MARIA CECÍLIA SANCHES SOARES

LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA
– ASPECTOS CRÍTICOS –

CURITIBA
2002

MARIA CECÍLIA SANCHES SOARES

LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA
– ASPECTOS CRÍTICOS –

Monografia apresentada no Curso de Graduação em Direito, do Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

CURITIBA
2002

"Sou hoje melhor que ontem, e serei amanhã melhor que hoje"
Lema do Colégio São Pedro de Alcântara – Rio de Janeiro

TERMO DE APROVAÇÃO

MARIA CECÍLIA SANCHES SOARES

LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA
- ASPECTOS CRÍTICOS -

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel no Curso de Graduação em Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte Banca Examinadora:

Orientador: _____

Prof. Dr. José Roberto Vieira

Examinadores: _____

Profª. Drª. Betina T. Grupenmacher

_____

Prof. Dr. Rogério Distéfano

_____

Prof. Dr. Romeu Felipe Baccelar Filho

Curitiba, 21 de novembro de 2002.

SUMÁRIO

RESUMO v
1. INTRODUÇÃO 1
2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL 3
2.1 Sistema Constitucional 3
2.2 Sistema Constitucional Tributário 4
3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS 6
3.1 Distinção entre princípios e regras 6
3.2 Princípios Constitucionais Tributários 6
3.2.1 Princípio da Legalidade 7
3.2.1.1 Exceções ao Princípio da Legalidade Tributária 8
3.2.2. Princípio da Isonomia 9
3.2.3. Princípio da Irretroatividade e da Anterioridade 9
4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA 11
4.1 Distribuição da Competência Tributária 12
4.2 Espécies de Competência Tributária 13
4.3 Características da Competência Tributária 14
4.3.1 Inalterabilidade 14
4.3.2 Indelegabilidade e Irrenunciabilidade 15
4.3.3 Incaducabilidade 15
4.3.4 Facultatividade 15
4.3.5 Privatividade 16
4.4 Conflitos de Competência 16
4.5 Competência Residual 17
5. INTEGRAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA 18
5.1 A Analogia e a Integração no Direito Tributário 19
5.2 A Analogia e a Interpretação Extensiva no Direito Tributário 20
5.3 O Emprego da Analogia e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário 21

6. LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....25
6.1. Hierarquia da Lei Complementar.....25
6.2 Função da Lei Complementar segundo a Constituição Federal 28
6.3 Posicionamento Doutrinário.....33
6.4 Lei Complementar e Tributos Estaduais e Municipais.....37
6.5 Ausência de Lei Complementar.....37
6.6 Posicionamento Jurisprudencial.....39
7. LEI COMPLEMENTAR x MEDIDA PROVISÓRIA.....43
8. CONCLUSÃO 45
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....49

RESUMO

O presente trabalho visa demonstrar que o estudo de determinadas situações como a instituição e/ou alteração de tributos; a hierarquia entre lei complementar, demais institutos legislativos e Medidas Provisórias em matéria tributária; a ausência de Lei Complementar estabelecendo normas gerais sobre determinado tributo, exige o domínio de conhecimento em âmbito tributário, e principalmente, constitucional.

Para tanto, foram analisados diferentes posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais, bem como os respectivos argumentos utilizados para o embasamento de um e de outro entendimento.

Outrossim, trata de questões como a divisão de competências entre os diferentes entes políticos, com a finalidade de se assegurar o princípio federativo; a importância do princípio da legalidade no Direito Tributário; o comportamento dos Estados e Municípios frente à omissão da União em disciplinar determinado assunto através de Lei Complementar, por exigência Constitucional.

Ademais, discute-se a legalidade e constitucionalidade das modificações em tributos já existentes, tais como majoração de alíquotas, alteração de hipótese de incidência e contribuintes através de meios que não Lei Complementar.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho de monografia, requisito para conclusão de curso, tem por finalidade, através da contraposição de critérios de interpretação da Carta magna enquanto sistema, bem como de seus dispositivos específicos, demonstrar as contradições em sede de discussões doutrinárias e jurisprudenciais, referentes ao tema "Primazia da Lei Complementar em detrimento da Lei Ordinária e outros meios legislativos em matéria tributária".

O tema central da discussão é o de se determinar o meio legislativo competente para a instituição de novo tributo e/ou modificação da base de cálculo, hipótese de incidência, contribuintes, de tributos já existentes, ainda que tais alterações acarretem na criação de tributo com características diversas do anterior, e conseqüentemente, um novo imposto, taxa ou contribuição não previstos constitucionalmente.

A partir da análise dos diferentes posicionamentos Doutrinários e Jurisprudenciais, bem como dos diversos argumentos que servem de suporte aos diferentes entendimentos, relativamente à lei complementar tributária, estar-se-á buscando um posicionamento próprio.

Desta feita, atesta-se que a relevância do tema a ser analisado é a de desmistificar a horizontalidade em matéria legislativa a partir da comprovação da necessidade, ou não, de lei complementar, conforme a letra da Lei Magna, em questões tributárias previstas constitucionalmente. Assim, considerar-se-á a diferença material e formal de uma figura legislativa para outra.

Ainda, discutir-se-á a legitimidade de o Poder Legislativo tornar a Lei Ordinária ou qualquer outra espécie legislativa inferior à Lei Complementar competente à instituição e/ou alteração de tributos, ou o Poder Executivo, através de Medidas Provisórias

Outrossim, pretende-se demonstrar que os princípios constitucionais tributários, relativamente à instituição e alteração de tributos, aliados às disposições de Código

Tributário Nacional, restaram não observados diante do novo sistema de imposição tributária nacional, qual seja, o adotado na prática.

Ademais, ainda que a Ordem Tributária Nacional esteja sendo desconsiderada na prática, tentar-se-á demonstrar que a mesma deve ser observada, em respeito ao princípio do Estado de Direito, bem como o da legalidade.

2. SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

Configurar os principais contornos do sistema e dos princípios constitucionais tributários será atividade essencial ao melhor entendimento do presente trabalho.

O conceito de sistema poderia inicialmente ser veiculado como um conjunto harmônico de proposições unitárias, relacionadas entre si e voltadas para um objetivo comum, formado por um conjunto de regras e princípios hierarquizados, que lhe direcionam.

2.1. Sistema Constitucional

Dentro do conceito exposto anteriormente, pode-se colocar a Constituição do Brasil como o último elemento de validade semântica do ordenamento nacional, que irradia efeitos para todo ele, condicionando-o.

Desta forma, impõe-se compreender o sistema constitucional como aquele que fundamenta toda a ordem jurídica, dada a condição de superioridade hierárquica de seus princípios e regras, iluminadores de todo o ordenamento.

Importante também ressaltar que a Constituição, conquanto seja um elemento sistêmico harmônico, não traduz uma completude plena de seus dispositivos no ordenamento, posto que é, fundamentalmente, um sistema aberto de regras e princípios, denotando, assim, a impossibilidade de compreender-se o sistema constitucional de forma fechada, completa.

As lacunas existem, os aspectos valorativos, a realidade conjuntural, a todo momento, impõem um redimensionamento dinâmico de seus valores, não se podendo tratá-los de forma estática, o que, sem dúvida, torna a Constituição um sistema aberto de normas e princípios.

O sistema jurídico constitucional configura-se aberto justamente porque necessita, para sua aplicabilidade, de se inter-relacionar com a realidade fática, estando propenso às mudanças históricas e valorativas, pois não é a constituição um fim em si mesmo, fechada às estruturas de interpretação dialógicas.

Também não poderia um sistema constitucional ser meramente principiológico, dotado apenas de pautas direcionadoras da condutas, de princípios que são dotados de conceitos jurídicos indeterminados no mais das vezes, o que, apesar de possibilitar o contra-balanceamento de valores, tornaria a segurança jurídica um fenômeno quase inexistente.

Um modelo ou sistema constituído exclusivamente por regras conduziria a um sistema jurídico de limitada racionalidade prática. Exigiria uma disciplina legislativa exaustiva e completa – legalismo –do mundo e da vida, fixando, em termos definitivos, as premissas e os resultados das regras jurídicas.

2.2. Sistema Constitucional Tributário

No que tange ao Sistema Constitucional Tributário brasileiro, no capítulo I, do título VI, da Constituição da República Federativa do Brasil, está prescrita toda a regulação do tema.

Em verdade, pode-se afirmar que o sistema constitucional tributário é um verdadeiro subsistema, que trata dos aspectos da imposição tributária pelo Estado, dos poderes exercidos por este na esfera tributária e das garantias dos contribuintes perante estes poderes.

No entendimento de SACHA CALMON, este subsistema pode se dividir em três partes, quais sejam:

"(A) o da repartição das competências tributárias entre a União, os Estados e os Municípios;

(B) o dos princípios tributários e das limitações ao poder de tributar;

(C) o da partilha direta e indireta do produto da arrecadação dos impostos entre as pessoas políticas da Federação (participação de uns na arrecadação de outros)."[1]

Desta forma, apenas acrescenta-se que, destas três esferas subdivididas por SACHA CALMON, não se integram ao subsistema tributário as regras da partilha tributária, pois esta não faz propriamente parte do Sistema Tributário Nacional e sim do direito financeiro.

---

[1] COELHO,Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*.p.02.

3. PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

3.1. Distinção entre princípios e regras

Os princípios distinguem-se das regras pelo fato de aqueles serem categorias do conceito norma, que podem vir revestidas ou de um preceito de caráter geral, enunciador de uma pauta de valores ou de um mandamento sistêmico, enquanto estas, de um comando prescritivo, específico, de natureza concreta.

Pode-se dizer, que as regras, ordinariamente, possuem um grau de concretização maior, dado que regula o fenômeno jurídico com um grau menor de abstração, enquanto os princípios estabelecem pautas de comportamentos, de valores, a serem seguidas na aplicação das regras em geral, sendo elementos informadores destas.

