

APRESENTAÇÃO

As questões que têm surgido em relação à lei complementar certamente dizem respeito à sua qualificação como espécie normativa e à sua colocação nos patamares hierárquicos que compõem o sistema jurídico – questões que não estão situadas apenas no âmbito do direito tributário. Entretanto, é inegável que tais questões têm sido discutidas especialmente por tributaristas, porque, como observa Napoleão Nunes Maia Filho, nas suas origens mais próximas “esse tipo de lei (complementar) apresentou fortes vínculos com o direito tributário, seara jurídica em que, pela manifesta necessidade de maior estabilidade de sua normas, as leis complementares se mostraram as mais adequadas e eficazes”.¹

Certamente registramos diversas manifestações de juristas não dedicados ao direito tributário sobre questões atinentes às leis complementares, mas essas questões foram e estão sendo debatidas especialmente entre os tributaristas, porque é inegável a importância dessa espécie normativa no trato das matérias relativas à tributação.

Explica-se, assim, o título deste livro, que, não obstante possa dar uma ideia restritiva do alcance das questões nele abordadas, na verdade coloca em discussão teses que podem ter grande relevo em outras áreas do Direito, porque dizem respeito à lei complementar enquanto espécie normativa que em nosso Ordenamento Jurídico cuida – ou deve cuidar, por indicação constitucional expressa – de matérias das mais diversas áreas do Direito.

1. Napoleão Nunes Maia Filho, “Breve histórico e significado das leis complementares da Constituição”, in *Estudos Temáticos de Direito Constitucional*, Fortaleza/CE, UFC, 2000, p. 71.

Já há algum tempo temos dedicado nossa atenção ao tema da lei complementar tributária. Até a 11ª edição do Curso de Direito Tributário, ocorrida em janeiro de 1996, adotamos a doutrina de Ataliba e Souto, admitindo que só é lei complementar aquela que trata de matérias constitucionalmente reservadas a essa espécie normativa. A partir da 12ª edição, datada de abril de 1997, passamos a sustentar que: “Na verdade, a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária. É certo que a Constituição estabelece que certas matérias só podem ser tratadas por lei complementar, mas isto não significa de nenhum modo que a lei complementar não possa regular outras matérias, e, em se tratando de norma cuja aprovação exige quórum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada, por lei ordinária”.²

E desde então – há mais de 13 anos, portanto – temos enfrentado a questão da qualificação e da posição hierárquica da lei complementar, observando as manifestações doutrinárias no mais das vezes limitadas, a reproduzir a ideia de que a lei complementar só pode tratar das matérias a ela constitucionalmente reservadas. Ou, em outras palavras, a ideia de que a lei complementar somente se qualifica como tal quando trata das matérias a ela constitucionalmente reservadas. E não conseguíamos explicação para tais ideias, até que lemos o excelente artigo de Victor Nunes Leal no qual está dito que: “A designação de leis complementares não envolve, porém, como é intuitivo, nenhuma hierarquia do ponto de vista da eficácia em relação às outras leis declaradas não complementares. Todas as leis, complementares ou não, têm a mesma eficácia jurídica, e uma e outras se interpretam segundo as mesmas regras destinadas a resolver os conflitos de leis no tempo”.³

Vimos, então, que a explicação para as ideias equivocadas propagadas na doutrina, especialmente por ilustres tributaristas, reside na falta de atenção para a distinção, que se impõe, entre lei complementar como um conceito de lógica jurídica e lei complementar como um conceito jurídico-positivo. Distinção que explica, aliás, a própria refe-

2. Hugo de Brito Machado, *Curso de Direito Tributário*, 12ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 1997, p. 54 (v. p. 85 da 31ª ed., 2010).

3. Victor Nunes Leal, “Leis complementares da Constituição”, *RDA* VII/382, Rio de Janeiro, FGV, janeiro-março/1947.

rência de Victor Nunes Leal às leis complementares, quando naquela época não existia a figura da lei complementar como espécie normativa formalmente qualificada.

Naquela época só se podia falar em lei complementar como conceito de lógica jurídica. Por isto é que Victor Nunes Leal cuidou de explicar o significado daquela expressão. E, embora admitindo que em princípio todas as leis são complementares, porque se destinam a completar princípios básicos enunciados na Constituição, afirmou que geralmente se reserva a denominação “leis complementares” para aquelas leis sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados.⁴ Adotou, portanto, como se vê, a expressão “lei complementar” no seu sentido lógico-jurídico.

