

UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO

JORGE ALBERTO PONTES MASCARENHAS

**LEI COMPLEMENTAR: HIERARQUIA EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS NORMAS
INFRACONSTITUCIONAIS E SUA IMPORTÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

FORTALEZA
2006

JORGE ALBERTO PONTES MASCARENHAS

**LEI COMPLEMENTAR: HIERARQUIA EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS NORMAS
INFRACONSTITUCIONAIS E SUA IMPORTÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Francisco de Araújo Macêdo Filho

FORTALEZA
2006

JORGE ALBERTO PONTES MASCARENHAS

**LEI COMPLEMENTAR: HIERARQUIA EM RELAÇÃO ÀS DEMAIS NORMAS
INFRACONSTITUCIONAIS E SUA IMPORTÂNCIA NO DIREITO TRIBUTÁRIO
BRASILEIRO**

Monografia submetida à Coordenação do Curso de Graduação em Direito, da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 19 / 07 / 2006

BANCA EXAMINADORA:

Professor Francisco de Araújo Macêdo Filho - UFC (Orientador).

Professor William Paiva Marques Júnior - UFC

Professor Danilo Santos Ferraz - UFC

DEDICATÓRIA

*Á minha mãe, **Maria Zuila**,
in memoriam, cujos ensinamentos e
coragem jamais esquecerei.*

*Ao meu pai, **Francisco Teles**,
por me propiciar as condições de estudo e
a força para transpor os obstáculos.*

*À minha esposa, **Graça**, pelo amor,
compreensão e incentivo, tão importantes
para o meu êxito na conclusão do curso
de Direito.*

*Aos filhos **Paulo Jorge** e **Davi**, motivos
maiores do esforço em nos tornamos
melhores.*

AGRADECIMENTOS

Ao Professor Francisco de Araújo Macêdo Filho, pela importante orientação a mim prestada para a elaboração desta monografia.

Ao Professor William Paiva Marques Júnior, pela colaboração e incentivo ao estudo do direito.

Ao professor Danilo Santos Ferraz, pelo apoio prestado à defesa desta monografia.

RESUMO

Elabora um estudo da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, tendo como foco a análise da existência, ou não, de superioridade hierárquica entre esta espécie de lei e as demais normas infraconstitucionais, assim como a controvérsia que envolve a revogação de lei complementar por lei ordinária. Procura, outrossim, demonstrar a importância da lei complementar no âmbito do Direito Tributário pátrio. Para se alcançar os objetivos deste trabalho, procedeu-se a uma breve pesquisa da evolução histórica da lei complementar na legislação brasileira, chegando-se a sua acepção atual. São também examinados os requisitos para a existência de uma lei complementar, assim como os casos de exigência constitucional desta espécie de norma no campo tributário.

Palavras-chave: Hierarquia jurídica. Norma infraconstitucional. Lei complementar.

ABSTRACT

A study of the complementary law in the Brazilian legal system elaborates, having as focus the analysis of the existence, or not, of hierarchic superiority enters this species of law and the too much constitutional ruleses, as well as the controversy that involves the complementary law revocation for usual law. Search, also, to demonstrate to the importance of the complementary law in the scope of the native Tax law. To reach the objectives of this work, it was proceeded one briefing searches of the historical evolution of the complementary law in the Brazilian legislation, arriving it its current meaning. Also the requirements for the existence of a complementary law are examined, as well as the cases of constitutional requirement of this species of norm in the field tributary.

Keywords: Legal hierarchy. Under constitutional norm. Complementary law.

SUMÁRIO

	Página
1 INTRODUÇÃO.....	08
2 LEI COMPLEMENTAR.....	11
2.1 Noção Clássica (Tradicional) de Lei Complementar.....	11
2.2 Acepção Moderna (Atual) de Lei Complementar.....	14
2.2.1 Direito Comparado.....	15
2.2.2 No Brasil – Evolução Histórica.....	17
2.2.3 Requisitos da Lei Complementar.....	21
2.2.3.1 Requisitos Materiais.....	21
2.2.3.2 Requisitos Formais.....	22
3 INSERÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	24
3.1 Hierarquia entre Normas Jurídicas.....	24
3.2 Hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária.....	26
3.2.1 Fundamentos no Sentido da Existência de Hierarquia.....	26
3.2.2 Fundamentos no Sentido da Não existência de Hierarquia.....	30
3.2.3 Posicionamento.....	33
3.3 Revogação de Lei Complementar por Lei Ordinária.....	37
3.4 Casos de Exigência de Lei Complementar pela Constituição.....	44
4 LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	49
4.1 Importância da Lei Complementar no Âmbito do Direito Tributário.....	49
4.2 Código Tributário Nacional.....	50
4.3 Exigência Constitucional de Lei Complementar no Direito Tributário.....	51
4.3.1 Casos Explícitos.....	52
4.3.2 Casos Implícitos.....	63
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	66
6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	69

1 INTRODUÇÃO

O estudo da lei complementar, não é de hoje, tem provocado acaloradas discussões no meio jurídico brasileiro. As divergências, tanto doutrinárias quanto jurisdicionais, não são raras, tendo merecido a atenção de ilustres juristas desde a década de sessenta.

O núcleo das discussões situa-se em torno da existência (ou não) de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, gerando diversas outras questões a serem resolvidas a partir do posicionamento adotado sobre o tema.

A análise destas controvérsias apresenta-se bastante empolgante, pois ambos os entendimentos são defendidos por eminentes doutrinadores pátrios, os quais, com ênfase, defendem seu ponto de vista, tornando, assim, profundamente interessante a discussão da matéria e a aclaração acerca da existência ou não de hierarquia entre a lei Complementar e a lei Ordinária.

A análise das questões levantadas referentes à lei complementar não tem importância apenas teórica, como poderia aparentar a primeira vista, mas possui grande relevância na ordem prática, posto que as instâncias judiciárias freqüentemente são chamadas a se pronunciar a respeito de litígios onde são alegados vários argumentos, tais como: a prevalência de uma norma sobre outra, a invasão de competência de uma norma por outra, a inconstitucionalidade de uma norma editada sem previsão constitucional, a revogação inconstitucional de uma lei por outra hierarquicamente inferior, dentre outros.

Muitas destas controvérsias judiciais, e até doutrinárias, poderiam ser evitadas se o legislador respeitasse as prescrições constitucionais, sobre o ponto de vista material e formal, não editando leis complementares sem exigência

constitucional, ou não incluindo nelas dispositivos não reservados a esta espécie de norma.

Entretanto, os conflitos existem, e, para poderem ser solucionados a contento, entendemos ser necessária uma análise mais profunda dos questionamentos, com um estudo detalhado da lei complementar no ordenamento jurídico nacional.

E é com esta intenção que desenvolvemos o presente trabalho, começando pelo estudo da lei complementar em sua acepção clássica, chegando a sua conceituação moderna, passando pela sua localização no direito alienígena e a evolução histórica em nosso país, e delimitando os seus requisitos de existência (material e formal).

Na segunda parte do trabalho entramos na questão nuclear das controvérsias em relação às leis complementares, fazendo um estudo do que se entende por hierarquias entre normas; levantando o tema da existência ou não de superioridade hierárquica da lei complementar, colocando os argumentos de respeitados juristas sobre seus posicionamentos; procedendo a um balanceamento das posições para se chegar a um posicionamento crítico sobre a questão; desenvolvendo uma análise específica sobre a discussão que envolve a revogação de lei complementar por lei ordinária; e fazendo um levantamento panorâmico dos casos atuais de exigência de lei complementar pela Constituição.

Em seguida, realizamos uma análise específica da lei complementar no âmbito do Direito Tributário, realçando sua importância para esta área do direito; elaborando um breve estudo do nosso Código Tributário Nacional; citando e comentando os casos em que a Constituição, expressa ou tacitamente, exige a edição de lei complementar em matéria tributária.

Procuramos, com este trabalho, trazer uma visão mais detalhada sobre a lei complementar e sua importância no sistema jurídico pátrio. Contudo, não temos a pretensão de chegarmos a uma conclusão definitiva, acabada, posto que o direito não é estanque, sendo exatamente a dinâmica uma de suas principais características, e tendo ainda em vista que sem posicionamentos dialéticos não se é possível construir o direito.

2 LEI COMPLEMENTAR

2.1 Noção Clássica (Tradicional) de Lei Complementar

As Constituições, desde o seu surgimento, preocuparam-se em delinear as estruturas essenciais do Estado, definindo e organizando suas instituições, traçando as linhas mestras da organização sócio-política, determinando os direitos e garantias dos cidadãos, e estabelecendo princípios gerais a serem obedecidos ou alcançados.

Em regra, as Constituições não têm o caráter analítico próprio das normas infraconstitucionais. Em conseqüência, algumas normas constitucionais não são capazes de incidir imediatamente sobre o fato concreto, necessitando da intermediação de uma norma infraconstitucional que integre o seu comando.

Não é pelo fato de traçar as instituições fundamentais do Estado que devam as constituições ter a pretensão de ser completas e acabadas, sem lacunas ou imperfeições. Algumas destas são mesmo intencionais e, até certo ponto, necessárias. A noção atual de Constituição aberta concilia abertura e estabilidade normativa, permitindo maior flexibilidade e abertura às mudanças operadas na realidade social e nas concepções políticas. Por isso mesmo, demandam intervenção legislativa concretizadora.

O mestre José Afonso da Silva¹ estudou criteriosamente a eficácia das normas constitucionais, as condições e os limites de sua aplicação, concluindo que todas as disposições constitucionais são jurídicas e, portanto, eficazes. Por conseguinte, nos limites de sua eficácia, serão aplicáveis. Eficácia se revela, assim, como possibilidade de aplicação.

¹ SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, 6ª ed, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 82 e 83.

O Professor propôs, então, que se classifiquem as normas constitucionais, quanto à eficácia, em três categorias, a saber:

I - Normas Constitucionais de eficácia plena: incidem imediatamente, dispensando normatização jurídica executória ulterior, complementar ou ordinária.

II - Normas Constitucionais de eficácia contida: incidem imediatamente e produzem ou podem produzir todos os efeitos queridos, mas prevêm meios ou conceitos destinados, não a lhe desenvolverem a eficácia, mas a contê-la em certos limites, dadas certas circunstâncias.

III - Normas Constitucionais de eficácia limitada ou reduzida: não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu sobre a matéria uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.

Sem olvidar que toda norma constitucional tem um mínimo de eficácia jurídica (seja prescrevendo uma diretriz, seja fazendo nascer um direito ou uma obrigação), algumas sentem a necessidade da sobrevivência de uma legislação posterior a lhe completar. Com efeito, inúmeras normas constitucionais dependem de ulterior normatização para alcançar sua completa aplicabilidade.

José Afonso da Silva² expõe magistralmente essa linha de pensamento:

Temos que partir, aqui, daquela premissa já tantas vezes enunciada: não há norma constitucional alguma destituída de eficácia. Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem e a nova ordenação instaurada. O que se pode admitir é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude dos efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte enquanto não se emitir uma norma jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida.

² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, 6ª ed, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 81 e 82.

As normas infraconstitucionais que têm como principal finalidade suprir as insuficiências de uma norma constitucional de eficácia limitada ou reduzida (conforme a classificação acima adotada), complementando seus mandamentos e tornando possível a sua incidência sobre o fato concreto, são denominadas, em sentido amplo, de lei complementar.

È o que nos afirma o mestre Celso Ribeiro Bastos³:

Há, pois, no Texto Constitucional, normas carecedoras de outras para alcançarem uma eficácia integral. E, nesse sentido, seriam leis complementares aquelas que preenchessem essa lacuna na Carta Magna, propiciando à norma constitucional, carecedora de elementos para a sua integral eficácia, suporte para sua incidência fática.

Assim também se manifesta o Prof. José Afonso da Silva⁴:

Em sentido amplo, como ficou dito, toda vez que uma norma constitucional de eficácia limitada exige, para sua aplicação ou execução, outra lei, esta pode ser considerada *complementar*, porque integra, completa, a eficácia daquela.

Lei complementar é, pois, em sua acepção clássica, aquela que complementa um dispositivo constitucional que, por si só, não poderia se aplicado. Portanto, as leis complementares tradicionais existem porque as Constituições contêm normas completáveis, sendo da própria essência das Constituições conterem apenas as matérias mais importantes para o funcionamento do Estado, deixando as particularidades e minúcias a cargo da legislação infraconstitucional.

Neste sentido amplo, poderíamos afirmar que todas as normas subconstitucionais são complementares à Constituição, pois dela extraem seu fundamento de validade e, em última análise, sempre têm como objetivo complementar os princípios básicos da Lei Maior, seja possibilitando sua aplicação, seja desenvolvendo suas normas, seja concretizando as orientações ideológicas e

³ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**, 2ª ed, São Paulo: Celso Bastos Editor / IBDC, 1999, p. 44 e 45.