3.2 – Princípios Constitucionais Tributários

Os princípios e normas jurídicas previstas em dispositivos constitucionais, bem como nos artigos 9º a 11 do CTN, consistem-se em vedações constitucionais, que têm por objetivo a garantia do cidadão contra o abuso do poder de tributar do Estado.

São exemplos de princípios albergados pelo ordenamento jurídico pátrio, a saber: o republicano, o federativo, da legalidade, da anterioridade, da ampla defesa, dentre outros. Para efeitos do presente estudo, consentâneo tecer algumas considerações acerca de princípios tributários expressos que constituem limites de índole constitucional à competência tributária.

3.2.1 – Princípio da Legalidade

Também denominado de princípio da reserva legal (arts. 5º, II e 150, I, da Constituição Federal, e o art. 97, do CTN), preceitua que não há tributo sem lei que o institua ou o majore, ou seja, só é possível criar-se nova regra-matriz de incidência ou majorar-se a base de cálculo ou a alíquota através de lei regularmente instituída.

Esse princípio tem raízes na história da humanidade, encontrando sua expressão máxima na soberania popular, na medida em que limitou o poder real, impedindo-o de instituir tributo de forma arbitrária, sem o consentimento dos cidadãos (parágrafo único do art. 1º da Constituição Federal).

A magnitude de sua importância é tamanha que se encontra sob a égide do título "Dos direitos e garantias fundamentais", firmando-se, assim, como cláusula pétrea (art. 60, § 4º, da Constituição Federal).

Com efeito, "está implícita como princípio de direito tributário a exigência da lei como fundamento da tributação"[2], de sorte que não há que se falar em criar, majorar ou extinguir tributo senão por intermédio de lei.

A Doutrina analisa referido princípio sob dois aspectos, que são o da legalidade formal e material.

No campo da legalidade formal, temos que a regra tributária deve ser inserida no ordenamento jurídico obedecendo os devidos trâmites instituídos para sua criação e, quanto à legalidade em seu aspecto material, tratado pela doutrina como princípio da tipicidade tributária, impõe que a lei traga especificado os elementos que descrevem o fato jurídico e os elementos que prescrevem o conteúdo da relação obrigacional.

---

[2] ICHIHARA, Yoshiaki. *Princípio da legalidade tributária na Constituição de 1988*. p. 72.

No que se refere á legalidade material, fala-se na determinação conceitual específica, dada pela lei aos aspectos substanciais dos tributos, como hipótese material, espacial e temporal, conseqüências obrigacionais, como sujeição passiva e quantificação do dever tributário, alíquotas e base de cálculo, além das sanções pecuniárias, dos deveres acessórios, da suspensão, extinção e exclusão do crédito tributário.

3.2.1.1 – Exceções ao Princípio da Legalidade Tributária

Não obstante a rigidez do princípio da legalidade, cumpre observar que a Constituição estatuiu, para algumas situações excepcionais, a atenuação do mesmo, em virtude de aspectos de urgência e relevância que estas exceções demandariam.

São situações de exceção a faculdade que tem o executivo de alterar, dentro de determinados limites, as alíquotas dos impostos de importação e exportação, IPI e IOF.

Existe discrepância na doutrina quanto à validade dos atuais instrumentos legislativos existentes que regulam a possibilidade de alteração das alíquotas. Alguns autores, como Sacha Calmon, entendem que as autorizações existentes não se encontram recepcionadas pela Constituição e que a Lei complementar seria o veículo legislativo de autorização adequado para fixar a forma de alteração das alíquotas.

No tocante ainda a esta exceção, a Constituição não deixou margem para que se pudesse ampliar o rol dos tributos que não se submetem por completo ao princípio da legalidade.

3.2.2 – Princípio da Isonomia

Inserto no art. 150, inciso II, da Constituição da República, veda o tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes. Esse princípio é corolário do princípio geral de que todos são iguais perante a lei, sem qualquer distinção, conforme disposto no art. 5º da Carta Política.

O referido princípio é também denominado de princípio da igualdade tributária, uma vez que "em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, tem relevo a idéia de igualdade no sentido de proporcionalidade. Seria verdadeiro absurdo pretender-se que todos pagassem o mesmo tributo. Assim, no campo da tributação, o princípio da isonomia às vezes parece confundir-se com o princípio da capacidade contributiva"[3].

3.2.3 – Princípio da Irretroatividade e da Anterioridade

Os princípios da irretroatividade e da anterioridade encontram-se sob o abrigo do art. 150, III, alíneas 'a' e 'b', da Constituição Federal, respectivamente.

O primeiro é basilar no sistema jurídico e decorre dos princípios gerais que estatuem que "a lei não retroage, exceto para beneficiar" e que "a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada" (art. 5º, XXXVI, CF).

No âmbito do Direito Tributário o aludido princípio veda a cobrança de tributos relativos a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei. Em conseqüência, a legislação tributária aplica-se, imediatamente, aos fatos geradores futuros e aos pendentes, com o fim de garantir a estabilidade jurídica e a segurança nos negócios e fatos jurídicos, nos termos do art. 105 do CTN.

---

[3] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. p. 185.

No que se refere ao princípio da anterioridade, previsto no art. 150, III, 'b', da CF, e no art. 9º, II, do CTN, seu escopo é o de assegurar a previsibilidade das normas tributárias, evitando-se surpresas ao contribuinte, de sorte que para ser validamente incidente sobre os fatos jurídicos ocorridos num determinado período (geralmente no período fiscal, que coincide com o ano civil) deve ser publicada no exercício financeiro anterior.

Constituem, todavia, exceção a esse princípio os impostos de importação, de exportação, sobre produtos industrializados, sobre operações financeiras, extraordinário por motivo de guerra, contribuições para o financiamento da seguridade social etc, conforme os artigos 148, 149, 150 e 195, todos da Constituição Federal.

4. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

O estudo da competência tributária, tema exclusivamente constitucional, na medida em que o assunto foi esgotado pelo constituinte, encontra-se jungido ao princípio da Federação, cujos entes políticos, detentores de autonomia, que não se confunde com soberania, exclusiva da União, detêm uma série de competências, dentre as quais a competência tributária, que se subordina às normas constitucionais, que, como é pacífico, são de grau superior às de natureza legal, que prevêem as concretas obrigações tributárias.

Cumpre, inicialmente, consignar que a acepção do termo competência tributária não se confunde com poder tributário, ainda que haja conexidade entre ambos. A um porque competência tributária entende-se como manifestação da autonomia da pessoa política que a detém, observado o princípio da Federação, consubstanciado no art. 1º da Carta Política de 1988, em que cada uma das pessoas políticas internas possui autonomia. A dois, porque o poder tributário restringe-se ao âmbito dos Estados unitários, nos quais existe uma única pessoa política central, incumbida do poder absoluto de tributar, sem quaisquer restrições.

Todavia, há que se ressaltar que grande parte da Doutrina tem defendido a não distinção entre os termos, em função do autoritarismo do Estado, ao se referir ao poder de tributar como aspecto da soberania estatal.

Outrossim, a expressão competência tributária pode ser definida como o poder, atribuído pela Constituição Federal, observadas as normas gerais de Direito Tributário, de instituir, cobrar e fiscalizar o tributo, compreendendo a competência legislativa, administrativa e judicante. Em outras palavras, é a parcela do poder de tributar conferida pela Constituição a cada ente político para criar tributos.

4.1. Distribuição da Competência Tributária

Em razão do princípio Federativo adotado pelo Brasil, que exterioriza uma carga de autonomia aos entes políticos, a distribuição, repartição ou mesmo discriminação de competências tributárias é pressuposto essencial desse cenário, explícito no art. 145 da Constituição Federal, ao estatuir que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir tributos.

Por conseguinte, tal competência há de ser distribuída e delimitada, sob pena de instaurar-se o caos tributário, administrativo e jurídico no país. Nesse sentido, a Constituição Federal em seus artigos. 153, 155 e 156, sob as epígrafes "Dos impostos da União", "Dos impostos dos Estados e do Distrito Federal" e "Dos impostos dos Municípios", estabeleceu a competência desses entes políticos. Ademais, deve-se atentar ainda para a competência residual da União, em observância ao art. 154 da Carta Constitucional.

Diante do exposto, infere-se que a repartição de competências tributária decorre "da própria estrutura do Estado Federado e, para que tenha condições de plena eficácia, deve ser rígida e exaustiva, objetivando prevenir os conflitos e invasões de uma pessoa política por outra".[4] Em outras palavras, "a distribuição de competência tributária, ou seja, a divisão das áreas dentro das quais a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios podem criar e cobrar tributos, é taxativa, isto é, não admite qualquer invasão de uns pelos outros".[5]

---

[4] SABBAG, Maristela Miglioli. *In* RT. *Competência tributária*. p. 684.

[5] DECOMAIN, Pedro Roberto. *Anotações ao código tributário nacional*. p. 44.

4.2. Espécies de Competência Tributária

A doutrina não é harmônica quanto ao número de espécies de competência tributária. De qualquer sorte, no âmbito da repartição de competências, enquanto expressão do princípio Federativo, menciona-se as seguintes:

Competência cumulativa ou comum, inserta no art. 145, II e III, da Constituição da República, é aquela atribuída a uma ou mais entidades políticas, como a que possibilita a cobrança das 'taxas' e 'contribuição de melhorias' pela União, Estados Distrito Federal e Municípios, dentro das respectivas competências de atuação.