Ocorre que, em face da Constituição Federal de 1988, a lei complementar tem existência como espécie normativa formalmente qualificada. Já não se trata, pois, de um conceito lógico-jurídico, mas de um conceito jurídico-positivo. Não se pode dizer que não existe mais a lei complementar como conceito lógico-jurídico, mas é indiscutível a existência de lei complementar como conceito jurídico-positivo. E pode ocorrer que uma lei seja, ao mesmo tempo, lei complementar tanto em um como no outro sentido. Porque complementa um dispositivo da Constituição e também porque foi aprovada como lei complementar pelo Congresso Nacional. Mas pode ocorrer que uma lei seja complementar apenas em um ou apenas em outro desses dois significados. Seja lei complementar porque complementa um dispositivo da Constituição, mas não seja lei complementar porque não foi como tal aprovada pelo Congresso Nacional. Ou, ainda, seja lei complementar porque formalmente aprovada como tal pelo Congresso Nacional, mas não o seja porque não complementa dispositivo da Constituição.

Seja como for, há dois conceitos distintos de lei complementar, e esses conceitos não devem ser confundidos, sob pena de se chegar à confusão à qual chegou significativo setor de nossa doutrina, especialmente no campo do direito tributário. Confusão para a qual também de algum modo concorreu o fato de ser o Código Tributário Nacional uma lei ordinária, em sentido formal, embora trate de matéria hoje

4. Idem, p. 381.

reservada à lei complementar. Talvez tenha faltado a muitos dos que examinaram a questão um pouco mais de atenção para as regras de um significativo aspecto do que podemos denominar direito intertemporal, que diz respeito à teoria da recepção, ou teoria que procura explicar o que ocorre com um ordenamento jurídico quando surge na comunidade a ele submetida uma Constituição nova.

Com este livro estamos a oferecer uma contribuição, ainda que modesta, à preservação da segurança jurídica em nosso País. Segurança jurídica que é, sem dúvida, um valor essencial na ideia de Direito, cuja preservação todos preconizam. Ocorre que as proclamações do princípio da segurança jurídica em obras doutrinárias são inteiramente inúteis se, diante de situações específicas, dele não se cogita. Ou se em situações específicas se preconizam caminhos que não o realizam mas, pelo contrário, conduzem a seu amesquinçamento, como é o caso da doutrina que preconiza a possibilidade de alteração ou revogação de lei complementar por lei ordinária.

O papel essencial da doutrina é explicar o Direito, organizando-o sistematicamente, conceituando e classificando seus elementos e, assim, fazendo-o compreensível, tornando possível seu conhecimento científico. As diversas prescrições jurídicas são produzidas geralmente sem qualquer preocupação com o conhecimento do sistema no qual se encartam. E até sem compromisso com a univocidade e a precisão técnica dos termos que empregam em seu discurso, ficando sob a responsabilidade dos juristas “o trabalho de desvelar a significação destes”.⁵ Daí as graves dificuldades que enfrentamos para conhecer o Direito.

Por outro lado, ao explicar o Direito a doutrina pode contribuir para o incremento ou para a destruição dos valores essenciais que a ele cumpre preservar. É uma opção do doutrinador. Opção nem sempre exercida conscientemente. A ideologia pode ser um fator de forte influência. Seja como for, na medida em que nos é possível optar conscientemente por caminhos que conduzem à segurança e à justiça – que são os valores essenciais na ideia de Direito –, nada justifica o exercício de opções diferentes.

5. Cf. Eurico Marcos Diniz de Santi, *Lançamento Tributário*, São Paulo, Max Limonad, 1966, p. 159.

Foi a crença que temos, muito forte, no respeito pelos critérios formais na identificação das espécies normativas – critérios que devem prevalecer sobre o conteúdo – que nos levou a escrever este livro. E, ao apresentá-lo aos leitores, pedimos a estes que nos dirijam suas críticas. Asseguramos que elas serão recebidas com todo respeito e serão respondidas com toda atenção.

Registramos aqui nosso agradecimento ao livreiro GABRIEL JOSÉ DA COSTA pela valiosa ajuda que nos deu na coleta de textos doutrinários a respeito das leis complementares.