⁴ SILVA. op. cit., p. 235.

programáticas adotadas. Entretanto, esta denominação é usual para aquelas leis sem as quais determinados dispositivos constitucionais não podem ser aplicados.

2.2 Acepção Moderna (Atual) de Lei Complementar

O Direito Constitucional moderno, não somente no Brasil, mas como em diversos países, criou um outro sentido para a expressão “lei complementar”.

Atualmente, determinadas matérias, consoante expressa previsão constitucional, somente podem ser normatizadas por leis elaboradas mediante processo legislativo que exige, para aprovação, *quorum* especial, necessitando da maioria absoluta dos votos dos membros que compõem as duas Casas Legislativas. A estas leis é que, modernamente, se atribui a designação de complementares.

Encontramos, portanto, duas espécies de lei complementar. Uma sob o ponto de vista ontológico e outra sob o ponto de vista formal, como bem nos ensina o mestre Roque Antônio Carrazza⁵:

A expressão `lei complementar` pode ser tomada em dois sentidos, a saber: um, lato, agasalhando todas as leis que completam normas constitucionais não auto-executáveis (sentido ontológico), e, outro, estrito, referindo-se às leis que, sobre possibilitarem a plena eficácia de preceitos da Lei Maior, têm conteúdo (matéria) e processo de elaboração (forma) especiais (sentido ontológico-formal).

Lei complementar, em sua acepção moderna, é aquela que contempla uma matéria a ela exclusivamente determinada pela Constituição, e aprovada mediante um *quorum* especial de maioria absoluta.

Observamos, que, de um modo geral, o constituinte (originário ou reformador) reserva à lei complementar matérias de especial importância ou matérias polêmicas, para cuja disciplina seja desejável e recomendável a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares.

⁵ CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8ª ed, São Paulo: Malheiros, 1996, p. 414.

Nosso estudo se restringirá, daqui por diante, ao conceito moderno de lei complementar, e, quando do estudo de seus requisitos mais adiante (seção 2.2.3), nos deteremos mais em seus pressupostos.

2.2.1 Direito Comparado

A lei complementar existente hoje em nosso sistema jurídico não é exclusividade do Brasil, mas, ao contrário, consta em ordenamentos de vários países, tendo cada local, é verdade, algumas peculiaridades.

Nossa lei complementar é derivada da denominada *loi organique* do direito constitucional francês, a qual tem a função precípua de organizar e estruturar os Poderes Públicos. Esta espécie de lei foi mencionada pela primeira vez expressamente na Constituição Francesa de 1848, e tinha como objeto a normatização de matérias consideradas de maior relevância, tais como: organização judicial, estado de sítio, conselho de Estado, lei eleitoral, etc.

Entretanto, até a promulgação da Constituição Francesa de 1958 as *lois organiques* eram apenas qualificadas pelo teor material. Após a Constituição Francesa de 1958, a *loi organique* passou a se caracterizar também por um processo legislativo especial, mais solene e com maior dificuldade para aprovação do que o processo exigido para as leis ordinárias. Surge, então, a *loi organique* possuindo requisitos materiais e formais, como uma espécie autônoma e independente das outras até então existentes. Não raro observa-se a presença da previsão de leis orgânicas nas Constituições das antigas colônias francesas, como no Senegal, Marrocos, e outros.

Muito se assemelham as leis complementares brasileiras com as *lois organiques* francesas. Diferenciam-se apenas quanto ao âmbito de atuação, pois as

lois organiques se restringem à organização e funcionamento das instituições públicas, enquanto as leis complementares brasileiras possuem um campo de atuação bem mais amplo, podendo versar sobre diferentes ramos do direito (constitucional, tributário, trabalhista, dentre outros).

A Constituição da Espanha de 1978 faz expressa exigência de leis complementares, denominadas naquele país de leis orgânicas, para a regulamentação de determinadas matérias, exigindo, para a sua aprovação, modificação ou derrogação, o voto da maioria absoluta do Congresso.

As leis orgânicas existentes na Constituição de Portugal de 1976 diferenciam-se das existentes na França e na Espanha por possuírem um âmbito ainda mais limitado de aplicação. De fato, em Portugal, as leis orgânicas se destinam apenas ao regime eleitoral dos órgãos de soberania, ao regime de referendo, à organização do Tribunal Constitucional e das Forças Armadas, e a proteger os direitos fundamentais e a própria Constituição nos casos de estado de sítio ou de emergência.

Na Itália, a Constituição também se refere à lei complementar, mas somente para dispor sobre a fusão de regiões, criação de novas regiões ou transferência da uma província de uma região para outra, exigindo sempre a aprovação em referendun pela maioria das populações envolvidas.

Em relação à América do Sul, na Venezuela encontramos, na sua Constituição, o emprego de leis complementares, denominadas de leis orgânicas. Porém, a Constituição determina que estas leis são tanto aquelas que ela própria assim exigir para regulamentação de determinadas matérias (aspecto material), como as que são investidas com tal caráter pela maioria absoluta dos membros de cada Câmara (aspecto formal). Como se vê, deixou-se uma amplitude muito grande

para o elemento estritamente formal, podendo os membros da Câmara, desde que por maioria absoluta, decidir o que deve ou não ser objeto de lei orgânica.

Encontramos, ainda, as leis orgânicas na Constituição do Peru, sem grandes diferenças em relação às leis complementares brasileiras, e também na Constituição do Chile, sendo que nesta o *quorum* necessário para aprovação é de três quintos dos deputados e senadores em exercício.

2.2.2 No Brasil – Evolução Histórica

Importante traçarmos um breve perfil histórico da lei complementar nas Constituições nacionais.

A Constituição Federal de 1824 aludiu a uma determinada lei, conhecida à época por lei regulamentar, o que levou estudiosos sobre o assunto a afirmar que a Constituição do Império conheceu a lei complementar em seu sentido amplo, embora a referência a ela, se houver existido, em seu art. 134, terá sido bastante genérica, senão vejamos:

Art. 134. A vocação para suceder em bens de estrangeiros existentes no Brasil será regulada pela lei nacional em benefício do cônjuge brasileiro e dos seus filhos, sempre que não lhes seja mais favorável o estatuto do de cujus.

A Constituição de 1891 faz referência às leis complementares, em sentido amplo, ao prever a elaboração de lei orgânica, termo importado do ordenamento francês, mas conferindo-lhe uma função material não específica. É o que podemos concluir ao lermos seu artigo 34, item 34:

Art. 34. Compete privativamente ao Congresso Nacional:

.....

34. Decretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição.

De fato, a lei orgânica constante na Carta Magna de 1891 indicava claramente a necessidade de serem editadas normas complementares aos ditames

constitucionais, sempre que se fizesse necessária à execução da Constituição, não especificando as situações legitimadoras de sua edição. Entretanto, conforme sua origem francesa, as leis orgânicas foram dirigidas essencialmente ao detalhamento das estruturas e funções dos órgãos do governo (daí o nome de orgânicas), ou seja, à implementação normativa infraconstitucional estruturante.

A Constituição de 1934 conservou as determinações da Lei Maior revogada, e, em seu artigo 39, inciso I, determinou que “compete privativamente ao Poder Legislativo, com a sanção do Presidente da República, decretar leis orgânicas para a completa execução da Constituição”.

A Carga Magna de 1937 não fez nenhuma referência a leis orgânicas ou complementares, mesmo contendo um corpo carregado de preceitos e normas de caráter programáticos, ou seja, demandantes de normas complementares ulteriores. Esta ausência de previsão de leis orgânicas pode ser explicada pelo elevado grau de centralização do governo ditatorial da época, logicamente refletido em sua Constituição, não deixando muita margem de atuação ao Poder Legislativo.

A Constituição de 1946, em seu texto original, também não fez menção expressa a formas normativas de complementação, mas adotou-as implicitamente, quando em seus dispositivos se referiu simplesmente a leis, as quais, pelo seu conteúdo, tinham caráter nitidamente complementar.

Aliás, foi na vigência da Lei Maior de 1946 que foi editada a Emenda Parlamentarista (EC 4/62), a qual se utilizou primeiramente a expressão *complementar*, embora o seu emprego tenha se dado apenas na forma verbal, conforme se artigo 22:

Art. 22. Poder-se-á **complementar** a organização do sistema parlamentar do governo ora instituído, mediante leis votadas, nas duas Casas do Congresso Nacional, por **maioria absoluta** dos seus membros.

Saliente-se que este dispositivo, além de aplicar expressamente a idéia de complementação por leis ulteriores, também aludiu ao *quorum* especial para a aprovação destas leis com caráter complementar, tendo sido a partir deste momento que a exigência da maioria absoluta se positivou e foi seguida pelas Constituições seguintes.

Podemos considerar a EC 4/62 como o divisor de águas, no Direito Constitucional Brasileiro, em relação aos dois sentidos anteriormente empregados para lei complementar (ontológico e formal). Somente após a vigência da EC 4/62 é que se pode conceber que o nosso ordenamento passou a acolher o conceito moderno de lei complementar, em sua essência, embora ainda não empregasse expressamente o termo “lei complementar”, o que não demoraria muito.

De fato, o ingresso solene da locução “lei complementar” em nosso Direito Constitucional deu-se em 1965, com a edição da EC 17/65, a qual acresceu o parágrafo 8º ao artigo 67 da Carta de 1946, com a seguinte redação:

§ 8º. Os projetos de **leis complementares** da Constituição e os de código ou de reforma de código receberão emendas perante as comissões, e sua tramitação obedecerá aos prazos que forem estabelecidos nos regimentos internos ou em resoluções especiais.

Importante mencionarmos o relevante papel da EC 18/65, pois esta, com o objetivo de reformar, em termos substanciais, a estrutura tributária da Carta de 1946, consagrou definitivamente a expressão “lei complementar”, ao prever expressamente esta espécie de norma para reger o sistema tributário e também para definir os casos excepcionais de criação de empréstimos compulsórios pela União.

Observamos que as leis complementares, desde então, apresentam fortes vínculos com o Direito Tributário, possivelmente por ser uma área jurídica onde a necessidade de maior estabilidade de suas normas é manifesta.

A Constituição de 1967 encontrou a figura da lei complementar bastante sedimentada, e incluiu-a no processo legislativo (artigo 49, II) com a denominação de “leis complementares da Constituição”, além de mencioná-la em diversos artigos. A exigência do *quorum* de maioria absoluta para aprovação foi feita expressamente em seu artigo 53, visto que a nova Constituição revogava a Carta de 1946 e sua EC 4/62 (onde era previsto o dito *quorum* especial).

A Emenda Constitucional 1/69 (ou Constituição de 1969 para alguns) em nada de substancial alterou as determinações constitucionais anteriores, no que concerne às leis complementares, limitando-se a mudar sua denominação para “leis complementares à Constituição”.

A Constituição de 1988 prevê, em sua seção reservada ao processo legislativo, a elaboração de leis complementares em seu artigo 59, e determina a observação do *quorum* especial em seu artigo 69, a seguir transcritos:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à Constituição;

II – leis complementares;

III – leis ordinárias

.....

Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

Entretanto, a atual Constituição ampliou o âmbito material de atuação destinado às leis complementares, incluindo, por exemplo, a função de prescrever normas gerais sobre matéria de competência comum da União, dos Estados e dos Municípios, e a regulamentação funcional de determinadas categorias, como os magistrados, membros do Ministério Público, militares, etc.

2.2.3 Requisitos

Encontramos, em nosso Direito Constitucional, dois requisitos indispensáveis para a existência de uma lei complementar, quais sejam, o requisito material e o requisito formal. Analisaremos, a seguir, cada um deles com mais acuidade.

2.2.3.1 Requisito Material

Este requisito diz respeito ao conteúdo da lei, à matéria constante em seu texto.

As leis complementares somente poderão versar sobre as matérias que a Constituição expressamente exige a normatização por esta espécie de lei. Ou seja, a Constituição prevê expressamente quais os assuntos que deverão ser tratados por lei complementar.

Portanto, a lei complementar possui um campo material predefinido de atuação, não podendo atuar fora de seu âmbito sem que esteja incorrendo em invasão de competência das outras espécies de lei. É o que a doutrina denomina de princípio de reserva de lei complementar.

Celso Ribeiro Bastos⁶ resume de forma primorosa o assunto:

A lei complementar tem, por conseguinte, matéria própria – o que significa que recebe para tratamento normativo um campo determinado de atuação da ordem jurídica e só dentro desta ela é validamente exercitável – matéria essa perfeitamente cindível ou separável da versada pelas demais normações, principalmente pela legislação ordinária.

Compreende-se que o requisito material (ou da reserva) está embasado na relevância dada pelo constituinte a determinadas matérias. Entretanto, este critério, indiscutivelmente, possui caráter subjetivo, pois existem preceitos

⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**, 2ª ed, São Paulo: Celso Bastos Editor / IBDC, 1999, p. 48.

constitucionais de clara relevância que não se acham reservados à lei complementar, enquanto outras matérias, que não apresentam destacada importância, encontram-se incluídas em sua área de abrangência.