A competência privativa ou exclusiva é a atribuída específica e exclusivamente a um ente político, ou seja, ocorre quando apenas uma pessoa política pode tributar determinado fato, excluindo-se a competência dos demais entes (ex: IPI). Isso equivale dizer que "também é excludente, uma vez que constitui uma obrigação negativa para as outras entidades, que não podem invadir aquela área própria e privativa do ente político beneficiado"[6].

Competência residual é o poder de instituir outros tributos não previstos na Constituição Federal, em seus artigos 153, 154 e 155. No Brasil, somente a União detém a competência residual, nos termos do art. 154,I.

Competência legislativa plena é o poder de legislar sobre todos os aspectos do tributo, tais como fato gerador, base de cálculo, alíquota, contribuintes etc., consoante disposto no art. 6º do Código Tributário Nacional – CTN, observando-se as normas gerais de direito tributário.

Outrossim, afirma-se que "no que se refere à competência federal, o legislador federal sofre as restrições previstas na Constituição Federal e na Lei Complementar

---

[6] ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*. p. 259.

(CTN); o legislador estadual, além das normas referidas para a União, sofre as restrições da Constituição Estadual; e o legislador municipal, além das normas referidas para a União e os Estados-membros, sofre restrições previstas na Lei Orgânica dos Municípios"[7].

Competência legislativa supletiva ou suplementar é a atribuída aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios para, nas suas respectivas esferas, editarem normas complementares, nos termos do art. 24, § 2º, da Constituição Federal.

Competência concorrente é a competência atribuída pela Constituição Federal aos três níveis de governo para legislar sobre direito tributário, consoante a dicção do art. 24.

Como se pôde observar, é a Constituição Federal quem atribui competência em matéria tributária, que, sintetizando o pacto federativo, traça os contornos gerais do Estado nas suas três esferas de poder. Como expressão pura desse pacto ela distribui as competências tributárias entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, formando, juntamente com os princípios e as normas de direito tributário, o Sistema Tributário Nacional.

4.3. Características da Competência Tributária

4.3.1. Inalterabilidade

A Constituição Federal atribuiu competência tributária aos entes federados de modo que é fato inconteste que a alteração de competência só será admissível por

---

[7] ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*, p. 90.

meio de Emenda Constitucional, não se permitindo assim que o princípio da Federação seja abalado por modificações advindas da vontade do legislador infraconstitucional.

4.3.2. Indelegabilidade

Com efeito, o art. 7º do CTN dispõe que a competência tributária é indelegável, o que, não obstante, inviabiliza a delegação de uma pessoa jurídica de direito público a outra, mediante convênio, as funções de arrecadar, fiscalizar, executar leis, serviços. A referida delegação compreende as garantias e os privilégios processuais (art. 7º, § 1º, do CTN), podendo ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral de quem a delegou, porquanto é sempre em caráter precário.

4.3.3. Incaducabilidade

Com efeito, a distribuição de competências insculpida na Constituição da República em momento algum fez menção, ainda que implicitamente, a um lapso temporal para o exercício da competência tributária conferida a um ente político. *In casu*, a doutrina de forma sucinta e clara tem reverberado o entendimento segundo o qual o art. 8º do CTN diz que o eventual não-exercício da competência tributária não a defere a qualquer outra pessoa jurídica de Direito Público diversa daquela a quem a Constituição tenha conferido referida competência.

4.3.4. Facultatividade

A facultatividade do exercício da competência é um dos pressupostos da competência tributária, "em razão do que a falta de seu exercício não lhes afasta o

direito assegurado pela Constituição, que não estabeleceu qualquer espécie de perda em razão de mera inércia legislativa".[8] Assim, o fato de a União não ter instituído o Imposto sobre Grandes Fortunas não lhe retira a faculdade de exercer a sua competência para tal, em qualquer oportunidade.

4.3.5 – Privatividade

Em razão da titularidade de competência tributária que os entes políticos detêm por expressa determinação constitucional, por óbvio que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios gozam de privatividade para instituir, cobrar e fiscalizar o tributo de sua competência. Essa assertiva, por conseguinte, "implica a exclusividade e conseqüente proibição de seu exercício por quem não tenha sido consagrado com esse direito".[9]

4.4. Conflitos de Competência

A competência tributária é matéria eminentemente constitucional, taxativa e exaustivamente prevista, de sorte que haverá conflito de competência na medida em que um ente político arvorar-se de competência alheia.

Nesse sentido, reiterando a assertiva de que todas as competências tributárias são previstas na Constituição Federal, conclui-se que "a pessoa política não pode usurpar competência tributária alheia, nem aquiescer que sua própria competência tributária venha a ser utilizada por outra pessoa política".[10] Em outras palavras, pode-se

---

[8] MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*.p. 85
[9] MELO, José Eduardo Soares de. *Op. Cit. p.* 84.

[10] CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*.p. 301.

"enxergar o conflito de competência como uma situação de efetivo esbulho de um direito outorgado privativamente a terceiros".[11]

4.5 – Competência Residual

É pacífico o entendimento segundo o qual a competência tributária encontra-se exaustivamente delineada na Constituição Federal. Nessa esteira de raciocínio, com fulcro nos arts. 153, 155 e 156 da Carta Política de 1988, que atribui competência tributária à União, aos Estados e ao Distrito Federal, e, por fim, aos Municípios, respectivamente, eventual "sobra, se existir algum fato econômico passível de tributação, será da competência da União. (art. 154, CF)".[12]

A União, no exercício de sua competência residual, não poderá instituir impostos que figuram entre aqueles constantes no art. 153 da Constituição Federal, exigindo-se, ademais, expressa previsão em lei complementar para sua instituição e cobrança, devendo ser ainda não-cumulativo e não ter base de cálculo e fato gerador próprio dos impostos já discriminados na Constituição.

Por derradeiro, oportuno registrar que não somente quanto aos impostos a União poderá exercer a sua competência residual, mas, também, quanto a contribuições sociais não incidentes sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro (art. 195, § 4º, CF).

---

[11] SABBAG, Maristela Miglioli. *In* RT. *Competência tributária*. p. 690.
[12] ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*, p. 54.

5. INTEGRAÇÃO E INTERPRETAÇÃO DA NORMA TRIBUTÁRIA

Decorrendo a atividade de interpretação da própria necessidade de aplicação da lei, não só o julgador e o oficial da Administração a interpretam, mas o próprio contribuinte, profissionais de planejamento fiscal – contadores, auditores, advogados, especialistas em tributos -, sem contar os economistas, sociólogos e cientistas políticos, além de historiadores.

Por força das concepções racionalistas, dominantes nos séculos XVII e XVIII, pelas quais preponderava a valoração da lei, como expressão máxima do Direito, não havia preocupações com a interpretação da lei. Considerada clara e precisa, de modo a prever todos os conflitos humanos, restava ao juiz apenas e tão somente a função de aplicá-la, sem qualquer valoração, limitando-se apenas a uma tarefa mecânica.

A distinção entre *interpretação* e *integração* surgiu com SAVIGNY, para quem aquela seria o método de apreensão do verdadeiro pensamento da lei, ainda que impropriamente expresso e esta o processo de preenchimento de lacuna. Posteriormente, aprofundou-se a distinção, estabelecendo a lei e a vontade do legislador como limites da interpretação.

Assim, seria correto afirmar que a tarefa de "interpretar" precede a de "integrar", pois, antes de tudo, a primeira atividade consiste em evitar a contradição entre as normas, solucionar o concurso de normas e regulamentações e delimitar, entre si, as órbitas de regulação. Segundo esse pensamento, a característica principal da interpretação é que, através deste processo, o intérprete busca apenas e tão somente o significado do texto, sem qualquer acréscimo ou omissão.

Muitos autores, como EROS GRAU, entendem ser a integração apenas e tão somente um processo de hermenêutica, do qual o aplicador se utiliza quando a lei não dispõe expressamente sobre a hipótese em exame.[13]

Ainda assim, o próprio Código Tributário Nacional diferencia os dois processos, ao definir, em seu artigo 107, a interpretação e, no artigo 108, a integração. Diante do caso concreto, dificílima é a distinção entre elas, cujo maior problema consiste em estabelecer-se com precisão e certeza a diferença entre a analogia (processo de integração) e a interpretação extensiva (método de interpretação).

Outro problema consiste na hierarquia dos métodos de integração, estabelecida, em ordem de preferência, pelo artigo 108 do Código Tributário Nacional, ao prever que diante das lacunas da lei hão de ser utilizadas, sucessivamente, a analogia, os princípios gerais do direito tributário, os princípios gerais de direito público e, por fim, a eqüidade.

5.1 – A Analogia e a Integração no Direito Tributário

Diante de dois fatos idênticos, há de ser aplicada a mesma regra de Direito, por força do inafastável princípio da igualdade jurídica. Através da analogia, o intérprete aplica uma determinada norma, relativa a um fato, a outro fato não regulado, mas análogo ao anterior (*ubi eadem ratio legis, eadem est elus dispositio*).

Há autores, como AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, que consideram a analogia mais que um método de integração da norma.

> *"A analogia é meio de integração da ordem jurídica, através do qual, formulando raciocínios indutivos com base num dispositivo legal (analogia legis), ou em um conjunto de normas ou dispositivos legais combinados (analogia juris), se preenche a lacuna*

---

[13] GRAU, Eros R. Conceito de Tributo e Fontes de Direito Tributário, p. 224

existente em determinada lei. Nesse caso, há criação de direito, ainda que o processo criador esteja vinculado à norma ou às normas preexistentes levadas em consideração" [14]

Por força desta necessidade, estabeleceu o artigo 108 do Código Tributário Nacional, que "*na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: I. a analogia;...*", excepcionando as hipóteses de criação de tributo, em seu parágrafo 1º.