Fortaleza, 14 de junho de 2010

HUGO DE BRITO MACHADO

SUMÁRIO

Apresentação	5
I – Introdução	19
II – O Ordenamento Jurídico	
1. Noção de “ordenamento jurídico”	
1.1 Ideia de “ordenamento jurídico”	29
1.2 Finalidade essencial do ordenamento jurídico	32
1.3 A segurança jurídica na ideia de Direito	33
2. O ordenamento jurídico como sistema	
2.1 Ordenação e unidade	35
2.2 Coerência	35
3. O critério hierárquico	
3.1 Hierarquia e poder normativo	37
3.2 Poder normativo e quórum de votação	38
3.3 Hierarquia normativa e qualificação de cada espécie por critérios formais	39
3.4 Importância dos conceitos	41
3.5 Superação das antinomias do sistema	43
4. O ordenamento jurídico brasileiro	
4.1 Delimitação do tema	45
4.2 Necessidade de escalonamento hierárquico	45
4.3 Espécies normativas produzidas pelo Congresso Nacional	

4.3.1 Divisão de poderes e as funções estatais	46
4.3.2 O processo legislativo	48
4.3.3 Constituição	51
4.3.4 Emendas à Constituição	54
4.3.5 Leis complementares	59
4.3.6 Leis ordinárias	64
4.3.7 Leis delegadas	66
4.3.8 Medidas provisórias	67
4.3.9 Decretos legislativos	69
4.3.10 Resoluções	69
4.4 Espécies normativas de outras origens	
4.4.1 Espécies normativas peculiares	70
4.4.2 Regimentos dos tribunais	70
4.4.3 Tratados e convenções internacionais	71
4.4.4 Decretos e regulamentos	73
4.4.5 Normas complementares	75

III – Lei Complementar no Direito Brasileiro

1. O que é uma lei complementar

1.1 Conceitos de lógica jurídica e conceitos de direito positivo .	80
1.2 Lei complementar como conceito de lógica jurídica	82
1.3 Lei complementar como conceito jurídico-positivo	84
1.4 Questão de direito intertemporal	86
1.5 Quórum qualificado para aprovação da lei complementar	87
1.6 Configuração como espécie normativa na Constituição Federal de 1967	90

2. Lei complementar na Constituição de 1988

2.1 Elenco de espécies normativas resultantes do processo legislativo	92
2.2 Matérias reservadas à lei complementar	93
2.2.1 Reserva feita expressamente	94

2.2.2 Admitindo a reserva às vezes implícita na referência à lei	96
2.2.3 Reserva implícita mais ampla	97
2.3 Regime especial de elaboração, com exigência de quórum qualificado	99
2.4 Identidade da lei complementar como conceito jurídico-positivo	100
3. Caracterização da lei complementar	
3.1 Explicação para a tese que exige elemento material	102
3.2 Impossibilidade de caracterização pela matéria	105
3.3 Caracterização pelos elementos formais	110
4. Posição hierárquica da lei complementar	
4.1 O ordenamento jurídico como um sistema hierarquizado ..	111
4.2 Negando a existência de hierarquia	112
4.3 Afirmando a superioridade hierárquica da lei complementar	113
4.4 Afirmando a hierarquia e restringindo a identidade pela matéria	117
4.5 Posição peculiar negando a hierarquia e a qualificação pela matéria	119
4.6 Hierarquia e reserva de matéria como hibridismo inconsequente	120
5. Preservação da segurança jurídica	
5.1 A segurança como valor inerente à essência do Direito ..	121
5.2 O exclusivo e o gradual	122
5.3 Arguta observação de Alexandre de Moraes	123
5.4 A segurança como diretriz para o intérprete	124
6. Natureza jurídica do Código Tributário Nacional	
6.1 Uma razão do questionamento sobre a posição hierárquica da lei complementar	125
6.2 Razão da exigência de lei complementar para alterar uma lei ordinária	126

7. A Lei Complementar 123/2006

7.1 Em defesa da segurança jurídica	127
7.2 Delimitação das matérias reservadas à lei complementar ..	128
7.3 O reconhecimento da dificuldade pelo próprio legislador ..	131
7.4 Validade e limite da delegação	132

8. Exame crítico da tese que qualifica a lei complementar pela matéria

8.1 Considerações iniciais	133
8.2 Limites materiais para edição de leis complementares	134
8.3 A lei complementar não pode invadir o campo da lei ordinária	137
8.4 Redução do campo reservado à lei ordinária	138
8.5 A tese é inconciliável com a teoria da recepção	139
8.6 O requisito material e a segurança jurídica	141
8.6.1 Exigência do elemento material e a segurança jurídica	142
8.6.2 A álea e a segurança jurídica	143
8.6.3 O quórum especial como requisito de validade	144
8.6.4 A Lei Complementar 123/2006 e a Constituição de 1824	145
8.7 Fundamento de validade	145
8.8 Outros aspectos do debate	
8.8.1 Isenção da COFINS	150
8.8.2 Inexistência de regra expressa na Constituição Federal	151
8.8.3 Utilidade da reserva de matérias à lei complementar	152
8.8.4 Os decretos legislativos e as resoluções	153
8.8.5 Rigidez e hierarquia	154
8.8.6 Impossibilidade de ampliação da reserva de matérias	155

IV – A Lei Complementar Tributária

1. A lei complementar como espécie normativa

1.1 A identidade da lei complementar	158
1.2 Funções da lei complementar em matéria tributária	159
1.3 Para quê serve a reserva de lei complementar	160
1.4 Preservação da livre concorrência	161
1.5 Porque pode dispor sobre matéria a ela não reservada ...	162

2. A hierarquia e a validade das normas tributárias

2.1 Hierarquia inerente ao sistema normativo	163
2.2 Validade formal e validade material	164
2.3 O Código Tributário Nacional	164
2.4 Os decretos-leis e os decretos	169

3. Matérias reservadas à lei complementar

3.1 Reserva expressa ou implícita	169
3.2 Razão de ser da tese que amplia o campo da lei complementar	170
3.3 Examinando as matérias reservadas à lei complementar	
3.3.1 Conflitos de competência em matéria tributária	171
3.3.1.1 Conflito entre União e Municípios: IPI ou ISS	173
3.3.1.2 Conflito entre União e Municípios: ITR ou IPTU	176
3.3.2 Limitações constitucionais ao poder de tributar	179
3.3.3 Normas gerais em matéria tributária	180
3.3.4 Critérios especiais de tributação	185
3.3.5 Instituição de empréstimos compulsórios	
3.3.5.1 A regra da Constituição e seu objetivo	186
3.3.5.2 Natureza jurídica do empréstimo compulsório	186
3.3.5.3 Regime jurídico do empréstimo compulsório..	193

3.3.6	<i>Condições para o gozo de imunidade pelas instituições sem fins lucrativos</i>	
3.3.6.1	Imunidade como limitação ao poder de tributar	199
3.3.6.2	Imunidade das instituições de educação	199
3.3.6.3	Nossa proposta sobre a imunidade das instituições de educação	203
3.3.6.4	Imunidade das instituições de assistência social	204
3.3.7	<i>Informações sobre ônus tributários nos preços</i>	206
3.3.8	<i>Instituição do imposto sobre grandes fortunas</i>	206
3.3.9	<i>Isenção do imposto de renda para aposentados</i>	209
3.3.10	<i>Competência residual</i>	209
3.3.11	<i>Competência para a instituição do ITCMD</i>	211
3.3.12	<i>Definição de aspectos do ICMS</i>	211
3.3.13	<i>Definição dos serviços tributáveis pelos Municípios</i>	213
3.3.14	<i>Fixação de alíquotas máximas e mínimas do ISS</i> ..	216
3.3.15	<i>Isenções do ISS para exportação de serviços</i>	218
3.3.16	<i>Forma e condições da concessão de isenções do ISS</i>	218
3.3.17	<i>Outras fontes de custeio da seguridade social</i>	219
3.3.18	<i>Imunidade das entidades beneficentes</i>	221
3.3.19	<i>Limitação às remissões e anistias</i>	221
3.3.20	<i>Instituição do IPMF que virou CPMF</i>	223
4.	<i>Hierarquia normativa e reserva de matérias</i>	
4.1	<i>Sistema hierarquizado de normas</i>	225
4.2	<i>Norma superior tratando de matéria própria de norma inferior</i>	225
5.	<i>Inconstitucionalidade formal da Lei 11.457/2007</i>	
5.1	<i>Matéria reservada à lei complementar</i>	227
5.2	<i>Dispositivos da Lei 11.457/2007</i>	228

6. Sociedades prestadoras de serviços profissionais	
6.1 Instituição da COFINS por lei complementar	229
6.2 Isenção	229
6.3 Revogação da isenção	230
6.4 A tese que aumenta a insegurança jurídica	231
6.5 A segurança jurídica e a jurisprudência	231
V – Conclusões	235
Bibliografia	241