Porém, somente a satisfação do critério material não é suficiente ao regime jurídico da lei complementar, pois a Constituição criou também o requisito formal.

2.2.3.2 Requisito Formal

Quanto ao aspecto formal, a Constituição determina, para as leis complementares, um processo legislativo diferenciado no que concerne ao seu *quorum* para aprovação, exigindo, no mínimo, o voto favorável da maioria absoluta (art. 69) dos membros das duas Casas Legislativas que formam o Congresso Nacional.

Entende-se, por maioria absoluta, o primeiro número inteiro subsequente à divisão do número de membros da Casa Legislativa por dois. Logicamente, deverá estar presente à sessão a maioria dos membros da Casa.

O legislador constituinte outorgou, então, à lei complementar, um processo legislativo mais exigente para a aprovação (maioria absoluta) do que o empregado para as leis ordinárias (maioria simples), visto que para estas exige-se apenas a presença da maioria dos membros (*quorum* para votação), podendo a lei ordinária ser aprovada por um número de votos bem inferior ao da metade dos membros da Casa.

O constituinte pretendeu que o legislador infraconstitucional fosse mais cuidadoso na discussão para a aprovação de lei complementar, exigindo uma maior

participação dos deputados e senadores no estudo dos projetos de leis que objetivem concretizar este tipo de norma.

Atine-se, também, para uma maior rigidez jurídica em relação à revogação ou modificação de matérias demandadoras de lei complementar, posto que, em regra, somente por outra lei complementar podem ser efetivadas. Digo em regra porque pode acontecer de uma Emenda Constitucional alterar a Constituição no sentido de não mais exigir que determinada matéria seja apreciada por lei complementar.

De fato, as matérias reservadas à lei complementar não podem ser disciplinadas nem mesmo por medidas provisórias. Este já era o entendimento jurisprudencial pacífico, o qual foi positivado com a Emenda Constitucional 32/2001, quando passou a constar expressamente esta vedação no texto constitucional (art. 62, § 1º, III). Realmente, caso medida provisória pudesse imiscuir-se em matérias reservadas à lei complementar, estar-se-ia desrespeitando não somente o requisito material, como também o requisito formal, posto que a aprovação de medidas provisórias dá-se por maioria simples, quando restariam descumpridas as exigências constitucionais.

Em síntese, portanto, a lei complementar se suporta nestes dois pontos: no âmbito material predeterminado pelo constituinte e no *quorum* especial para a sua aprovação.

3 INSERÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

3.1 Hierarquia entre normas jurídicas

Ao se falar sobre hierarquia entre normas jurídicas não podemos deixar de mencionar os ensinamentos de Kelsen, posto que o mestre austríaco foi quem desenvolveu a concepção do ordenamento jurídico como um sistema hierarquizado de normas.

À luz da teoria kelseniana, as normas jurídicas de um Estado não têm o mesmo valor. Não se encontram dispostas em pé de igualdade, umas ao lado das outras, num mesmo plano, num mesmo nível. Ao contrário, o ordenamento jurídico é formado por uma estrutura vertical e escalonada das normas (a pirâmide jurídica de Kelsen), onde as normas inferiores buscam seu fundamento de validade em normas que lhes são hierarquicamente superiores. Vejamos o que afirma textualmente Kelsen:

A ordem jurídica não é um sistema de normas jurídicas ordenadas no mesmo plano, situadas umas ao lado das outras, mas é uma construção escalonada de diferentes camadas ou níveis de normas jurídicas.⁷

Como, dado o caráter dinâmico do Direito, uma norma somente é válida porque e na medida que foi produzida por uma determinada maneira, isto é, pela maneira determinada por uma outra norma, esta outra norma representa o fundamento imediato de validade daquela.⁸

Uma norma que representa o fundamento de validade de uma outra norma é figurativamente designada como norma superior, por confronto com uma norma que é, em relação a ela, a norma inferior.⁹

A hierarquia se configura, pois, no fato de uma norma buscar seu fundamento de validade noutra, que lhe é superior, a qual lhe confere condições de

⁷ KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, (Tradução: João Baptista Machado), São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 247.

⁸ Idem. p. 246.

⁹ Idem. p. 215.

possibilidade jurídica dentro do ordenamento. É o que nos ensina o grande constitucionalista Celso Ribeiro Bastos:

Vale dizer, existe hierarquia toda vez que o ato subordinante delimita a área material de atuação do subordinado. Noutra falar, toda vez que o ato inferior extrai o seu fundamento de validade de outro, este lhe é superior, e em consequência, instaura-se uma relação hierárquica.¹⁰

Aquelas normas que fundam outras normas ganham posição de superioridade, de preeminência, resultando no fato de as normas subordinadas, as que delas tiram seu fundamento, não as poderem contrariar: as normas inferiores têm de estar em consonância com as superiores.¹¹

Lição semelhante nos propicia o grande tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho¹²:

O direito regula a sua própria criação, enquanto uma norma jurídica pode determinar a forma pela qual outra norma jurídica é criada, assim como, em certa medida, o conteúdo desta última. (...) A norma jurídica é válida então porque foi criada na forma estabelecida por outra norma que funciona como o seu fundamento ou razão de validade. Dado o caráter dinâmico do direito, uma norma jurídica somente é válida na medida em que é produzida pelo modo determinado por uma outra norma que representa seu fundamento imediato de validade. (...) A norma determinante da criação de outra é superior a esta; a criada de acordo com a primeira, lhe é, ao contrário, inferior.

No topo da pirâmide jurídica encontra-se a Constituição, a qual, em última instância, é a fonte de validade de todas as demais normas. Sendo alguma norma infraconstitucional incompatível com a Lei Maior, será considerada inconstitucional, devendo ser expurgada do ordenamento jurídico.

O interprete, quando da análise de questões referentes à hierarquia entre normas, deve sempre lembrar que o Direito Constitucional moderno tem como pressuposto básico a supremacia da Constituição. E esta supremacia constitucional

¹⁰ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**, 2ª ed, São Paulo: Celso Bastos Editor / IBDC, 1999, p. 66 e 67.

¹¹ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**, 22ª ed, São Paulo: Saraiva, 2001, p. 397.

¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 6ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 101 e 102.

deverá orientar a interpretação das todas as normas jurídicas, sejam elas constitucionais ou infraconstitucionais.

3.2 Hierarquia entre lei complementar e lei ordinária

A doutrina pátria não é uníssona em relação à existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Ao contrário, esta é uma das maiores discussões atualmente no campo do Direito Constitucional e do Direito Tributário, existindo o posicionamento de ilustres mestres tanto na defesa de que a lei complementar é hierarquicamente superior à lei ordinária, tida como uma norma intercalar entre a Constituição Federal e a lei ordinária, quanto na defesa de que esta hierarquia absolutamente não existe, estando ambas espécies de lei em um mesmo nível no ordenamento jurídico.

As duas posições são patrocinadas com interessantes e fortes argumentos, aos quais nos deteremos a seguir.

3.2.1 Fundamentos no sentido da existência de hierarquia

Os doutrinadores que defendem a superioridade hierárquica da lei complementar em relação à lei ordinária apóiam-se, basicamente, em quatro argumentos, a seguir descritos:

1) O fato de a Constituição (art. 59) ter colocado logo abaixo das emendas as leis complementares e, em seguida, as leis ordinárias, já denota a superioridade daquelas em relação a estas;

2) A impossibilidade de a lei ordinária revogar a lei complementar, não sendo verdadeira a recíproca, revela a lei complementar como sendo hierarquicamente superior;

3) O processo legislativo mais rígido, com a necessidade de maioria absoluta para aprovação prevista para a lei complementar a coloca em posição hierarquicamente superior.

4) A lei complementar tem este nome porque tem a função de complementar a Constituição, advindo daí a superioridade em relação às demais espécies normativas.

No tocante ao primeiro argumento, podemos citar as afirmações do mestre Geraldo Ataliba que se manifestava sobre o assunto, já na vigência da Constituição revogada, com bastante convicção, senão vejamos:

É próprio da técnica de elaboração legislativa inserir os mandamentos eventualmente hierarquizados em ordem tal que os superiores precedam os inferiores e vice-versa. (...) A hierarquia ideal corresponde a esta gradação.¹³

A inserção sistemática deste tipo de norma [lei complementar] foi correta. Na hierarquia das normas, a lei complementar sucede imediatamente a constitucional e precede as leis ordinárias e demais normas, sobrepondo-se a estas.¹⁴

De fato, Geraldo Ataliba alerta que, no texto constitucional, logo abaixo das emendas foram colocadas as leis complementares. E lembra ser de boa técnica legislativa que, ao se relacionar diferentes tipos de normas jurídicas, se o faça de forma que as superiores antecedam as inferiores. E tal recomendação, segundo o autor, teria sido perfeitamente observada para elaboração do dispositivo constitucional que relaciona as espécies legislativas.

Em relação ao segundo argumento, para Pinto Ferreira¹⁵, as leis complementares tem evidente superioridade sobre as ordinárias, razão pela qual estas não podem “revogar a lei complementar sendo evidentemente nula toda lei

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**, São Paulo: RT Editora, 1971, p. 29.

¹⁴ ATALIBA. op. cit. p. 27.

¹⁵ FERREIRA, Pinto. **A lei complementar na Constituição**. Revista do Ministério Público do Estado de Pernambuco, nr. 1, p. 94.

ordinária ou parte dela que contrastar com a lei complementar”; mais: “à maneira inversa, a lei complementar por força de sua posição hierárquica, revoga as ordinárias, impondo-lhes homogeneidade e integração à sua letra e a seu espírito”.

Quanto à superioridade decorrente do *quorum* especial, Geraldo Ataliba¹⁶ leciona que o normal é que o Poder Legislativo delibere por maioria de votos, presente a maioria de seus membros. O caso das leis complementares representa uma exceção, já que normas deste tipo somente serão aprovadas por maioria absoluta de votos favoráveis. São estas as suas palavras:

Importante exceção ao princípio é pois aberta, precisamente para as leis complementares. Estas somente são reputadas como aprovadas se obtiverem em cada Câmara maioria absoluta de votos favoráveis. Não sendo alcançado este quorum, não obtêm aprovação. Esta circunstância, precisamente, empresta a esta norma uma superioridade sobre as demais, que pela regra geral, são aprovadas por maioria simples.

Assim também entende Manoel Gonçalves Ferreira Filho (apud Alexandre de Moraes)¹⁷, ao discorrer da lei complementar na vigência da Constituição anterior:

É de se sustentar, portanto, que a lei complementar é um *tertium genus* interposto, na hierarquia dos atos normativos, entre a lei ordinária (e os atos que têm a mesma força que esta – a lei delegada e o decreto-lei) e a Constituição (e suas emendas). Não é só, porém, o argumento de autoridade que apóia essa tese; a própria lógica o faz. A lei complementar só pode ser aprovada por maioria qualificada, a maioria absoluta, para que não seja, nunca, o fruto da vontade de uma minoria ocasionalmente em condições de fazer prevalecer sua voz. (...) A lei ordinária, o decreto-lei e a lei delegada estão sujeitos à lei complementar. Em consequência disso não prevalecem contra elas, sendo inválidas as normas que a contradisserem.

O constitucionalista Alexandre de Moraes¹⁸ concorda expressamente com Manoel Gonçalves, citado em seu livro (citação acima transcrita), nestes termos:

Neste ponto, porém, filiamo-nos ao argumento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho, por considerá-lo imbatível, pedindo vênias para transcrevê-lo na íntegra:

¹⁶ ATALIBA. op. cit. p. 33 e 34.

¹⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Apud MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 17ª ed, São Paulo: Atlas, 2005, p. 595.

¹⁸ MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 17ª ed, São Paulo: Atlas, 2005, p. 595.

Paulo de Barros Carvalho¹⁹ é bastante incisivo quanto a sua posição a respeito do assunto, não deixando dúvidas quanto ao entendimento de que a lei complementar é superior as demais normas:

A Lei complementar, com a sua natureza ontológico-formal, isto é, matéria especialmente prevista na Constituição Federal – maioria absoluta nas duas Casas do Congresso, cumpre hoje função institucional de mais alta importância para a estruturação da ordem jurídica brasileira. Aparece como significativo instrumento de articulação das normas do sistema, recebendo numerosos cometimentos nas mais diferentes matérias de que se ocupou o legislador constituinte. Viu afirmada sua posição intercalar, submetida aos ditames da Lei Maior e, ao mesmo tempo, subordinando os demais diplomas legais. Não há como negar-lhe, agora, supremacia hierárquica com relação às outras leis que, por disposição expressa no parágrafo único do art. 59, nela terão de buscar o fundamento formal de suas validades: Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis.

Entendimento semelhante possui o Douto Napoleão Nunes Maia Filho²⁰, exposto em artigo em que analisa a lei complementar:

A reserva material que a Constituição lhe outorgou faz da Lei Complementar uma espécie normativa singular, que recebe união de superioridade, em termos hierárquicos, da forma qualificada pela qual é posta em circulação jurídica, sobrepondo-se, por tal especificidade, às demais espécies normativas legais ou dotadas de força de lei, como a Lei Ordinária, a Lei Delegada ou a Medida Provisória.

Quanto à função complementar e integradora da lei complementar em relação à Constituição, colamos a posição do ilustre Ives Gandra Martins²¹:

É, portanto, a lei complementar 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 acima destes e abaixo daqueles. Nada obstante alguns autores entendam que tenha campo próprio de atuação, no que têm razão, tal esfera própria de atuação não pode, à evidência, nivelar-se àquela outra pertinente à legislação ordinária. A lei complementar é superior à lei ordinária, servindo de teto naquilo que é de sua particular área mandamental.

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 12ª ed, São Paulo: Saraiva, 1999, p. 59.

²⁰ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Breve Histórico e Significado das Leis Complementares da Constituição**, Estudos Temáticos de Direito Constitucional, Fortaleza: Imprensa Universitária UFC, 2000, p. 98.

²¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, São Paulo: Ed. Saraiva, 1998, p. 69.

3.2.2 Fundamentos no sentido da não existência de hierarquia

Os defensores da teoria da inexistência de superioridade hierárquica entre lei complementar e lei ordinária firmam-se, principalmente, em cinco argumentos, a seguir expostos:

1) A lei ordinária não encontra seu fundamento de validade na lei complementar, mas na Constituição, assim como todas as leis;

2) O fato de a Constituição (art. 59) ter colocado as leis ordinárias abaixo das leis complementares não significa que estas sejam superiores àquelas, pois a pretensa hierarquia não foi expressamente determinada pela Lei Maior. Assim, todas as normas indicadas no artigo 59 estão situadas no mesmo patamar, exceto, logicamente, as emendas à Constituição, pois, se aprovadas, incorporam-se à Carta Magna;

3) A impossibilidade de a lei ordinária revogar a lei complementar não implica a existência de hierarquia. Esta impossibilidade de revogação ocorre porque a Constituição determinou o campo de atuação de cada espécie de lei, não podendo nenhuma delas intrometer-se em matérias reservadas constitucionalmente a outra espécie normativa;

4) A necessidade de *quorum* especial para aprovação de lei complementar é um dos requisitos constitucionais para a sua elaboração. A Constituição prescreveu os requisitos de formação para todas as normas infraconstitucionais, de acordo com suas peculiaridades, não querendo isto significar que qualquer uma delas seja superior as demais;

5) O fato de a lei complementar possuir esta designação (complementar) não impede que as outras espécies normativas possuam também a função de

complementar a Constituição, visto que, em sentido amplo, todas as leis completam, a seu modo, as determinações da Lei Maior.

Coloquemos *ipsis litteris* alguns importantes posicionamentos doutrinários.

Das lições de Souto Maior Borges podemos extrair ensinamentos bastante elucidativos, senão vejamos:

A carência de uma noção precisa do sentido em que é empregado o termo hierarquia tem levado o entendimento geral a sustentar indistintamente a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária. Para nós, o termo hierarquia só tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra norma quando a segunda regule a forma de criação da primeira norma. Esse diverso posicionamento hierárquico não existe indistintamente entre a lei complementar e a lei ordinária, no direito brasileiro. De regra, a validade da lei ordinária se verifica em função do seu cotejo com a Constituição, não com a lei complementar. Tanto a lei ordinária como a lei complementar não existem isoladamente, mas integram o conjunto sistemático de normas que configura o ordenamento jurídico positivo.²²

A validade da lei ordinária decorre, em princípio, da sua conformação com a Constituição. Apenas, a lei ordinária é obrigada a respeitar o campo privativo da legislação complementar, tal como esta não pode invadir o campo da lei ordinária.²³

José Afonso da Silva²⁴ já nos ensinava que, assim como as leis ordinárias, as leis complementares devem se conformar formal e materialmente ao texto da Lei Maior, assim afirmando:

As normas ordinárias e mesmo as complementares são legítimas quando se conformam, formal e substancialmente, com os ditames da Constituição. Importa dizer: a legitimidade dessas normas decorre de uma situação hierárquica em que as inferiores recebem sua validade da superior. São legítimas na medida em que sejam constitucionais, segundo um princípio de compatibilidade vertical.

Um dos maiores nomes na defesa da teoria da inexistência de hierarquia entre normas infraconstitucionais, Celso Ribeiro Bastos, assim doutrina:

Não existe hierarquia entre as espécies normativas elencadas no art. 59 da Constituição Federal. Com exceção das Emendas, todas as demais espécies se situam no mesmo plano. A lei complementar não é superior à

²² BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**, São Paulo: RT-EDUC, 1975, p. 56.

²³ BORGES. op. cit. p. 21.

²⁴ SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 10ª ed, São Paulo: Malheiros, 1994, p. 406.

ordinária, nem esta é superior à delegada e assim por diante. O que distingue uma espécie normativa da outra são certos aspectos na elaboração e o campo de atuação de cada uma delas. Lei complementar não pode cuidar de matéria de lei ordinária, da mesma forma que a lei ordinária não pode tratar de matéria de lei complementar ou de matéria reservada a qualquer outra espécie normativa, sob pena de inconstitucionalidade. De forma que, se cada uma das espécies tem o seu campo próprio de atuação, não há falar em hierarquia. Qualquer contradição entre essas espécies normativas será sempre por invasão de competência de uma pela outra. Se uma espécie invadir o campo de atuação de outra estará ofendendo diretamente a Constituição. Será inconstitucional.²⁵

No que diz respeito a relação existente entre lei complementar e lei ordinária, vale ressaltar, que a lei ordinária retira a sua validade da sua conformidade com a Constituição e não da lei complementar como gostariam aqueles que defendem a superioridade hierárquica desta última em relação à lei ordinária. Todavia a lei ordinária é obrigada a respeitar o campo privativo da lei complementar estabelecido pela própria Lei Maior, da mesma maneira que é vedada a lei complementar invadir o campo de atuação da lei ordinária. A lei ordinária tem um campo material diferente do da lei complementar, poderíamos dizer que seu campo de atuação é um campo residual, na denominação do Prof. Michel Temer. Isso significa, o campo que não foi expressamente destinado à lei complementar, ao Decreto Legislativo e às Resoluções.²⁶

Partidário também dos posicionamentos acima transcritos, o eminente jurista Michel Temer²⁷ se manifesta sobre a discussão com singular precisão:

Hierarquia, para o direito, é a circunstância de uma norma encontrar sua nascente, sua fonte geradora, seu ser, seu engate lógico, seu fundamento de validade numa norma superior. A lei é hierarquicamente inferior à Constituição porque encontra nesta o seu fundamento de validade. (...) Pois bem, se hierarquia assim se conceitua, é preciso indagar: lei ordinária por acaso encontra seu fundamento de validade, seu engate lógico, sua razão de ser, sua fonte geradora na lei complementar? Absolutamente não!

A distinção entre a lei ordinária e a lei complementar reside no âmbito material expressamente previsto, que, por sua vez, é reforçado pela exigência de um *quorum* especial para a sua aprovação. A lei ordinária tem outro campo material. Qual é o campo material da lei ordinária? Podemos chamar de campo residual. Isto é: campo que não foi entregue expressamente ao legislador complementar, nem ao editor do decreto legislativo e das resoluções. É por exclusão, pois, que se alcança o âmbito material da lei ordinária. Não há hierarquia alguma entre a lei complementar e a lei ordinária. O que há são âmbitos materiais diversos atribuídos pela Constituição a cada qual destas espécies normativas.

²⁵ BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**, 22ª ed, São Paulo: Saraiva, 2001, p. 367.

²⁶ BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**, 2ª ed, São Paulo: Celso Bastos Editor / IBDC, 1999, p. 72.

²⁷ TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**, 17ª ed, São Paulo: Malheiros, 4ª ed., 2001, p. 146, 147 e 148.

O mestre Roque Antônio Carrazza não silencia sobre o assunto, tratando-o de maneira primorosa:

Na verdade, a lei ordinária e a complementar não se subordinam reciprocamente (o que se verifica, por exemplo, entre a lei e o regulamento), porquanto versam matérias distintas e buscam seus fundamentos de validade diretamente na Constituição.²⁸

(...) Aliás, se nos debruçarmos sobre a Constituição, veremos que todas as categorias normativas (leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções) só podem vir a lume mediante processos de elaboração exclusivos, o que não significa que umas sejam mais importantes que outras.²⁹

3.2.3 Posicionamento

Como podemos observar dos textos acima transcritos, ambas teorias possuem respeitáveis estudiosos do direito como patrocinadores, cada um deles municiados de poderosos argumentos.

Entretanto, filio-me àqueles que entendem não haver hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Passo, então, a explicar porque.

Logo que surgiu a lei complementar em nosso ordenamento jurídico, rapidamente a doutrina procurou situá-la em um degrau específico na escala dos níveis normativos. Com os requisitos que esta nova espécie normativa foi dotada (matéria própria e *quorum* de maioria absoluta), vislumbraram uma situação impar, não coincidente com a Constituição e suas emendas, nem com as demais normas. Falou-se, à época, em um *tertium genus* normativo, situado entre a Lei Maior e as demais leis. Porém, com o passar do tempo, a teoria desenvolvida com base na superioridade da lei complementar foi contestada e repensada por ilustres doutrinadores.

²⁸ CARRAZZA, Roque Antônio, **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 81.

²⁹ Idem. p. 82.

Realmente, o dispositivo constitucional (art. 59) que elenca as espécies normativas do nosso ordenamento pode levar o leitor, num primeiro momento, à idéia de que ele estabelece em seus incisos uma hierarquia vertical.

Entretanto, a Constituição, em seu texto, ao dispor sobre as normas jurídicas existentes no sistema pátrio, não estabelece nenhuma hierarquia entre elas. Todas as leis elencadas no artigo 59 da Carta Constitucional têm a função de complementar a Constituição, dando assim efetividade às suas superiores determinações.

Com exceção das emendas à Constituição, todas as demais normas se situam no mesmo plano hierárquico. Leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções são espécies normativas primárias, isto é, retiram seu fundamento de validade diretamente da Constituição. E, segundo a melhor doutrina, a noção de hierarquia traz implícita a idéia de fundamento de validade.

O que as distingue uma das outras são alguns aspectos no processo de sua elaboração e o campo de atuação de cada uma delas. Desrespeitados o processo de elaboração ou o campo de atuação haverá inconstitucionalidade. Trata-se, portanto, de área de atuação, e não de relação hierárquica. Cada uma das espécies tem seu âmbito específico, o qual não pode ser invadido por nenhuma outra. Havendo conflito entre elas, a solução será sempre em face da Constituição.

A visão daqueles que defendem a existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária fundamentando-se na forma de apresentação das espécies normativas no artigo 59 da Carta Constitucional, *data vênia*, parece-nos profundamente equivocada. Estão assim dispostas, uma abaixo da outra, por pura opção estética, pois nada impediria que estivessem uma ao lado da outra, ou até

mesmo em posições diferentes. Esta disposição do artigo talvez possa até ter levado em conta um certo grau de importância dispensada pelo constituinte originário a cada uma das normas, mas daí chegar-se à existência de hierarquia jurídica entre elas não me parece razoável.

A hierarquia entre normas dentro do ordenamento jurídico brasileiro se resume a três planos, o constitucional, o infraconstitucional e o infralegal, contendo respectivamente:

- 1) A Constituição e Emendas Constitucionais;
- 2) As normas infraconstitucionais (art.59 CF, itens II a VII);
- 3) As normas infralegais (portarias, instruções normativas, decretos regulamentares, etc).

De relevo observar que o citado art. 59 constitucional não traz qualquer menção às chamadas espécies normativas secundárias, as quais não retiram seu fundamento diretamente da Constituição, mas têm a sua validade subordinada a outra espécie normativa. Assim, por exemplo, um decreto do Presidente da República (art. 84, IV, CF) é uma espécie normativa secundária, não tendo seu fundamento de validade haurido diretamente da Constituição, pois tem como função propiciar a fiel execução das leis. Logo, seu fundamento de validade é a lei por ele disciplinada, e caso o decreto extravase os ditames da lei incorrerá não em inconstitucionalidade, mas em ilegalidade.

Aliás, o Supremo Tribunal Federal já teve oportunidade de se manifestar sobre o tema, quando decidiu no mesmo sentido: “Não pode, portanto, lei ordinária, sob pena de inconstitucionalidade por invasão de competência, ingressar na esfera de competência da lei complementar para derogá-la.” (MS 20.382/DF, Rel. Min.

Moreira Alves, DJ 09/11/90) e em período mais recente confirmou a jurisprudência anterior (AGRAG 359.200/PR, Rel. Nelson Jobim, DJ 13/06/2002).

Também encontramos posicionamento similar do Superior Tribunal de Justiça: “EMENTA. Constitucional. Antinomia entre lei ordinária e norma geral de direito tributário disposta em lei complementar. Conflito que se resolve pela inconstitucionalidade da lei ordinária. A lei ordinária deriva sua validade diretamente da Constituição, de modo que, se invadir área reservada a lei complementar, afronta o texto básico, caracterizando-se como inconstitucional. (...). (STJ. Acórdão rip:00038639 decisão: 20-11-1995, Processo n.0071639. Agravo regimental no recurso especial. Rel. Ari Pargendler.)”

Logo, se não é a lei complementar que determina a elaboração da lei ordinária, se o conteúdo da lei ordinária não é ditado pela lei complementar, e se a ofensa da lei complementar pela lei ordinária não é ilegalidade, mas sim inconstitucionalidade, não vislumbramos como poderia existir qualquer hierarquia entre estas normas.

A lei ordinária é tão lei quanto a complementar. A diferença é que a lei complementar possui um campo de atuação expresso pelo texto constitucional e um *quorum* de aprovação mais exigente. Poderíamos dizer que a lei complementar é uma lei ordinária adjetivada constitucionalmente, mas não superior às demais.

Por todo exposto, concluímos que, no Brasil não existe hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, somente se situando num plano superior a Lei Maior, da qual emana o fundamento de validade de todas as normas infraconstitucionais. Salienta-se aqui o princípio da supremacia da Constituição, não podendo nenhuma lei contrariá-la, sob pena de inconstitucionalidade.

3.3 Revogação de lei complementar por lei ordinária

Evidencia-se importante, para o conteúdo do presente trabalho, a análise acerca de outra grande celeuma doutrinária, qual seja, a possibilidade jurídica de lei ordinária revogar lei complementar.

A questão possui uma estreita relação com a controvérsia em relação à existência ou não de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

De fato, os que defendem a superioridade da lei complementar, geralmente, afirmam que esta espécie de lei poderia revogar uma lei ordinária (já que quem pode o mais pode o menos), mas nunca uma lei ordinária poderia revogar uma lei complementar, por se tratar de norma inferior a esta.

È o que nos afirma categoricamente o respeitável mestre tributarista Hugo de Brito Machado³⁰:

Respeitáveis juristas têm sustentado que só é lei complementar aquela que trata de matérias a ela reservadas pela Constituição. Se tratar de matéria não reservada pela Constituição a essa espécie normativa será ela, nesse ponto, uma lei ordinária. Essa tese é equivocada (...) Nossa Constituição não define as leis complementares, nem diz que estas estão reservadas a determinadas matérias. Não contém norma dizendo que são leis complementares aquelas que tratam das matérias que indica. (...) Sem dispositivo expresso da Constituição que afirme o contrário, caracteriza-se a lei complementar por seu aspecto formal. Aliás, toda e qualquer espécie normativa ganha identidade específica, e assim tem definida sua posição hierárquica no sistema jurídico, a partir de elementos formais. Não em razão de seu conteúdo. (...) 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 quorum qualificado, não é razoável entender-se que pode ser alterada, ou revogada, por lei ordinária. A tese segundo a qual a lei complementar só pode tratar das matérias que a Constituição reservou expressamente a essa espécie normativa, além de não ter fundamento na Constituição, contribui para a insegurança jurídica, na medida em que permite sejam suscitadas sérias questões a respeito do conteúdo das normas definidoras de campos reservados à lei complementar.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 84 e 85.

Orientação similar nos apresenta o Desembargador Napoleão Nunes Maia Filho³¹, compreendendo que em hipótese alguma poderá lei complementar ser modificada ou revogada por lei ordinária:

Não haverá inconstitucionalidade alguma, se uma norma legal complementar (aprovada por maioria absoluta das Casas do Congresso Nacional), for editada em complementação de um dispositivo constitucional que contém simplesmente a previsão de emissão de lei (sem adjetivo) para a sua efetividade. O critério de identificação e distinção da Lei Complementar é, na verdade, apenas o da sua aprovação por maioria absoluta dos membros das Casas do Congresso Nacional (art. 69 da Constituição), não sendo de relevância sempre decisiva que a matéria por ela tratada lhe esteja, ou não, previamente reservada no Texto Fundamental. Se o legislador opta por emitir uma Lei Complementar em caso não reservado a ela, não lhe será lícito, no futuro, recuar da orientação adotada, relativamente ao conteúdo dessa Lei Complementar, e modificá-la ou revogá-la por norma de hierarquia subalterna: a modificação e revogação da Lei Complementar editada naquelas condições somente poderão ser efetivadas através de lei da mesma hierarquia (complementar).

Do outro lado, os que se filiam à teoria da não existência de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária colocam poder acontecer de uma lei ordinária derrogar ou mesmo revogar uma lei complementar, nos casos em que a lei complementar extravasar seu âmbito de competência e invadir a área de atuação reservada constitucionalmente à lei ordinária.

O professor José Afonso da Silva³², criticando os argumentos do professor Hugo de Brito Machado acima transcritos, pronunciou-se longa e contundentemente sobre a celeuma em análise:

Na verdade, existem normas e princípios que autorizam a conclusão de que lei complementar somente pode cuidar das matérias a ela reservadas pela Constituição. O art. 59, ao discriminar os atos legislativos, especifica separadamente lei complementar e lei ordinária, reconhecendo as duas espécies. O art. 61 também reconhece separadamente a ambas, a propósito do poder de iniciativa, e só se vai saber se o caso é de iniciativa de lei complementar se a matéria de que se trata exige tal tipo de lei, o que só se descobre pela indicação expressa da Constituição. Fora disso a matéria é de lei ordinária, pouco importa com que *quorum* em cada caso concreto ela foi aprovada. Uma lei não deixa de ser ordinária quando não se

³¹ MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Breve Histórico e Significado das Leis Complementares da Constituição**, Estudos Temáticos de Direito Constitucional, Fortaleza: Imprensa Universitária UFC, 2000, p. 98 e 99.

³² SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, 6ª ed, São Paulo: Malheiros, 2004, p. 249 e 250.

exige outra forma, mesmo que tenha sido aprovada pela unanimidade das duas Casas do Congresso Nacional. Lei ordinária é tal não apenas porque é aprovada por *quorum*, mas também porque segue um procedimento ordinário, comum, conforme o disposto nos art. 65 e 66, e de acordo com o princípio segundo o qual só depende de *quorum* especial (maioria absoluta, dois quintos, três quintos) quando expressamente esteja previsto em dispositivo constitucional (art. 47). E a Constituição expressamente dispôs que a lei complementar depende do voto da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (art. 69). Que lei complementar? Só pode ser aquela que é expressamente indicada pela Constituição. Fora disso, como é que se vai reconhecer quando um projeto é de lei complementar para que se atenda ao disposto no art. 69, sem contrariar o art. 47? Só pela matéria indicada em dispositivo constitucional à competência de lei complementar. Demais, a admitir a doutrina do autor, ingressaríamos, nesse assunto, num mero nominalismo inconseqüente, porque bastaria pôr o nome num ato legislativo de 'lei complementar' para que tivesse essa natureza, sem nenhuma correspondência às exigências constitucionais; e estaríamos banalizando o conceito, podendo até supor uma situação radical em que viríamos a ter apenas leis complementares, e aí elas não seriam mais do que leis ordinárias, bem ordinárias.

Souto Maior Borges³³, referindo-se ainda à anterior Constituição, assim sustentava a tese acima exposta:

Se a lei complementar invadir o âmbito material de validade da legislação ordinária da União, valerá tanto quanto uma lei ordinária federal. Sobre esse ponto não há discrepância doutrinária. A lei complementar, fora do seu campo específico, cujos limites estão fixados na Constituição, é simples lei ordinária. Sem a congregação dos dois requisitos estabelecidos pelo art. 50 da Constituição, o quorum especial e qualificado (requisito de forma) e a matéria constitucionalmente prevista como objeto de lei complementar (requisito de fundo) não há lei complementar. Contudo, se não ultrapassar a esfera de atribuições da União, o ato legislativo será existente, válido e eficaz. Só que não estará submetido ao regime jurídico da lei complementar – inclusive quanto à relativa rigidez – mas ao da lei ordinária, podendo conseqüentemente ser revogada por esta.

Outro mestre renomado que já há muito se posicionava a favor da tese de que lei ordinária poderia revogar lei complementar, quando esta estivesse atuando fora de seu âmbito constitucional, é o professor Geraldo Ataliba³⁴:

Acontecendo de a lei complementar extravasar o campo específico próprio da espécie – e o problema se coloca principalmente com relação à lei ordinária – surge a questão de se saber se, nesta hipótese, pode ser derogada por norma que não outra lei complementar. Em outras palavras: pode, por exemplo, a lei ordinária dispor em contrário à lei complementar, em matéria não privativa desta? A resposta é intuitiva e decorre das imposições do sistema: sim. A lei ordinária pode perfeitamente dispor sobre qualquer matéria não reservada à lei complementar, inclusive derogando a espécie normativa, neste campo.

³³ BORGES, José Souto Maior. **Lei Complementar Tributária**, São Paulo: RT-EDUC, 1975, p. 26.

³⁴ ATALIBA, Geraldo. **Lei Complementar na Constituição**, São Paulo: RT Editora, 1971, p. 35 e 36.

Na mesma orientação segue o entendimento do ilustre tributarista Sacha Calmon Navarro Coêlho³⁵ sobre o tema:

A lei complementar na forma e no conteúdo, só é contrastável com a Constituição (o teste de constitucionalidade faz-se em relação à Superlei) e, por isso, pode apenas adentrar na área material que lhe esteja expressamente reservada. Se porventura cuidar de matérias reservadas às pessoas políticas periféricas (Estado e Município), não terá valência. Se penetrar, noutro giro, competência estadual ou municipal provocará inconstitucionalidade por invasão de competência. Se regular matéria da União reservada à lei ordinária, ao invés de inconstitucionalidade, incorre em queda de status, pois terá valência de simples lei ordinária federal. Abrem-se ensanchas ao brocardo processual 'nenhuma nulidade, sem prejuízo', por causa do princípio da economia processual, tendo em vista a identidade do órgão emitente da lei. Quem pode o mais pode o menos. A recíproca não é verdadeira. A lei ordinária excederá se cuidar de matéria reservada à lei complementar. Não valerá. Quem pode o menos não pode o mais.

Sopesados os argumentos acima expostos, entendo mais acertada a posição de que, em regra, lei ordinária não pode revogar lei complementar. Entretanto, se lei complementar for utilizada para tratar de matéria que o texto constitucional não reservou a esta espécie normativa, uma lei ordinária poderá modificá-la ou até mesmo revogá-la.

Ora, lei ordinária, em regra, não revoga lei complementar, não porque esta seja superior hierarquicamente àquela, mas porque cada uma das espécies normativas possui o seu campo de atuação bem definido pela Constituição, não podendo haver invasão de competência de uma norma pela outra.

A lei ordinária, como sugere o próprio nome, é uma lei comum, apta a versar, residualmente, sobre todas as matérias não abrangidas pelo campo material determinado na Constituição às outras espécies normativas.

Ocorrendo, então, de uma lei ordinária legislar matéria reservada à lei complementar, outra solução não poderá ser acolhida senão a de declarar a inconstitucionalidade desta lei ordinária, por desrespeito a Lei Maior. Além disso, a

³⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 1ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 1990, p. 118 e 119.

aprovação de uma lei ordinária ocorre por maioria simples, o que não atende ao rigor exigido para a aprovação de uma lei complementar, quando se exige a maioria absoluta dos votos favoráveis dos membros das duas Casas do Congresso Nacional. Trata-se, portanto, de vício insanável.

Acontecendo o inverso, ou seja, lei complementar tratando de matéria que a Constituição não reservou a esta espécie normativa, continuará existindo invasão de campo material reservado a outro tipo de norma. Porém, quando a invasão ocorrer sobre campo de lei ordinária, a solução mais razoável será o aproveitamento da lei. Primeiro, tendo-se em vista a identidade do órgão emissor das duas espécies de lei (Congresso Nacional). Segundo, porque o *quorum* para aprovação da lei ordinária não foi desrespeitado, ao contrário, foi reforçado. Terceiro, aplicando-se o princípio da economia processual (evitando-se desperdício de tempo e dinheiro na edição de outra lei), quando não houver nenhum prejuízo.

Entretanto, nesta hipótese, a lei complementar não altera a qualidade da matéria legislada, continuando esta sendo matéria de lei ordinária. A lei complementar editada nestas condições merece esta denominação apenas formalmente, pois materialmente ela será uma lei ordinária.

Em outras palavras, lei complementar pode tratar de matéria reservada a lei ordinária, sem incorrer em vício de inconstitucionalidade formal, mas neste caso tal lei será apenas formalmente complementar, sendo materialmente ordinária, isto é, o conteúdo desta lei permanecerá com status ordinário. Logo, poderá ser modificada ou revogada por lei ordinária posterior.

Entendemos que coube ao legislador constituinte a tarefa de valorar os temas que, diante de sua importância para o ordenamento jurídico, deveriam ser tratados por meio de lei complementar. Não compete ao legislador ordinário ampliar

a enumeração determinada constitucionalmente, se sobrepondo a vontade do legislador constituinte. Se os parlamentares entenderem que determinada matéria deva ser abordada por lei complementar, e isto não está previsto na Constituição, a melhor alternativa seria recorrer primeiramente à edição de uma emenda constitucional para inserir a matéria no âmbito de lei complementar.

Portanto, quando uma matéria sujeita ao campo de atuação de lei ordinária é disciplinada por lei complementar, apenas formalmente tem-se norma complementar, posto que, tendo em vista a valoração procedida pelo legislador constitucional, a norma editada será materialmente ordinária.

De relevância observamos que, não raro, o legislador complementar, ao tratar dos ditames legais norteadores de determinada matéria reservada à lei complementar, incide em pontos que não são próprios da reserva complementar. Ocorrendo de lei complementar incluir em seu bojo alguns assuntos que, embora correlatos, não sejam matéria de lei complementar, estes dispositivos devem ser considerados como norma ordinária, podendo, portanto, serem revogados ou modificados por lei ordinária superveniente.

Editada, pois, uma lei complementar extravasando a matéria restrita ao seu âmbito delimitado pela Constituição, terá a norma validade. Todavia, poderá ela ser revogada por lei ordinária, não existindo a necessidade de norma complementar para esta finalidade, pois, ainda que tenha sido denominada de complementar, a lei assim editada nada mais é que lei ordinária.

Enfim, a lei somente será materialmente lei complementar quando tratar de matéria para a qual a Carta Magna exija tal espécie de lei. Fora disso, a lei será materialmente ordinária, pouco importando o *quorum* com que venha a ser aprovada, ou a denominação formal que receba do Congresso Nacional.

Neste sentido manifestou-se recentemente o Supremo Tribunal Federal sobre a questão (RE 419.629-8/DF, 1ª Turma, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 23/05/2006, DJ 30/06/2006), dando provimento, por unanimidade, a um recurso extraordinário interposto pela União Federal contra acórdão do Superior Tribunal de Justiça em recurso especial. Transcrevemos, a seguir, os trechos mais relevantes da ementa:

EMENTA: I. (...)

II. Recurso extraordinário contra acórdão do STJ em recurso especial: hipótese de cabimento, por usurpação da competência do Supremo Tribunal para o deslinde da questão. C. Pr. Civil, art. 543, § 2º. Precedente: AI 145.589-AgR, Pertence, RTJ 153/684.

1. No caso, a questão constitucional – definir se a matéria era reservada à lei complementar ou poderia ser versada em lei ordinária – é prejudicial da decisão do recurso especial, e, portanto, deveria o STJ ter observado o disposto no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil.

2. Em consequência, dá-se provimento ao RE da União para anular o acórdão do STJ por usurpação da competência do Supremo Tribunal e determinar que outro seja proferido, adstrito às questões infraconstitucionais acaso aventadas, bem como, com base no art. 543, § 2º, do C. Pr. Civil, negar provimento ao RE do SESCOB-DF contra o acórdão do TRF/1ª Região, em razão da jurisprudência do Supremo Tribunal sobre a questão constitucional de mérito.

III. PIS/COFINS: revogação pela L. 9.430/96 da isenção concedida às sociedades civis de profissão pela LC 70/91.

1. A norma revogada – embora inserida formalmente em lei complementar – concedia isenção de tributo federal e, portanto, submetia-se à disposição de lei federal ordinária, que outra lei ordinária da União, validamente, poderia revogar, como efetivamente revogou.

2. Não há violação do princípio da hierarquia das leis – *rectius*, da reserva constitucional de lei complementar – cujo respeito exige seja observado o âmbito material reservado pela Constituição às leis complementares.

3. Nesse sentido, a jurisprudência sedimentada do Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/721, e também pacificada na doutrina.

Arrematando, se lei ordinária invadir campo de atuação de lei complementar, estará ela eivada insanavelmente de inconstitucionalidade, visto que a matéria somente poderia ser aprovada por maioria absoluta, o que não se observa na edição de lei ordinária. Entretanto, se lei complementar adentrar no âmbito material de norma ordinária, valerá tanto quanto lei ordinária, pois, somente com a congregação do requisito formal com o requisito material é que se forma uma lei complementar. Neste último caso, a lei denominada complementar estará submetida

ao regime jurídico da lei ordinária, podendo, portanto ser revogada por lei ordinária ulterior.

3.4 Casos de exigência de lei complementar pela Constituição

O campo material da lei complementar, como já visto, é expressamente determinado pela Constituição. O legislador constituinte (originário ou reformador), em regra, reserva à lei complementar matérias que considera de especial importância, ou assuntos controvertidos, para cuja disciplina seja indispensável a obtenção de um maior consenso entre os parlamentares.

A vigente Carta Política faz referência expressa à exigência de lei complementar em muitos de seus dispositivos, a saber:

- lei complementar destinada a regular a relação de emprego, protegendo-a contra a despedida arbitrária ou sem justa causa (art. 7º, I);
- lei complementar com o objeto de estabelecer outros casos de inelegibilidades e os prazos de sua cessação (art. 14, § 9º);
- lei complementar destinada a regular a criação de territórios Federais e sua transformação em Estados (art. 18, § 2º);
- lei complementar visando a regulamentação de incorporação, subdivisão e desmembramento de Estados (art. 18, § 3º);
- lei complementar estabelecendo o período de criação, incorporação, fusão e desmembramento de Municípios por lei estadual (art. 18, § 4º);
- lei complementar com o objetivo de prever os casos de permissão para que forças estrangeiras possam transitar no território nacional ou nele permaneçam temporariamente (art. 21, IV);

- lei complementar destinada a autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas no artigo, o qual se refere à competência legislativa privativa da União (art. 22, § único);

- lei complementar objetivando fixar normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, visando o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional (art. 23, § único);

- lei complementar (estadual) destinada a instituição de regiões metropolitanas, aglomerações urbanas e microrregiões, constituída por municípios limítrofes, visando a satisfação do interesse comum destes municípios (art. 25, § 3º);

- lei complementar com a função de definir as áreas de atuação das fundações (art. 37, XIX);

- lei complementar destinada a dispor sobre as regiões em desenvolvimento (art. 43, § 1º);

- lei complementar destinada a estabelecer o número de deputados por Estado e Distrito Federal (art. 45, § 1º);

- referência às ressalvas contidas na lei complementar exigida no art. 21, IV, com o objetivo de prever os casos de permissão para que forças estrangeiras possam transitar no território nacional ou nele permaneçam temporariamente (art. 49, II);

- lei complementar com a função de dispor sobre a elaboração, redação, alteração e a consolidação de leis (art. 59, § único);

- lei complementar destinada a conferir outras atribuições ao Vice-Presidente da República, não expressas na Constituição (art. 79, § único);

- referência à lei complementar exigida no art. 21, IV, com o objetivo de prever os casos de permissão para que forças estrangeiras possam transitar no território nacional ou nele permaneçam temporariamente (art. 84, XXII);

- lei complementar de iniciativa do Supremo Tribunal Federal destinada a dispor sobre o Estatuto da Magistratura (art. 93);

- lei complementar sobre a organização e competência dos órgãos da justiça Eleitoral (art. 121);

- lei complementar regulando a destituição de Procuradores-Gerais nos Estados, Distrito Federal e Territórios por deliberação da maioria absoluta do Poder Legislativo (art. 128, § 4º);

- leis complementares federal e estadual estabelecendo a organização, as atribuições, e o estatuto de cada Ministério Público (art. 128, § 5º);

- lei complementar sobre a forma do controle externo da atividade da atividade policial pelo Ministério Público (art. 129, VII);

- lei complementar dispondendo sobre a organização e o funcionamento da Advocacia-Geral da União (art. 131);

- lei complementar destinada a organizar a Defensoria Pública da União, do Distrito Federal e dos Territórios, e prescrevendo normas gerais para a sua organização nos Estados (art. 134, § único);

- lei complementar dispondendo sobre normas gerais a serem adotadas na organização, no preparo, e no emprego das Forças Armadas (art. 142, § 1º);

- lei complementar dispondendo sobre conflitos de competência em matéria tributária, regulando as limitações do poder de tributar, e estabelecendo normas gerais em matéria de legislação tributária (art. 146);

- lei complementar permitindo à União instituir empréstimos compulsórios, nos casos previstos em seus incisos (art. 148);
- lei complementar permitindo à União instituir outros impostos não previstos no art. 153, de forma residual (art. 154, I);
- lei complementar dispendo sobre a competência excepcional para a instituição dos impostos *causa mortis* e de doação (art. 155, § 1º, III);
- lei complementar destinada a definir situações sobre o ICMS, inseridas em suas alíneas (art. 155, § 2º, XII);
- lei complementar definindo os serviços passíveis de cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) (art. 156, III);
- lei complementar determinando, em relação ao ISS: suas alíquotas máximas e mínimas; a exclusão de exportações de serviços para o exterior da sua incidência; a regulamentação como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º);
- lei complementar sobre regras e critérios de distribuição de receitas previstas nos artigos 157, 158 e 159 (art. 161);
- lei complementar dispendo sobre finanças públicas, dívida pública externa e interna, fiscalização financeira da administração pública, etc (art. 163);
- lei complementar sobre o exercício financeiro, o plano plurianual, a lei de diretrizes orçamentárias, a lei orçamentária anual, etc (art. 165, § 9º);
- referência à mesma lei complementar mencionada pelo art. 165, § 9º (art. 166, § 6º);
- lei complementar destinada a estabelecer limites de despesa com o pessoal ativo e inativo de todos os entes federados (art. 169);

- lei complementar dispor sobre o procedimento contraditório especial, de rito sumário, para o processo judicial de desapropriação para fins de reforma agrária (art. 184, § 3º);

- leis complementares regulando o Sistema Financeiro Nacional (art. 192);

- lei complementar estabelecendo limite para a concessão de remissão ou anistia de contribuições sociais (art. 195, § 11);

- lei complementar regulando o regime de previdência privada de caráter complementar (art. 202).

Como podemos observar, não são poucas as oportunidades em que a Constituição reclama a edição de lei complementar.

4 LEI COMPLEMENTAR NO DIREITO TRIBUTÁRIO

4.1 Importância da lei complementar no âmbito do Direito Tributário

Em um Estado Democrático de Direito, os governantes e os governados sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público deve pautar sua conduta conforme as determinações constitucionais e as normas infraconstitucionais.

A requisição de maior participação para a aprovação de determinados atos indica que aquela matéria, especificamente, deve ser revestida de maior segurança e rigidez que as demais. Ocorre que a rigidez do ato normativo é diretamente proporcional à dificuldade de sua modificação por outros, tornando, assim, não imutável o direito, mas impedindo que determinadas deliberações necessariamente apreciadas por um *quorum* especial nas casas legislativas seja alterado ou destruído por uma deliberação que não necessariamente expresse a verdadeira vontade popular.

O Direito Tributário, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos do Estado (sempre sedento por receitas), é um dos ramos do Direito em que mais se faz sentir a necessidade da segurança jurídica. É esta que propicia a certeza e a igualdade indispensáveis às relações sociais, principalmente às relações entre o Fisco e o contribuinte.

A finalidade essencial do Direito Tributário não é a arrecadação de tributos, mas gerar o equilíbrio das relações tributárias, impedindo o abuso por parte do poder Estatal.

Por conseguinte, as normas de imposição tributária devem ser certas, impedindo as surpresas e os desmandos por parte do ente público, garantindo, sempre que possível, a maior certeza dos seus limites impositivos contra os cidadãos.

O constituinte, sabedor desta necessidade, ao constatar previamente a relevância de uma determinada matéria tributária, determina que esta deva ser disciplinada através de lei complementar. Agindo desta forma, o constituinte visa intensificar o envolvimento, a participação e o comprometimento dos parlamentares nos processos de discussão e aprovação das leis que regulam estas matérias consideradas de maior importância.

4.2 Código Tributário Nacional

No início dos anos cinquenta prepararam-se estudos para a viabilização de um estatuto nacional no tocante ao Direito Tributário. O anteprojeto original foi elaborado por Rubens Gomes de Sousa, o qual foi revisado por respeitadas juristas da época, gerando a Emenda Constitucional nº 18, de 1965, e culminando na Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Entretanto, a denominação de Código Tributário Nacional somente veio à tona com o art. 7º do Ato Complementar nº 36, em 14 de março de 1967.

Entende-se, com base no princípio de continuidade e recepção das normas anteriores, que o Código Tributário Nacional, mais conhecido por CTN, foi recepcionado pelas Constituições supervenientes em seus aspectos essenciais, naquilo em que não contrariou as inovações constitucionais adotadas ao sistema tributário.

Embora tenha sido formalmente veiculado como lei ordinária (Lei n.º 5.172/66), pois à época não havia exigência de lei complementar para a matéria, a melhor doutrina entende ter sido recepcionado o CTN com status de lei complementar, tendo em vista dispor de normas gerais tributárias.

O patamar de lei materialmente complementar deriva da circunstância de que hoje o CTN está a salvo das investidas da lei ordinária, pois somente pode ser

alterado, naquilo que diga respeito a qualquer das matérias constantes no art. 146, III da Lei Maior, por lei complementar.

Vejamos o que nos afirma o mestre Roque Antônio Carrazza³⁶:

Evidentemente, a matéria de que a lei em questão cuida (normas gerais em matéria de legislação tributária) passou a ser privativa de lei complementar, por determinação, primeiro, do art. 18, § 1º, da Carta de 1967/69 e, agora, do art. 146 da atual Constituição. Desta forma, a Lei nacional nº 5.172/66 só poderá ser revogada ou modificada por lei formalmente complementar.

O CTN, portanto, apesar das muitas imperfeições, geradas principalmente pelo período ditatorial em que foi editado, e apontadas por renomados juristas, permanece válido e eficaz até hoje, naquilo em que não contrariar a atual Constituição.

4.3 Exigência constitucional de lei complementar no Direito Tributário

As leis complementares são instrumento de utilização excepcional. A regra geral é a criação, modificação ou extinção de direitos ou obrigações ser disciplinados por meio de leis ordinárias. Em quase todos os casos, quando a Constituição se refere à lei ("nos termos da lei...", ou "a lei estabelecerá..." etc.), ou mesmo à lei específica, está exigindo a edição de lei ordinária. A reserva de matérias à lei complementar, salvo raras exceções, deve vir expressa no texto constitucional (ver seção 4.3.1). As raras exceções dizem respeito a situações em que a interpretação sistemática da Constituição permite inferirmos a exigência de lei complementar, ainda que o texto constitucional somente se refira à lei, sem qualificativo (ver seção 4.3.2).

³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 18ª ed, São Paulo: Malheiros, 2002, p. 819.

A seguir, faremos a enumeração das matérias que, no âmbito do Direito Tributário, são reservadas, pela Constituição, à lei complementar, fazendo alguns comentários que entendermos de maior relevância.

4.3.1 Casos explícitos de exigência constitucional

A Constituição reservou expressamente à lei complementar, no âmbito do Direito Tributário, as seguintes matérias:

1) Dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (art. 146, I).

Ao delimitar rigidamente o âmbito de competência de cada uma das entidades tributantes da Federação, a Constituição impediu a ocorrência de conflitos de competência verdadeiros no plano lógico. Qualquer conflito de competência que venha a ocorrer entre as pessoas políticas será um conflito aparente e encontrará solução na correta interpretação das regras e princípios do próprio texto constitucional.

O que geralmente acontece é a má interpretação dos preceitos constitucionais por parte das pessoas políticas destinatárias das regras tributárias, em relação aos fatos geradores de seus tributos, ocasionando uma invasão de competência.

Incumbe à lei complementar tão-somente aclarar ou explicitar o sentido dos princípios e normas constitucionais relativos à competência tributária, sempre respeitando o princípio federativo, e, ainda, estabelecer os critérios a serem utilizados para a solução dos conflitos aparentes. Portanto, esta lei complementar possui a qualidade de lei interpretativa, explicativa e operativa dos dispositivos

constitucionais. Entretanto, não pode a lei complementar, sob pretexto de realizar as referidas funções, alterar a Constituição.

2) Regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II).

As mais importante limitações constitucionais ao poder de tributar encontram-se expressas nos art. 150, 151 e 152 da Constituição. Entretanto, os princípios tributários não explícitos nos art. 150 a 152 são também considerados limitações constitucionais ao poder de tributar, tais como o princípio da capacidade contributiva, plasmado no art. 145, § 1º, e outras garantias e direitos individuais que, direta ou indiretamente, devam ser observados nas relações jurídicas entre os contribuintes e os entes tributantes.

Importante salientarmos que a maioria das restrições ao poder de tributar não necessita de qualquer regulamentação, posto que, por sua própria natureza, são auto-aplicáveis. Podemos citar como exemplo o princípio da legalidade (art. 150, I), o qual, para ser aplicado não carece de nenhuma normatização complementar.

As leis complementares destinadas a regular as limitações ao poder de tributar, em regra, somente serão necessárias quando servirem de instrumento para a disciplina de dispositivos constitucionais de eficácia limitada ou contida.

Fundamentado no art. 146, II, o Supremo Tribunal Federal não tem acolhido a normatização, em lei ordinária, de definições ou condições que restrinjam a fruição de imunidades, como a definição de entidade sem fim lucrativo, ou restrições relativas a rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável por entidades imunes.

3) Estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (art. 146, III):

Nossa lei de normas gerais tributárias, atualmente vigente, é a Lei 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN). Como afirmado acima, o CTN foi formalmente editado como lei ordinária, pois à época não havia exigência de lei complementar para a matéria, mas foi recepcionado pelas Constituições posteriores com status de lei complementar. Por esse motivo, quanto aos seus dispositivos reguladores de normas gerais tributárias, o CTN somente pode ser alterado ou revogado por meio de lei complementar.

3.1) Definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes (art. 146, III, "a").

O importante dispositivo exige que o delineamento geral de todos os tributos conste de lei complementar de caráter nacional, pois, conquanto editada pelo Congresso Nacional, sujeita todos os entes federados. Relativamente aos impostos, a Constituição exige que seus fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes estejam definidos nessa lei complementar, atualmente representada pelo CTN.

Relevante lembrarmos que a instituição de um tributo, regra geral, é feita por meio de lei ordinária. A lei complementar de que trata o dispositivo, sendo uma lei de normas gerais, não institui nenhum tributo. Tão somente deve defini-los, estabelecendo, no caso dos impostos, os fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes a serem descritos na lei ordinária que instituirá o imposto em cada caso.

3.2) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários (art. 146, III, "b").

Esta alínea apenas cita alguns dos assuntos que deverão constar da lei complementar de normas gerais tributárias. Todos eles encontram-se, hoje, disciplinados no CTN. Devemos observar que a lista de assuntos que são entendidos como normas gerais tributárias, constante da Constituição, é uma lista exemplificativa, ou seja, outras matérias tributárias de índole genérica poderão constar dessa lei complementar e deverão, igualmente, ser observadas por União, Estados, DF e Municípios.

3.3) Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas (art. 146, III, "c").

O dispositivo sugere a idéia de que uma lei complementar estabeleça um tratamento tributário especial aos atos próprios praticados pelas cooperativas. Este tratamento diferenciado deverá ser provavelmente favorecido; porém, a Constituição não estabeleceu, por meio desse dispositivo, qualquer imunidade para as cooperativas.

3.4) Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados para o recolhimento de ICMS e contribuições para a Seguridade Social (art. 146, III, "d"). Podendo esta lei complementar, inclusive, instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições sociais de todos os entes federados, sendo tal regime opcional para o contribuinte, o qual deverá satisfazer determinadas condições para o seu enquadramento (art. 146, III, parágrafo único).

Estes dispositivos foram inseridos na Constituição pela Emenda Constitucional nº 42, de 19-12-2003, tendo como objetivo beneficiar as empresas de menor porte, possibilitando uma menor carga tributária, diminuindo a burocracia no recolhimento de tributos, e incentivando a atividade empreendedora, o que

certamente geraria uma maior produção de riquezas e uma diminuição do desemprego.

4) Estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência da União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo (art. 146 A).

O artigo também foi inserido na Constituição pela Emenda Constitucional nº 42, de 19-12-2003, e como o seu próprio texto expressa, tem como objetivo prevenir desequilíbrios da concorrência, criando critérios para que as empresas de maior porte não inibam o surgimento de novas e pequenas empresas, e se isto acontecer, que sejam aplicados regimes especiais de tributação para a viabilização das empresas menores.

5) Instituir empréstimos compulsórios (art. 148, I e II).

Os empréstimos compulsórios são um dos raros tributos que devem ser instituídos por meio de lei complementar. Não há exceção: qualquer espécie de empréstimo compulsório, seja em razão de guerra externa (ou sua iminência) ou calamidade pública, seja para atender a investimento público urgente de relevante interesse nacional, deverá ser instituído e disciplinado por lei complementar. As diferenças entre as espécies de empréstimos compulsórios dizem respeito ao princípio da anterioridade: os descritos no art. 148, I, não estão sujeitos ao princípio, e os tratados no art. 148, II, estão. Qualquer deles, entretanto, deve ser instituído e disciplinado por lei complementar.

6) Instituir o imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII).

O imposto sobre grandes fortunas é outro que foge à regra, pois a Constituição exige lei complementar para sua instituição.

Todavia, existe alguma contenda sobre ser necessária lei complementar à própria instituição do imposto ou ser exigida a lei complementar apenas para delinear o perfil do tributo, podendo ser ele criado e alterado por lei ordinária, contanto que nos termos da lei complementar. Predomina na doutrina, porém, a posição de que é necessária a lei complementar tanto para a criação e alteração do imposto, como para estabelecer a disciplina de todos os seus elementos. Argumenta-se que para simplesmente traçar as normas gerais desse tributo, estabelecendo seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes, bastaria a exigência da lei complementar prevista no art. 146, III, "a". No entanto, como este imposto nunca foi criado, não existe jurisprudência a seu respeito.

7) Instituição de impostos pela União no uso de sua competência residual (art. 154, I).

Como sabemos, a União pode instituir outros impostos, além dos sete impostos enumerados nos incisos do art. 153. A competência para instituição desses impostos é denominada competência residual. A Constituição estabelece uma série de requisitos para a utilização dessa competência, a saber: instituição por meio de lei complementar, fato gerador e base de cálculo inéditos, e observância do princípio da não-cumulatividade.

Ressaltamos que este é um dos casos incomuns em que se exige lei complementar para a instituição de um tributo.

8) Regular a competência para instituição do imposto estadual sobre a transmissão causa mortis e as doações de quaisquer bens ou direitos, nas seguintes hipóteses: se o doador tiver domicílio ou residência no exterior; se o *de cujus* possuía bens, era residente ou domiciliado ou teve o seu inventário processado no exterior (art. 155, § 1º, III).

Prevê a Constituição que nestes dois casos a competência deverá ser forçosamente regulada por lei complementar, a qual irá determinar a competência para a instituição do tributo.

9) Regulamentar, em relação ao ICMS, as seguintes matérias (art. 155, §2º, XII, “a” a “i”): 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; h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, “b”; i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior bem, mercadoria e serviço.

A Constituição de 1988, após trazer, em seu próprio texto, uma extensa lista de princípios e regras relativas ao ICMS, estabeleceu a necessidade de lei complementar nacional (editada pela União) para complementação da disciplina do imposto.

O art. 34, § 8º, do ADCT, autorizou os Estados e o DF, caso não fosse editada, em sessenta dias da promulgação da Constituição de 1988, a lei

complementar aqui prevista, a regular provisoriamente a matéria mediante convênio, o que efetivamente foi feito pelo Convênio ICMS 66/88.

Somente em setembro de 1996 foi editada a Lei Complementar nº 87 que veio regular definitivamente as matérias aqui enumeradas. As alíneas “h” e “i” foram introduzidas pela Emenda Constitucional nº 33, de 11-12-2001.

10) Definir os serviços de qualquer natureza que podem constituir hipótese de incidência do ISS, da competência tributária dos municípios (art. 156, III).

A Constituição confere aos Municípios competência para instituição de imposto incidente sobre serviços de qualquer natureza (ISS), o que permitiria, em princípio, que todo e qualquer serviço fosse alcançado pelo imposto municipal, exceto os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pois sobre estes incide o ICMS.

Para o completo delineamento dessa competência municipal, entretanto, o texto constitucional estabelece que os serviços de qualquer natureza a serem tributados pelo ISS devem ser definidos em lei complementar federal (de cunho nacional).

A Lei Complementar nº 116, de 31-07-2003, foi editada para efetivar a determinação constitucional do art. 156, III, contendo, em uma lista anexa, a relação dos serviços considerados fatos geradores para a incidência do ISS.

11. Fixar as alíquotas máximas e mínimas do ISS (art. 156, § 3º, I).

O estabelecimento das alíquotas do ISS deve ser feito por meio de lei ordinária de cada município. Todavia, o legislador municipal deverá respeitar, no estabelecimento de suas alíquotas, o limite máximo e mínimo a serem previstos em lei complementar federal (editada pelo Poder Legislativo federal), de caráter nacional.

O art. 8º da Lei Complementar nº 116 prescreve que a alíquota máxima para a tributação do ISS é de 5% (cinco por cento).

Entretanto, esta Lei não determinou qual seria a alíquota mínima para o ISS, o que tem gerado muita polêmica. Isto porque a Emenda Constitucional nº 37/02, em seu artigo 3º, havia incluído o artigo 88 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), fixando a alíquota mínima do ISS em 2% (dois por cento), a partir da data da publicação da Emenda (13-06-2002), enquanto lei complementar não disciplinasse o disposto no art. 156, § 3º, I.

Para uns, como a Lei Complementar 116, que é de 13 de julho de 2003, ou seja, sancionada mais de um ano depois da Emenda 37/02, em nenhum momento fala em alíquota mínima, ficou sem efeito o limite do inciso I do artigo 88 do ADCT, uma vez que a EC 37/02 apenas fixou a alíquota mínima “enquanto lei complementar não disciplinar” o assunto, o que foi feito pela LC 116, não existindo, assim, no nosso ordenamento jurídico, a alíquota mínima para o ISS. Baseados nestes argumentos, muitos municípios estabelecem alíquotas inferiores a 2% para alguns serviços.

Outros, todavia, entendem que como a Lei Complementar 116 não determinou uma alíquota mínima, ela não disciplinou todo o disposto no art. 156, § 3º, I, continuando válido e eficaz o limite mínimo determinado pelo inciso I do artigo 88 do ADCT (de 2%). Este entendimento parece mais coerente com a intenção do legislador constitucional, tendo em vista que o objetivo do artigo 88 do ADCT era exatamente evitar ou diminuir a guerra fiscal entre os municípios.

12. Excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior (art. 156, § 3º, II).

A Lei Complementar nº 116, em seu artigo 2º, prescreve os diversos casos de não incidência do ISS, e o seu inciso I refere-se expressamente às exportações de serviços para o exterior. Entretanto, o parágrafo único deste mesmo artigo ressalva que a o ISS será devido para os serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

13. Regular, em relação ao ISS, a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (art. 156, § 3º, III).

Este inciso foi incluído pela Emenda Constitucional nº 37, de 12-06-2002, determinando que a lei complementar federal (de caráter nacional) regule como a concessão de benefícios fiscais pode ser implementada, tentando evitar ou diminuir a guerra fiscal entre os municípios. Isto porque os municípios costumam conceder incentivos fiscais para atrair a instalação de empresas em seu território, o que fatalmente gera diminuição da arrecadação de ISS em outros municípios.

14) No que concerne à repartição de receitas tributárias, cabe à lei complementar (art. 161): a) definir valor adicionado para fins do disposto no art. 158, parágrafo único, I; b) estabelecer normas sobre a entrega dos recursos de que trata o art. 159, especialmente sobre os critérios de rateio dos fundos previstos em seu inciso I, objetivando promover o equilíbrio sócio-econômico entre Estados e entre Municípios; c) dispor sobre o acompanhamento, pelos beneficiários, do cálculo das quotas e da liberação das participações previstas nos artigos 157, 158 e 159.

Entendemos que as matérias descritas nos três incisos do art. 161, concernentes ao assunto "repartição das receitas tributárias", dizem respeito, na verdade, ao Direito Financeiro. Entretanto, como a Constituição colocou o artigo no

capítulo referente ao Sistema Tributário Nacional, achamos por bem incluí-lo em nosso estudo.

15) Fixar o valor máximo para a concessão de remissão ou anistia de débitos de contribuições sociais previstas nos incisos I, "a" e II do art. 195 (art. 195, §11).

O presente dispositivo foi inserido pela Emenda Constitucional nº 20, de 15-12-1998, com o intuito de proibir que fosse concedida remissão ou anistia de contribuições sociais para débitos em montante superior ao estabelecido em lei complementar.

16) Regular o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza com o objetivo de viabilizar a todos os brasileiros o acesso a níveis dignos de subsistência (ADCT, art. 79).

Este Fundo, com previsão para vigorar até o ano de 2010, foi regulamentado pela Lei Complementar nº 111, de 06-07-2001, sendo composto, dentre outros aportes, de parcelas sobre a arrecadação da CPMF, do IPI e do imposto sobre grandes fortunas (caso este vier a ser instituído).

Atualmente, são estes os casos em que a Constituição faz referência expressa à lei complementar no âmbito do Direito Tributário. Todavia, este rol não é imutável, posto que o legislador reformador pode alterá-lo, como não raro o faz, através de emendas constitucionais.

Importante ressaltarmos, ainda, que todas as leis complementares aqui enumeradas são leis complementares federais, ou seja, editadas pelo Congresso Nacional. Muitas delas, entretanto, têm caráter nacional, sujeitando a União, Estados, DF e Municípios.

Além disso, nada impede que as Constituições estaduais ou as Leis Orgânicas dos municípios e do Distrito Federal reservem matérias específicas, de sua competência, a leis complementares estaduais, distritais ou municipais. Nestes casos, somente ficará obrigado a seguir suas disposições o Estado ou o Município que editar a lei complementar.

4.3.2 Casos implícitos de exigência constitucional

Boa parte da doutrina entende que determinadas leis exigidas pela Constituição devam ser complementares, ainda que não sejam adjetivadas desta forma pelo texto constitucional. Vejamos, então, os casos apontados como de exigência implícita, no campo do Direito Tributário:

1) Estabelecer os requisitos para que instituições de educação ou de assistência social sejam consideradas sem fins lucrativos para efeito de gozo da imunidade aos impostos sobre patrimônio, renda, ou serviços (art. 150, VI, "c").

No texto do artigo, a Constituição refere-se apenas à lei, sem qualquer qualificativo. Mas a interpretação sistemática do texto constitucional leva-nos a concluir que esta lei estabelecendo os requisitos para que uma instituição de educação ou de assistência social seja considerada sem fins lucrativos para efeito de gozo da imunidade seja uma lei complementar.

Acontece que o art. 146, II, da Constituição, expressamente reserva à lei complementar a regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Ora, as imunidades tributárias são precisamente limitações constitucionais ao poder de tributar. A própria Constituição inseriu o art. 150, (o qual trata, dentre outras matérias, da imunidade sob análise) na seção II do capítulo que dispõe sobre o

Sistema Tributário Nacional, seção esta que tem como denominação “Das Limitações ao Poder de Tributar”.

O estabelecimento dos requisitos para que as instituições de educação ou de assistência social sejam consideradas sem fins lucrativos para efeito de gozo dessa imunidade, portanto, deve ser feito mediante lei complementar, uma vez que se trata de regular uma limitação ao poder de tributar.

O Supremo Tribunal Federal, ao manifestar-se sobre a controvérsia (ADIMC 1.802-DF, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, 27.08.98), entendeu que “a lei ordinária poderá estipular requisitos que digam respeito à constituição e ao funcionamento das entidades imunes, como, por exemplo, os relativos aos registros de seus atos constitutivos, as formas jurídicas que poderão ser adotadas etc. Entretanto, o estabelecimento de requisitos que importem regulação da limitação ao poder de tributar, como os exigidos para qualificação de entidade sem fins de lucro, exige, obrigatoriamente, edição de lei complementar”.

Atualmente, os requisitos para que uma entidade seja considerada sem fins lucrativos, para efeito do gozo da imunidade tributária aqui tratada, encontram-se no art. 14 do Código Tributário Nacional, o qual foi modificado pela Lei Complementar nº 104, de 10/01/2001.

Segundo o art. 14 do CTN, para serem consideradas sem finalidade de lucro as instituições acima mencionadas devem observar os seguintes requisitos: a) não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; b) aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais; c) manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

2) Instituir contribuições de seguridade social no uso da competência residual (art. 195, § 4º).

Outro importante dispositivo constitucional em que o texto refere-se apenas a lei, sem qualificativos, mas a interpretação sistemática da Constituição leva-nos a concluir que essa lei deverá ser uma lei complementar.

A União pode instituir contribuição destinada à manutenção ou expansão da seguridade social incidente sobre fonte nova, ou seja, diversa das fontes enumeradas nos incisos I, II, III e IV do art. 195. Para a instituição dessa contribuição, deverá ser observada a técnica exigida para a utilização da competência residual, prevista no art. 154, I. Portanto, a instituição da contribuição exige: lei complementar, fato gerador e base de cálculo inéditos (ou seja, não coincidentes com os de outras contribuições de seguridade) e observância do princípio da não-cumulatividade.

Lembramos, outrossim, que o STF entende que os fatos geradores e bases de cálculo das contribuições residuais de seguridade podem coincidir com os dos impostos previstos na Constituição (RE 242.615, Rel. Min. Marco Aurélio, 17.08.1999; RREE 231.096; 258.774; 252.242, Rel. Min. Moreira Alves).

3) Determinar medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços (art. 150, § 5º).

A necessidade de lei complementar para o cumprimento deste dispositivo constitucional é um tanto controversa. Autores entendem que, em razão de situar-se o dispositivo na Seção relativa às limitações constitucionais ao poder de tributar, a lei nele referida, embora sem qualquer qualificativo, deverá ser uma lei complementar, por força da exigência do art. 146, II, da Constituição. Como essa lei ainda não foi editada, aguardemos para ver como se manifestarão as instâncias judiciárias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A lei complementar não é criação do direito brasileiro. Podemos observar a existência desta espécie normativa em vários sistemas jurídicos alienígenas, embora possuam outras denominações e particularidades em cada país. Nosso ordenamento, ao instituir a lei complementar, inspirou-se no direito constitucional francês, mas especificamente em sua *loi organique*.

Podemos afirmar que a lei complementar, em seu sentido hodierno, no nosso ordenamento, pode ser conceituada como aquela que é editada para disciplinar matéria previamente selecionada pela Constituição, e aprovada pela maioria absoluta das casas legislativas.

Essencialmente, existem duas diferenças entre a lei ordinária e a lei complementar, sendo estas de cunho material e formal.

Materialmente falando, a diferença existente entre as duas espécies normativas consiste em que as leis complementares referem-se às matérias de antemão descritas na Constituição, ou seja, somente as matérias reservadas constitucionalmente é que poderão ser objeto de leis complementares. Já as leis ordinárias, por sua vez, devem ter como conteúdo as matérias de cunho residual, ou seja, aquilo que não for objeto das emendas constitucionais, das leis complementares, ou das outras normas infraconstitucionais elencadas na Lei Maior.

Formalmente considerando, as leis complementares possuem processo legislativo diferenciado, no que concerne ao seu *quorum* para aprovação, qual seja, o da maioria absoluta, enquanto que a aprovação de leis ordinárias se dá por maioria simples. Esta exigência de maioria absoluta para a edição de uma lei complementar decorre da intenção do legislador constituinte no sentido de dotar determinadas matérias de uma maior estabilidade legislativa.

A estrutura escalonada das normas está ligada à idéia de fundamentação. Ou seja, normas inferiores procuram seu fundamento de validade em normas que lhes são hierarquicamente superiores.

E isto não acontece entre uma lei ordinária e uma lei complementar, pois as duas espécies de lei ocupam o mesmo patamar hierárquico em nosso ordenamento jurídico, ambas tendo como fundamento de validade a Constituição; não obstante os argumentos norteadores de entendimento antagônico, acima expostos, sejam fruto da reflexão e estudo de juristas da maior envergadura.

Na realidade, o que acontece é que leis complementares e leis ordinárias possuem matérias próprias. O que poderá haver é invasão de competência de uma das normas em relação ao âmbito material da outra. E, em assim se dando, o que ocorrerá será uma inconstitucionalidade, não uma ilegalidade.

Somente podemos falar em hierarquia quando exista campo material comum. E, entre as leis complementares e as leis ordinárias, o que se vê são campos materiais absolutamente díspares.

Em regra, lei ordinária não pode revogar lei complementar, e isto exatamente porque seus campos de atuação são constitucionalmente diferenciados, não podendo uma lei ordinária disciplinar matéria que seja reservada a outro tipo de norma. A recíproca é verdadeira, ou seja, lei complementar não deve adentrar em temas próprios de lei ordinária. Entretanto, em isto ocorrendo, a lei somente formalmente será complementar, sendo materialmente ordinária, o que possibilitará sua modificação ou revogação por uma lei ordinária superveniente.

O Direito Tributário é um dos ramos do direito em que mais se sente a presença das leis complementares, tendo em vista a preocupação do legislador constituinte em dotar esta área de uma maior segurança jurídica, posto que o Direito

Tributário tem como função regular as relações entre o Fisco e o cidadão, limitando o poder de tributar e impedindo o abuso por parte do Estado.

A principal norma infraconstitucional do nosso ordenamento em matéria tributária é o Código Tributário Nacional, tendo como função maior dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária. