinha, mas também é certo dizer que a ausência (formal e material) das leis complementares de 1988 até hoje, nestes 35 anos da Constituição de 1988, pode ter sido a grande responsável por não implementar os ditames ali descritos⁴².

Por fim, a homenagem de sempre a este Professor cujo site sempre consulto (schoueri.com.br) para ver as novidades que, via de regra, me trazem inquietudes e ensinamentos. Mais do que tudo, não é exagero agradecer ao catedrático da Universidade de São Paulo, que ora completa fascinantes duas décadas de titularidade na instituição, pelas reflexões, pelo estudo e, em especial, pelo amor ao Direito.

Obrigado pelas lições de sempre!

⁴² Alguns poucos exemplos: os conflitos em torno do IPVA, o ITCMD de bens no exterior, o diferencial de alíquotas do ICMS, a não cumulatividade plena etc.