Para ALFREDO AUGUSTO BECKER, na analogia por compreensão, há interpretação, eis que o intérprete verifica a existência de regra jurídica já existente, ao passo que, na analogia por extensão, criar-se-ia regra jurídica nova (37), inexistindo atividade de interpretação.

5.2 – A Analogia e a Interpretação Extensiva no Direito Tributário

O verdadeiro cerne da questão, muito bem apontado por *RICARDO LOBO TORRES*, consiste em identificar o "*limite da expressividade das palavras da lei*" (44), pois, para ele, seu emprego deve observar alguns parâmetros. Para o autor, "..só se utiliza quando insuficiente a expressividade das palavras da lei; é necessário que haja semelhança notável entre o caso emergente e a hipótese escolhida para a comparação; beneficia assim o fisco que o contribuinte." (45)

Outro aspecto a ser investigado, segundo Amílcar Falcão, seria a intenção do legislador de fazer uma enumeração taxativa ou meramente exemplificativa, pois segundo ele:

---

[14] FALCÃO, Amílcar de Araújo. Interpretação e Integração da Lei Tributária, Introdução ao Direito Tributário, p.73/74

> *"O critério mais seguro para distinguir as duas situações consiste em que, no último caso, os fatos ou circunstâncias são numerosos e guardam entre si traços comuns, que permitem reuni-los numa categoria, enquanto, no primeiro caso, a enumeração é menos ampla e os fatos ou circunstâncias deixam sobressair caracteres secundários a traduzirem situações diversas em cada hipótese, tornando-se indeterminado, ou não aparecendo qualquer elemento ou traço comum."*[15]

A *interpretação extensiva* teria lugar, então, para aplicar-se aquela norma a circunstâncias, fatos, situações enumeradas exemplificativamente, pois a lei teria dito menos que gostaria (*dixit minus quam voluit*); a hipótese examinada estaria fora do alcance expresso da lei, embora o legislador a tenha querido contemplar. Ainda assim, estar-se-ia diante de mera atividade declarativa.

Assim, não há que se equiparar a analogia à interpretação extensiva, pois, mesmo diante das dificuldades para a sua distinção, no caso concreto, são divergentes. A primeira parte de uma regra geral, que é estendida até atingir a hipótese não regulada pela letra da lei, que, a partir de então, passará a reger as duas situações. A outra submete duas situações semelhantes a uma mesma regra, que, em princípio, prevê apenas a primeira, enquanto a segunda não encontraria previsão em dispositivo algum.

5.3 – O Emprego da Analogia e o Princípio da Legalidade no Direito Tributário

A aplicação da analogia no Direito Tributário tornou-se questão controvertida e de dificílima solução. A conexão entre o princípio da legalidade e a proibição da analogia surgiu do ideário liberal da Europa do século XVIII, onde eclodiram

---

[15] FALCÃO, Amílcar Araújo. *Op.cit.* p.79/80

movimentos provocados exatamente pela atividade tributária arbitrária e, quase sempre, extorsiva do Estado.

Por estas razões, a existência de lacunas no Direito vem de encontro às limitações do Poder Judiciário, em função do princípio da separação dos poderes. Assim, diante da presença de uma lacuna, poderia o juiz supri-la ou, assim atuando, estaria desempenhando função privativa do Poder Legislativo?

A *vexata quaestio* consiste em saber se, através da analogia, pode uma norma tributária estender-se a situações não incluídas em seu campo de aplicação, mas que, dada sua similitude com a hipótese a ser regulada, estaria nele incluído; estaria ocorrendo violação ao princípio da reserva legal?

Em sede constitucional, encontramos as verdadeiras semelhanças entre estes dois campos do Direito, com a aplicação dos princípios que lhe são comuns, tais como: legalidade ou reserva legal, anterioridade, igualdade, irretroatividade da lei, retroatividade da lei mais benéfica, devido processo legal, ampla defesa e contraditório.

Considerada a reserva de lei ou princípio da legalidade (*lex certa*, *praevia*, *scripta* e *stricta*), como decorrência lógica e necessária da necessidade de segurança jurídica, corolário essencial do Estado de Direito, pode ser desdobrado em dois subprincípios: o princípio da reserva de lei formal e princípio da reserva de lei material, cujo sentido foi esclarecido por LUCIANO AMARO DA SILVA, ao asseverar que "quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos." [16]

---

[16] SILVA, Luciano Amaro. *Direito Tributário Brasileiro*, p.114 .

A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige que aquele comando que cria a exação, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), ao elaborar a norma jurídica tributária (hipótese de incidência, sujeitos ativo e passivo, bases de cálculo, alíquotas), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).

Assim, para AMÍLCAR DE ARAÚJO, a reserva de lei formal é reservada aos aspectos essenciais dos tributos, principalmente em relação ao fato gerador. Nesse sentido: "È assim que, a seu tempo, aludiremos à importância do fato gerador para que se chegue concretamente à fixação das seguintes noções: a) identificação do momento em que nasce a obrigação tributária principal; b) determinação do sujeito passivo principal da obrigação tributária; c) fixação dos conceitos de incidência, não-incidência e isenção; d) determinação do regime jurídico da obrigação tributária: alíquota, base de cálculo, isenções etc.; e) distinção dos tributos *in genere*; f) distinção dos tributos *in specie*..."[17]

Há autores que entendem que o emprego da analogia feriria a segurança jurídica, pela violação ao princípio da legalidade tributária insculpido na norma do artigo 150, I da Constituição Federal, abrindo um campo de demasiada discricionariedade para o aplicador, eis que estaria sendo suprida a vontade do legislador.

Segundo ALFREDO AUGUSTO BECKER:

> "... quando se trata de lei tributária criadora de tributo, é indispensável que preexista regra jurídica outorgando, expressamente, ao juiz (ou à autoridade incumbida do lançamento), o poder de "aplicar" (criar), por analogia, a regra jurídica tributária criadora do tributo. (...) A sua referida ineficácia decorre da existência de outra regra jurídica (portanto, justamente em virtude do indicado cânone hermenêutico), esta de natureza constitucional (existente em

---

[17] FALCÂO, Amílcar de Araújo. Fato Gerador da Obrigação Tributária, 6ª edição, rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro : Forense, 1999, p.6

todas as modernas Constituições), que proíbe a cobrança de tributo sem prévia lei que o estabeleça" [18]

[18] BECKER, Alfredo Augusto. Op.cit. p. 134

6. LEI COMPLEMENTAR NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

6.1. Hierarquia da Lei Complementar

Tem sido bastante discutido pelos doutrinadores a questão da existência de hierarquia entre lei complementar e legislação ordinária de modo que os estudos desenvolvidos sobre o tema conduzem a conclusões divergentes. Respeitáveis estudiosos do Direito utilizam-se de louváveis supedâneos técnicos no patrocínio de seus conflitantes entendimentos.

Diante de tal fato, a questão reveste-se de maior complexidade na medida em que existem argumentos relevantes a corroborar, tanto com o posicionamento a favor da observância de hierarquia entre as aludidas espécies legislativas, quanto com o pensamento em contrário.

O processo de inserção de lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro distingue-se daquele referente à legislação ordinária, somente, no que cerne ao *quorum* exigido para a aprovação do projeto correlato, nas duas Casas legislativas, que compõem o Congresso Nacional.

Para a anuência de norma extravagante impõe-se a maioria simples, a qual se perfaz com número de votos correspondente a qualquer fração superior à metade dos presentes à sessão. A aceitação de proposta de lei complementar, contudo, subordina-se à aquiescência da maioria absoluta dos membros, conforme disposição expressa na Constituição federal vigente, em seu artigo 69, a qual se obtém com a manifestação positiva de mais da metade dos componentes de cada plenário, o que se denomina "quorum qualificado".

Desta feita, a validade e a eficácia (legitimidade) da lei complementar só estarão asseguradas uma vez observados os requisitos de "forma" (quorum especial), e de "fundo" (matéria constitucionalmente prevista como objeto de lei complementar).

Ao preceituar que determinada matéria deve ser tratada em sede de lei complementar, o Constituinte, constatando previamente a relevância da questão, impõe maior grau de dificuldade para a aprovação. Com tal medida, tem-se o escopo de se intensificar o comprometimento, o envolvimento e a participação dos congressistas no processo de discussão e aprovação dos documentos legislativos, dos quais emanem intensas ressonâncias na ordem social, política ou econômica.

Demonstra-se oportuna a elaboração de considerações acerca de outra celeuma, que enseja conflitos doutrinários. Em vários trechos do texto constitucional, utiliza-se o termo "lei", desprovido de qualquer qualificação.

Tal fato, para alguns juristas[19], implicaria na possibilidade de que, nos casos em que a "grandeza do tema" assim exigisse, o legislador poderia tratar a questão através de lei complementar. A estipulação das questões que suscitam a formulação de lei complementar, contudo, resulta de uma avaliação axiológica, por parte do legislador constituinte, conforme já foi frisado. Coube a este a tarefa de prever, no texto do diploma legal máximo, os temas que, em face da importância dos mesmos para o ordenamento jurídico, seriam postulados, por meio de lei complementar.

Não se confere ao legislador ordinário, nem ao intérprete da norma, o poder de ampliar a enumeração exaustiva dos casos que ensejam lei complementar, por meio de nova análise valorativa da matéria a ser regulamentada. Caso se entenda que determinado tema deve ser tratado em lei complementar e isso não se encontra previsto na Carta Magna, existe o recurso à emenda constitucional.

---

[19] CARVALHO, Paulo de Barros: **Curso de Direito Tributário**. p.136.

A caracterização de lei complementar vincula-se às imperativas adequações de forma e de conteúdo. Na falta de um desses pressupostos não há de se considerar determinado instrumento legal como lei complementar.

Todavia, há quem entenda, como o saudoso GERALDO ATALIBA em sua obra "Lei Complementar na Constituição", que, com base em tais assertivas, pode-se conduzir à conclusão de que "a lei complementar fora de seu campo específico – que é aquele expressamente estabelecido pelo constituinte – nada mais é que lei ordinária.".[20]

Ao citar o ensinamento acima exposto, em artigo de sua autoria, intitulado "Posição Hierárquica da Lei Complementar", HUGO DE BRITO MACHADO manifestou sua absoluta rejeição ao mesmo. Segundo este doutrinador, este pensamento "presta-se para desprestigiar a lei complementar, reduzindo-lhe o âmbito de sua supremacia relativamente à lei ordinária, e compromete a segurança jurídica, na medida em que torna questionável, em muitos casos, a superioridade hierárquica da nova espécie normativa.".[21]

Com o escopo de conferir contornos sólidos, acerca dos requisitos necessários para a caracterização de desnível hierárquico, CELSO RIBEIRO BASTOS ressalta que "na hierarquia o ente hierarquizado extraí a sua existência do ser hierarquizante, (...) a espécie inferior só encontra validade nos limites traçados pelo superior.".[22]

Seguindo o mesmo raciocínio, MICHAEL TEMER afirma que "hierarquia, para o Direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade, numa norma superior.".[23]

Todavia, segundo VITTORIO CASSONE[24], a hierarquia é definida pela competência material legislativa, ou seja, se a Constituição Federal prevê, para certa

---

[20] ATALIBA,Geraldo: **Lei Complementar na Constituição**. p. 36.

[21] MACHADO, Hugo de Brito. "Posição Hierárquica da Lei Complementar". p. 20.

[22] BASTOS, Celso Ribeiro: A inexistência de Hierarquia entre Lei Complementar e as Leis Ordinárias. Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas.

[23] TEMER, Michel: **Elementos de Direito Constitucional**. p. 146.

matéria, a necessidade de Lei complementar, como é o caso da instituição de imposto, deve-se respeitar a seguinte hierarquia: Constituição Federal; lei complementar; lei ordinária e demais normas de caráter executório.

No entanto, no mesmo sentido, poderá a Carta Magna remeter a matéria diretamente à Legislação Ordinária ou Resolução do Senado Federal para regulamentá-la, sendo então desnecessária lei complementar. Nesse caso, a hierarquia a ser observada é a seguinte: Constituição Federal; Resolução do Senado Federa e/ou Lei Ordinária e demais normas de caráter executório.

Segundo esse entendimento, a hierarquia das leis ficaria relativizada em função da exigência do caso concreto, isto é, falar-se-ia em hierarquia genérica, em que a Constituição Federal figuraria no pólo superior, seguida de Lei Complementar, e em hierarquia específica, conforme definição explícita da Carta Magna, segundo a matéria a ser tratada.

6.2. Função da Lei Complementar segundo a Constituição Federal

Com relação à função da lei complementar no sistema tributário nacional, a Constituição Federal define-a em três vertentes, conforme redação do artigo 146:

"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 tributárias;

---

[24] CASSONE, Vittorio: Sistema Tribuário nacional na Nova Constituição: explicado. p. 30

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

Conforme a redação do dispositivo retro citado, fica evidenciado que as limitações constitucionais ao poder de tributar, a eliminação de conflitos entre os poderes tributantes e o estabelecimento de normas gerais, para que as 5.500 entidades de ente público dotadas de "jus" impositivo exerçam-no dentro de um único sistema, conformando o espectro do veículo legislativo eleito pelo constituinte.

E essencial à estrutura federal de Estado a repartição de competência, de modo que de cada ente descentralizado e respectivo Poder Legislativo, surja uma ordem jurídica própria. Outrossim, é da essência do Estado Federal a distribuição de competência entre entes estatais que o compõem, como já mencionado anteriormente.

Dentro desse contexto, fala-se em Lei Complementar como um meio legislativo que se sobrepõe às ordens jurídicas parciais da União, Estados-membros e Municípios.

Para melhor compreender a intenção do legislador, ao vincular determinadas matérias à disciplina através de Lei Complementar, passa-se a analisar dispositivos da Carta Magna de modo detalhado:

- Artigo 146/I

Ainda que as competências se achem bem definidas na Constituição, o legislador achou por bem vincular possíveis conflitos à disciplina de lei complementar. Ademais, quanto ao assunto expõe VITTORIO CASSONE[25]: "O art. 146/I repete disposição da CF/67. Num primeiro momento poder-se-ia dizer que nada há para dispor, pois as competências se acham delineadas no próprio texto constitucional. Contudo, o legislador sabe que, pela complexidade da matéria tributária, conflitos

[25] CASSONE, Vittorio. Op.cit, p.54.

sempre podem haver, porquanto há situações que se localizam nas chamadas "zonas cinzentas".

Por exemplo, sugere-se que lei complementar deverá definir determinados conceitos, tais como de zona rural e de zona urbana, distinguindo-as para fins de incidência do ITR e IPTU, a fim de evitar conflitos de competência. Analogicamente, exige-se lei complementar para melhor definir conceitos pertinentes ao ITCMD e demais impostos estaduais, bem como a conceituação de confisco.

- Artigo 146/II

Com relação às limitações constitucionais mencionadas, faz-se alusão àquelas contidas na Seção II do Título VI da Carta Magna, além de outras esparsas pelo corpo da Constituição.

Apesar de os artigos da referida Seção não fazerem menção expressa à Lei complementar, e somente à "lei", subentende-se que, pelo fato de o artigo 146/II vincular a disciplina à referida espécie legislativa, tais dispositivos estão a se referir à mesma.

- Artigo 146/III

Caberá à Lei Complementar estabelecer diretrizes aos institutos discriminados nas alíneas a e b. Cumpre ressaltar que a expressão "especialmente", contida na alínea a não exclui os demais aspectos dos tributos, de modo que, conjuntamente com a alínea b, caberá, também, à lei complementar, a disciplina de aspectos referentes à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias, assim como das demais

formas de extinção do crédito tributário contidas nos artigos 156, 170 e 172 do Código Tributário Nacional.

- Artigo 148

"Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:
I – para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;
II – no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150,III, "b".
Parágrafo Único. A aplicação dos recursos provenientes do empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição."

Os requisitos para instituição do empréstimo compulsório estão bem definidos no dispositivo acima referido, dentre os quais se destaca a exigência de lei complementar, de matéria de urgência e relevância, bem como de vinculação dos recursos. Todavia, essa espécie de tributo excepciona-se da aplicação do princípio da anterioridade, com aplicação imediata.

- Artigo 154/I

Art.154. A União poderá instituir:
I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição.

Através do supra mencionado dispositivo, o constituinte conferiu à União a competência tributária residual para a instituição de impostos não previstos no artigo 153, desde que se satisfaça o requisito legislativo, qual seja, lei complementar. Ademais, deverão ser respeitados todos os princípios já mencionados, principalmente o da anterioridade.

Ademais, pela leitura da Constituição Federal, cabe à lei complementar facultar à União a utilização da competência residual para a instituição de impostos e de outras fontes de custeio da Seguridade Social, definir a lista de serviços, o imposto sobre grandes fortunas, atribuições estas extraídas dos artigos 153, inciso VII, 154, inciso I, 156, § 3º, incisos I e II, 195, § 4º da Constituição Federal, além das competências contempladas no inciso XII do § 2º do artigo 155, com relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS),cuja dicção segue:

"XII. cabe à lei complementar:
a) definir seus contribuintes;
b) dispor sobre substituição tributária;
c) disciplinar o regime de compensação do imposto;
d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;
e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, "a";
f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;
g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados".

É evidente que a Constituição Federal apresenta tantos outros dispositivos em que a exigência de lei complementar em âmbito tributário faz-se necessária. Entretanto, a partir dos exemplos acima mencionados pode-se compreender a razão pela qual a instituição e/ou majoração de tributos através de outros instrumentos que não lei complementar é objeto de críticas pelos doutrinadores.

6.3. Posicionamento Doutrinário

Sobre Lei Complementar Tributária, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS ensina que "em direito tributário, como, de resto, na grande maioria das hipóteses em que a lei complementar é exigida pela Constituição, tal veículo legislativo é explicitador da Carta

Magna. Não inova, porque senão seria inconstitucional, mas complementa, esclarecendo, tornando clara a intenção do constituinte, assim como o produto de seu trabalho, que é o princípio plasmado no Texto Supremo".[26]

Em vista dessa finalidade, o artigo 146 supra transcrito tratou da disciplina da matéria, uma vez que o sistema tributário, que a Constituição estabelece, procura prevenir os conflitos de competência. Na verdade, estes são prováveis em matéria de impostos, embora a Constituição, ao afastar os impostos concorrentes, exclua que um mesmo fato gerador dê lugar a mais de um imposto, ou a imposto federal, estadual e municipal, ao mesmo tempo. De fato, o sistema tributário constitucional repartiu os fatos geradores de tal modo que cada um corresponde a um imposto nominado e cada imposto corresponde a uma pessoa jurídica de direito público, União, Estado ou Município.

Apesar da tentativa de se evitar conflitos de competência entre União, Estados-Membros e Municípios para instituir tributos, tais conflitos podem ocorrer, efetivamente, sendo sua solução encontrada na elaboração de lei complementar.

Ademais, relevante é a transcrição dos dizeres de IVES GANDRA MARTINS, em sua obra "Comentários à Constituição do Brasil" sobre a questão em comento: "a retirada de lei complementar de algumas normas, que seriam estruturalmente de lei complementar, representaria a eliminação de direitos e garantias individuais do contribuinte, pela transferência de tal competência normativa do legislador complementar para o legislador ordinário".[27]

Embora esteja a Doutrina a discutir se as normas gerais são ou não princípios, entende IVES GANDRA MARTINS que aquelas são princípios explicitados em caráter de complementação de sua enunciação geral. Por esta razão, as normas gerais de direito tributário surgem com o perfil próprio de linhas mestras do sistema, assumindo

---

[26] Silva Martins, Yves Gandra da. Comentários à Constituição do Brasil, p. 73/75.
[27] Op.cit. p. 80

função de garantidora deste e do contribuinte, ofertando nível impositivo a estados e municípios, além do poder federal.

O que a lei complementar não pode é alterar a Constituição. Pode explicitá-la, esclarecer os pontos obscuros, elucidar o que implícito estiver na lei suprema, mas não poderá mudar, alterar, modificar a Constituição.

Como atesta o vernáculo nacional, complementar é um termo que se distingue de suplementar, uma vez que se suplementa algo que já se encontra completo, ampliando-se ou adicionando-se algo. Cumpre mencionar, oportunamente, que a distinção entre complementar e suplementar foi feita no texto constitucional: esta consta do parágrafo 2º do artigo 24 da Constituição.

O Legislador Constituinte, no artigo 146 caput e inciso III se exprimiu de tal forma a indicar que havia instituído competência para que algo fosse completado, algo que estava incompleto. Desta feita, a lei complementar completa, pois, no caso, a própria Constituição.

Cabe salientar que aquilo que se deve complementar não são propriamente os conteúdos intelectuais dos dispositivos que outorgam competência tributária, mas sim a proteção dos direitos individuais que poderiam ser atingidos no exercício da mesma, proteção esta que o Legislador Constituinte considerou indispensável para o exercício da competência e parte integrante dela.

Para JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO[28], quando o constituinte declara, "nos termos da lei" ou "definidos em lei complementar" ou qualquer outra expressão semelhante, não está dizendo que o legislador complementar possa definir, conformar os institutos dependentes daquele veículo legislativo, da forma que desejar, mas apenas esclarecer, explicitar, tornar executável os comandos da lei maior. Jamais poderá normar, a seu livre arbítrio.

---

[28] José Eduardo Soares de Mello. Caderno de Pesquisas Tributárias, p. 113.

O "complementar" não tem o condão de "agregar" novidades, mas de "auxiliar" a compreensão dos preceitos constitucionais, segundo a intenção do constituinte. Entender de forma diversa seria admitir que o constituinte esteja sujeito ao legislador infraconstitucional, e não este ao legislador supremo.

Ainda, defende que a Lei Complementar constituiu-se no instrumento normativo necessário para explicitar e operacionalizar o comando constitucional.

Sobre Lei Complementar Tributária, objeto de XV Simpósio Nacional de Direito Tributário, coordenado por IVES GANDRA MARTINS, conferência inaugural do min. CARLOS MOREIRA, do Supremo Tribunal Federal, e relatoria de VITTORIO CASSONE e FÁTIMA FERNANDES DE SOUZA GARCIA, afirma o min. Carlos Moreira:

> "Se a CF diz que cabe à LC estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, "especialmente sobre...", de modo exaustivo, isso significa que as matérias que estão aí especificadas são de "normas gerais", quer achemos que doutrinariamente são, ou não. E, além dessas, ainda será possível que se encontrem outras normas gerais que não estejam devidamente citadas nas letras a-b-c do inciso II do art. 146. Logo, a meu ver, é difícil dizer que é possível, no sistema tributário brasileiro, a instituição de um tributo sem que seu perfil esteja conformado por LC, porque a Constituição assim estabeleceu, para impedir até conflitos entre as entidades federativas (evitando que sob a capa de se estar fixando um fato gerador, haja, na zona cinzenta, a interferência da competência de uma entidade federativa na outra entidade federativa.) de modo que há necessidade, sempre, com relação a impostos discriminados na Constituição...".[29]

O Plenário do mencionado Simpósio, à pergunta: "Em face do disposto no artigo 146/III/a é possível, no sistema tributário brasileiro, a instituição de um tributo sem que seu perfil esteja conformado por lei complementar?" respondeu: "Nenhum tributo poderá ser instituído por lei ordinária sem que seu perfil esteja traçado antes em lei complementar."

---

[29] Pesquisas Tributárias Nova Série -5, Co-ed. CEU/Revista dos Tribunais, 1999, p. 29/30.

Nesse passo, trata-se a Lei Complementar de lei nacional, um autêntico produto do Estado total (global), que inspira, fundamenta e determina a edição de normas federais, estaduais e municipais (ordens parciais do Estado).

Não se cogita de norma invariavelmente superior ou intercalar, mas diploma jurídico que enseje a complementação ou desenvolvimento de princípios consubstanciados no sistema normativo fundamental.

Neste sentido, leia-se, de palestra de JOSÉ CARLOS MOREIRA ALVES, o seguinte trecho:

> "... não é possível se admitir que uma lei complementar, ainda que a Constituição diga que ela pode regular limitações à competência tributária, possa aumentar restrições a essa competência. Ela pode é regulamentar. - Se é que há o que regulamentar em matéria de imunidade, no sentido de ampliá-la ou reduzi-la. Porque isso decorre estritamente da Constituição. Quando se diz, por exemplo, "para atender às suas finalidades essenciais" não é a lei que vai dizer quais são as finalidades essenciais. Quem vai dizer quais são as finalidades essenciais é a interpretação da própria Constituição. Porque Constituição não se interpreta por lei infraconstitucional, mas a lei infraconstitucional é que se interpreta pela Constituição."

Assim, o texto constitucional não permite qualquer interpretação "conveniente" ou "conivente" para reduzir as forças de seus dispositivos, o que significa que o legislador complementar - ou o ordinário - pode dizer menos do que lhe é autorizado, mas não pode dizer mais.

Quanto a essa discussão, conclui-se, portanto, que a lei complementar é norma de integração entre os princípios gerais da Constituição e os comandos de aplicação da legislação ordinária, razão pela qual, na hierarquia das leis, posta-se, genericamente, acima destes e abaixo daqueles.

6.4. Lei Complementar e Tributos Estaduais e Municipais

De acordo com GILBERTO DE ULHÔA CANTO, em obra intitulada "Direito Tributário Aplicado – Pareceres", no tocante ao ISS, imposto de competência municipal, a carta vigente remete à lei complementar a definição de serviços suscetíveis de serem tributados por tal imposto, a fixação da sua alíquota máxima, e ainda, a exclusão da incidência do ISS sobre a exportação de serviços ao exterior.

Vai mais adiante o autor relativamente ao tema:

> "Aliando-se às referências feitas à lei complementar no concernente ao ISS e nas outras normas constitucionais que a ela também se referiram para atribuir-lhe o encargo de dispor sobre normas de competência impositiva, limitações ao poder de tributar e normas gerais de direito tributário, ou, como diz o texto atual, "de legislação tributária", tem-se que à lei complementar incumbia e continua a incumbir a delimitação dos campos de tributação próprios dos municípios, e prevenir possíveis controvérsias a respeito da referida competência por confronto com a de outros entes públicos políticos."

Apesar de o supra mencionado referir-se ao imposto municipal ISS, pode-se afirmar que a utilização dessa tese é passível de ser aplicada a qualquer outra espécie de tributo, seja ele federal, estadual, ou ainda, municipal.

6.5. Ausência de Lei Complementar

O artigo 24 da Carta Magna vigente, em seu Título III sobre a Organização do Estado, dispõe:

Art. 24 – Compete à União, Estados, Distrito Federal e Municípios legislar concorrentemente sobre:
I – direito tributário...
...
§1º. No âmbito da legislação concorrente, a competência da União limitar-se-á a estabelecer normas gerais.

§3º. Inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão a competência legislativa plena, para atender as suas peculiaridades.
§4º. A superveniência de lei federal sobre normas gerais suspende a eficácia da lei estadual, no que lhe for contrário.

Em havendo normas gerais estabelecidas pela União, os Estados e o Distrito Federal somente poderão legislar sobre normas gerais não disciplinadas pela mesma. Assim, diante de inexistência de lei da União, e nesse contexto, fala-se em lei complementar, aplicam-se as normas gerais estabelecidas pelos Estados e pelo Distrito Federal, em seus respectivos âmbitos territoriais.

Outrossim, inexistindo referida lacuna, os Estados e Distrito Federal deverão observar o disposto em lei federal, ainda que haja lei estadual sobre normas gerais, no que lhes for contrário.

Desta feita, no caso de a União e os Estados não legislarem, aplicar-se-ão as normas gerais decorrentes do princípio da recepção, ou seja, as que vigoravam anteriormente, tais como o Código Tributário Nacional.

Analogicamente, pode-se observar a maneira pela qual VITTORIO CASSONE trata da questão da instituição do adicional do IR, de competência dos Estados e Distrito Federal: "Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais, especialmente, para definir os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos (CF, art.146, III, a)..." Assim, ausente a Lei Complementar, cada Estado pode instituir o Adicional, respeitando os preceitos constitucionais. Mas há quem entende, que sem a Lei Complementar, não pode ser instituído." [30]

Reforçando a idéia de necessidade de lei complementar, denominado ordenamento intermediário, há a concepção de que na ausência desta corre-se o risco de se ter um sistema "dessistematizado". Para VITTORIO CASSONE, "para fins

---

[30] CASSONE, Vittorio: Sistema Tribuário nacional na Nova Constituição: explicado. São Paulo: Atlas, 1989. 2ª. edição, p. 30

práticos ou para manter-se a estrutura orgânica em corpo único, vezes há em que a norma infraconstitucional regula não só o que requer regulamentação, como também matéria auto-aplicável."[31]

A utilização no campo do direito das normas de integração, em escala intermédia, permite que o sistema plasmado na Constituição tenha contextura capaz de dar estabilidade à exação dos diversos poderes tributantes.

É, pois, a lei complementar uma garantia de estabilidade do sistema. Atesta IVES GANDRA que, é instrumento que impede que cinco mil Municípios, vinte e seis Estados, o Distrito Federal e a União tenham sistemas próprios, assim como do pagador de tributos, que na Federação pode livremente viajar ou alterar seu domicílio, à luz dos mesmos princípios gerais que regem o sistema.

6.6. Posicionamento Jurisprudencial

Adotando-se um posicionamento crítico, as decisões do Supremo Tribunal Federal, suposto Guardião da Constituição, com relação à majoração/instituição ou qualquer espécie de alteração em sede de tributos, têm-se mostrado viciadas de interesses políticos, não se pode afirmar que referida Casa é discípulo daquilo a que se presta.

Ainda assim, algumas decisões demonstram que a seriedade e o respeito pela Carta magna permanecem nas consciências de alguns ministros.

---

[31] CASSONE, Vittorio. Op. Cit. p. 56

1 - *RE 200972 / PR*
RECURSO EXTRAORDINÁRIO
Relator(a): Min. MARCO AURELIO
Publicação: DJ DATA-21-02-97 PP-02833 EMENT VOL-01858-05 PP-00889
Julgamento: 29/11/1996 - SEGUNDA TURMA

Ementa
RECURSO EXTRAORDINÁRIO - ATO NORMATIVO DECLARADO INCONSTITUCIONAL - LIMITES. Alicerçado o extraordinário na alínea b do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, a atuação do Supremo Tribunal Federal faz-se na extensão do provimento judicial atacado. Os limites da lide não a balizam, no que verificada declaração de inconstitucionalidade que os excederam. Alcance da atividade precípua do Supremo Tribunal Federal - de guarda maior da Carta Política da República. TRIBUTO - RELAÇÃO JURÍDICA ESTADO/CONTRIBUINTE - PEDRA DE TOQUE. No embate diário Estado/contribuinte, a Carta Política da República exsurge com insuplantável valia, no que, em prol do segundo, impõe parâmetros a serem respeitados pelo primeiro. Dentre as garantias constitucionais explícitas, e a constatação não exclui o reconhecimento de outras decorrentes do próprio sistema adotado, exsurge a de que somente à lei complementar cabe "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" - alínea "a" do inciso III do artigo 146 do Diploma Maior de 1988. IMPOSTO DE RENDA - RETENÇÃO NA FONTE - SÓCIO COTISTA. A norma insculpida no artigo 35 da Lei nº 7.713/88 mostra-se harmônica com a Constituição Federal quando o contrato social prevê a disponibilidade econômica ou jurídica imediata, pelos sócios, do lucro líquido apurado, na data do encerramento do período-base. Nesse caso, o citado artigo exsurge como explicitação do fato gerador estabelecido no artigo 43 do Código Tributário Nacional, não cabendo dizer da disciplina, de tal elemento do tributo, via legislação ordinária. Interpretação da norma conforme o Texto Maior. (GRIFOS NOSSOS)

Observação:
Votação: Unânime.
Resultado: conhecido e provido em parte.

2 - *ADI 429 MC / DF*
MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE
Relator(a): Min. CELIO BORJA
Publicação: DJ DATA-19-02-93 PP-02031 EMENT VOL-01692-01 PP-00147
Julgamento: 04/04/1991 - TRIBUNAL PLENO

Ementa
Ação direta de inconstitucionalidade. Medida cautelar. Dispositivos da Constituição do estado do Ceara que disciplinam tratamento tributário de ato cooperativo e concedem isenção de ICMS em hipóteses que especificam. 1) a falta de lei complementar da União que regulamente o adequado tratamento tributário do ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, (cf, art. 146, III, "c"), o regramento da matéria pelo legislador constituinte estadual não excede os lindes da competência tributária concorrente que lhe é atribuída pela lei maior (cf, art. 24, par-3.). 2) isenção fiscal beneficiando o restrito universo dos portadores de deficiência física:

prejuízo que não seria irreparável, quer por seu vulto, quer pela impossibilidade de futura recuperação. 3) se já editado o Convênio a que alude o art. 34, par-8., do ADCT CF 1988, a suspensão cautelar das normas da legislação estadual que disponham em sentido contrário, encontra fundamento em precedentes do Supremo Tribunal Federal em situações análogas (ADIN n.84 e ADIN. n.286). Liminar deferida em parte para suspender a eficácia do art. 193 e seu parágrafo único, art. 201 e seu parágrafo único, parágrafo único do art. 273 e inciso III do art. 283 da Constituição do estado do Ceará. (GRIFOS NOSSOS)

Observação

Votação: unânime e por maioria.

Resultado: deferida em parte.

3- *RE 144795 / SP - RECURSO EXTRAORDINÁRIO*
Relator(a): Min. ILMAR GALVAO
Publicação: DJ DATA-12-11-93 PP-24023 EMENT VOL-01725-01 PP-00096
Julgamento: 19/10/1993 - PRIMEIRA TURMA

Ementa
Tributo na operação de fornecimento de alimentos e bebidas consumidas no próprio estabelecimento do contribuinte, de conformidade com a lei n. 6.374, de 1. de marco de 1989. Alegada afronta aos arts. 34, pars. 5. e 8., do ADCT/88; 146,III; 150, I; 155, i, b e par. 2., IX e XII; e 156, IV, do texto permanente da Carta de 1988. Alegações improcedentes. Os dispositivos do inc. I, b e do par. 2., inc. IX, do art. 155 da CF/88 delimitam o campo de incidência do ICMS: operações relativas a circulação de mercadorias, como tais também consideradas aquelas em que mercadorias forem fornecidas com serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios (caso em que o tributo incidirá sobre o valor total da operação). Já o art. 156, IV, reservou a competência dos Municípios o Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza (ISS), não compreendidos no art. 155, I, b, definidos em lei complementar. Consequentemente, o ISS incidirá tão-somente sobre serviços de qualquer natureza que estejam relacionados na lei complementar, ao passo que o ICMS, alem dos serviços de transporte, interestadual e intermunicipal, e de comunicações, terá por objeto operações relativas a circulação de mercadorias, ainda que as mercadorias sejam acompanhadas de prestação de serviço, salvo quando o serviço esteja relacionado em lei complementar como sujeito a ISS. Critério de separação de competências que não apresenta inovação, porquanto já se achava consagrado no art. 8., pars. 1. e 2., do Decreto-lei n. 406/68. Precedente da 2a Turma, no RE 129.877-4-SP. O Estado de São Paulo, por meio da Lei n. 5.886/87, havia legitimamente definido, como base de cálculo das operações em tela, o valor total cobrado do adquirente. Fixada, todavia, pela Carta de 1988, a exigência de que a definição desse elemento deveria ser feita por meio de lei complementar federal (art. 146, III, b), as unidades federadas, enquanto no aguardo da iniciativa do legislador federal, valendo-se da faculdade prevista no art. 34, par. 8., do ADCT/88, regularam provisoriamente a matéria por meio do Convenio n. 66/88. Com apoio no referido documento, editaram os legisladores paulistas a nova Lei n. 6.374/89, por meio da qual ficou o Estado habilitado a tributação das operações em referencia, inexistindo espaços para arguições de inconstitucionalidade ou ilegalidade. Recurso não conhecido.

Observação

Votação: unânime.

Resultado: não conhecido.

7. LEI COMPLEMENTAR x MEDIDA PROVISÓRIA

É fecundo na doutrina e na jurisprudência o debate sobre o cabimento de medida provisória como instrumento de criação ou majoração de tributos.

A medida provisória é um instrumento normativo, de iniciativa do Poder Executivo, que tem por finalidade criar com celeridade uma regra, ou regras, jurídica dentro do ordenamento, nos casos em que estejam presentes os requisitos da urgência e relevância, conceitos, sem dúvida nenhuma, de caráter indeterminado, de formulação abstrata, podendo assumir, para tanto, diversos significados diante do caso concreto.

Desta feita, pelo princípio da legalidade, não é demais lembrar que Medida Provisória não é lei em sentido estrito-formal, entendendo-se por esta a regularmente aprovada pelo Poder Legislativo e sancionada pelo Executivo, o que afasta, em tese, a sua utilização no âmbito tributário.

Portanto, um dos problemas cruciais para determinar-se a possibilidade de instituir regras tributárias através de medida provisória decorre da problemática conceituação de relevância e urgência em matéria tributária.

Não se pode corroborar o entendimento de que as medidas provisórias podem ser utilizadas para instituir regras tributárias, haja vista isto implicar em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade e também da anterioridade.

Pode-se dizer que a segurança jurídica, o princípio da anterioridade e da não-surpresa são de tal forma reforçados no direito tributário, que o procedimento legislativo, desencadeado pelas medidas provisórias, é incompatível com a regulação de tributos.

Portanto, ao não cumprir os requisitos de relevância e urgência necessários à edição de uma medida provisória, o legislador, ao regular matéria tributária por este instrumento legislativo estará editando uma regra eivada de inconstitucionalidade. O

legislador possui os instrumentos necessários para aprovar uma lei com caráter de urgência, dentro do prazo máximo de 45 dias, não justificando, portanto, a utilização do processo legislativo de forma equivocada e através de medida provisória.

8. CONCLUSÃO

Por força de sua natureza excepcional, de intervenção no patrimônio do cidadão, a norma tributária deveria ser objeto de grande atenção por parte do legislador no Estado de Direito. Destarte, haveria de ser raras as oportunidades de aplicação dos processos de integração da norma tributária, que, concluímos, deve privilegiar a tipicidade fechada, ou seja, a descrição rigorosa dos elementos que compõe o fato gerador, *celula mater* da obrigação tributária.

Há de se considerar o fato de que na tributação, o princípio da segurança jurídica como diretriz, aponta para uma direção; em seus desdobramentos aparecem os princípios da competência, da submissão da ação estatal à lei, da supremacia da Constituição, do respeito aos direitos e garantias individuais, entre outros.

Ademais, o ordenamento jurídico brasileiro, mormente seu sistema constitucional, é um sistema aberto de regras e princípios que se inter-relacionam para chegarem a completude do mesmo, estando o subsistema constitucional tributário imerso nesta compreensão.

Outrossim, os princípios constitucionais tributários, conferem sentido às regras tributárias, condicionando a sua aplicação, pelo que até pode-se afirmar a sua superioridade dentro do sistema.

Sabendo-se que o princípio da legalidade assumiu no Direito Tributário um conteúdo peculiar, dado o influxo dos ideais de segurança jurídica – sabendo-se, por outro lado, que a segurança jurídica está na base do princípio da determinação – então importa concluir que existe um imperativo constitucional, dirigido ao legislador ordinário, por força do qual este deverá formular os elementos essenciais do tributo em termos "determinados". Numa palavra: ao legislador ordinário está vedada a utilização de

conceitos jurídicos indeterminados em matéria de incidência, de isenções de base de cálculo ou de alíquota.

Ressalta-se que, são expressamente indicados na Constituição os temas a serem postulados por meio de lei complementar. Tal conjunto de matérias não pode ser objeto de lei ordinária, sob pena de se recair em inconstitucionalidade. No caso de invasão do campo destinado à legislação ordinária, por meio da edição de lei complementar, conforme já exposto, esta é tratada como norma extravagante. Em se assimilando tais assertivas, os campos de atuação de tais modalidades normativas demonstram-se perfeitamente distintos.

Desta feita, na situação de a Constituição indicar determinada matéria como de competência de Lei Complementar, tal preceito deverá ser respeitado. Da mesma forma com Lei Ordinária. Assim, haverá hierarquia no que tange à formalidade e conteúdo da Lei, não podendo uma interferir no campo da outra.

Diante desse raciocínio, pode-se afirmar que, com relação à função da Lei Complementar no atual Sistema Constitucional Tributário, a Carta Magna mostra-se suficientemente clara, delimitando, precisamente, as hipóteses em que deve figurar. Todavia, pela impossibilidade de o legislador prever, taxativamente, todas as situações jurídicas do cotidiano, lacunas dessa natureza surgem e podem surgir.

Portanto e contudo, é forçoso admitir-se o emprego da analogia em matéria tributária, com o objetivo de impedir discriminações na aplicação do Direito, através da busca da harmonia entre a letra da lei e a *mens legis*.

A jurisprudência dos tribunais nacionais tem se manifestado no sentido de aceitá-la apenas em relação às normas de direito formal ou processual, mas não em relação àquelas que criam as exações.

Apesar da tentativa de elucidar alguns aspectos de questão tão tormentosa para os estudiosos e aplicadores da lei tributária, deve-se reconhecer que muito ainda há de

ser dito e discutido sobre o emprego da analogia quando da interpretação dos dispositivos da Constituição Federal e, sobretudo, suas limitações em face da interpretação extensiva, o que, sem dúvida alguma, poderia ajudar a estabelecer parâmetros mais confiáveis para seu emprego.

Ainda que a discussão referente ao modo de se interpretar a Constituição, com relação ao processo legislativo mais adequado à majoração, instituição ou qualquer outro aspecto inerente aos tributos, seja vultosa na Doutrina Nacional, não há que se ignorar e discutir o fato de que a Carta Magna, em seu artigo 146, definiu que base de cálculo, fato gerador e contribuintes dos tributos federais, estaduais, do Distrito Federal e municipais serão definidos por Lei Complementar, sendo que a função desse instituto legislativo é ainda mais vasta quando se trata do ICMS, conforme art.155, §1°, XII.

Todavia, ainda que o mundo do Direito mostre-se formalmente perfeito, o mundo dos fatos pode se apresentar de forma diversa, de modo que a regulamentação de dado tributo, seja ele federal, estadual ou municipal, não se dê em sede de Lei Complementar, pela inércia do Poder Legislativo.

Nesses casos, aplicar-se-ia o artigo 24 da Carta Magna, que se refere à competência concorrente dos entes públicos federais, estaduais e municipais; suplementar dos entes federais e estaduais, segundo o qual, diante de lacuna por falta de exercício da competência legislativa pela União, poderão os estados legislar sobre normas gerais, incluindo as de natureza tributária, respeitadas as demais condições do mencionado dispositivo.

Seria incoerente condicionar a atividade administrativa e a competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios, e respectivas arrecadações, à decisão e iniciativa do Poder Legislativo Federal para elaborar Leis Complementares sobre normas gerais de Direito Tributário.

Entretanto, não há que se admitir que o Poder Público Federal ignore a letra da Carta Magna para alterar, na maioria das vezes majorar, tributos e suas alíquotas e bases de cálculo, para aumentar sua arrecadação. Esta prática tem se mostrado bastante comum em sede de Medida Provisória, com maior freqüência anteriormente á Emenda Constitucional no. 32, de 11 de setembro de 2001.

O Estado de Direito deve ser respeitado, dando-se maior ênfase ao princípio da legalidade, vez que o contribuinte, ao confiar a regulamentação dos diversos aspectos da vida social e econômica ao Estado, não pode se submeter aos abusos dos governantes, mascarados por uma suposta, ilegal e inconstitucional, discricionariedade, ainda que não admitida pelo referido princípio, que vincula a atividade estatal.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. Lei Complementar Tributária na Constituição. São Paulo: RT, 1971.

BALEEIRO, Aliomar. - Direito Tributário Brasileiro. 11.ed. Atualiz. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

- Limitações Constitucionais ao poder de tributar. 7. ed. rev. e Atualiz. por MIZABEL DERZI.Rio de Janeiro: Forense,1999,p.34.

BARROSO, Luís Roberto. Constituição da República Federativa do Brasil anotada e legislação complementar. São Paulo: Saraiva, 1998.

BASTOS, Celso Ribeiro. - Comentários à Constituição do Brasil. São Paulo : Saraiva, 1988.

- Lei Complementar: Teoria e Comentário. São Paulo: Saraiva, 1985.

BASTOS, Celso Ribeiro, MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil(promulgada em 5 de outubro de 1988).São Paulo: Saraiva, v.1, 1988.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do direito tributário. 3.ed.São Paulo: Lejus, 1998.

BEVILAQUA, Clóvis. Código Civil dos Estados Unidos do Brasil.11.ed., v.1. São Paulo: Paulo de Azevedo. 1956.

BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo: RT e EDUC, 1975.

CANTO, Gilberto de Ulhoa. Legislação tributária, sua vigência, sua eficácia, sua aplicação, interpretação e integração.São Paulo: Revista Forense, volume 267.

CARRAZZA, Roque Antonio. - Curso de direito constitucional tributário. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

- Curso de direito constitucional tributário. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

CARVALHO, Fabio Junqueira de, MURGEL, Maria Inês. IRPJ – Teoria e prática jurídica.São Paulo: Dialética, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito Tributário. 12.ed.ver.amp.São Paulo: Saraiva, 1999,p.128.

COÊLHO,Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário.* 8. ed.ver.amp. Rio de Janeiro:Forense,1999, p.02.

DECOMAIN, Pedro Roberto. Anotações ao código tributário nacional. São Paulo: Saraiva, 2000.

DINIZ, Maria Helena - As lacunas no Direito.2.ed. aum. e atual. São Paulo: Saraiva, 1989.

- Conflito de Normas . 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1996.

ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico.Lisboa: Calouste Gulbenkian, 1968.

ESTEVES, Maria do Rosário. Normas de Direito Tributário. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FALCÂO, Amílcar de Araújo.- Fato Gerador da Obrigação Tributária. 6.ed. rev. e atual. por Flávio Bauer Novelli, Rio de Janeiro : Forense, 1999.

- Interpretação e Integração da Lei Tributária, Introdução ao Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Rio, 1976.

FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. Função Social da Dogmática Jurídica. São Paulo: RT, 1978.

FREITAS, Juarez. A interpretação sistemática do direito. 2.ed.ver.amp. São Paulo: Malheiros Editores,1998, p.50.

GRAU, Eros Roberto. A ordem Econômica na Constituição de 1988.Interpretação e crítica. 4.ed. ver.atua.São Paulo:Malheiros Editores Ltda, 1998, pp.89-90.

HARADA, Kiyoshi. Sistema Tributário na Constituição de 1988 – Tributação Progressiva São Paulo: Saraiva, 1998.

ICHIHARA, Yoshiaki. Direito tributário. 6. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. Manual de Direito Financeiro e Tributário. 5.ed. São Paulo: Saraiva: 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 20.ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). - Lei Complementar Tributária. São Paulo: Resenha Tributária e SEEU, 1990. (caderno de Pesquisas Tributárias, v.15).

- Sistema Tributário na Constituição de 1988. São Paulo: Saraiva, 1998.

MELLO, Celso Antonio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 8.ed. São Paulo:Malheiros Editores,1996.

MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2001.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Legislação Tributária in Comentários ao Código Tributário Nacional. 4.ed. Rio de Janeiro:Forense, 1999

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio Franco da. Manual de direito financeiro & direito tributário. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

SILVA, De Plácido e. Vocabulário Jurídico, v.2, 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

SILVA, Luciano Amaro. Direito Tributário Brasileiro. 3.ed. São Paulo:Saraiva, 1999.

SABBAG, Maristela Miglioli. *In* RT. Competência tributária. São Paulo, jun. 1996, v. 728.

VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. São Paulo: RT, EDUC, 1977.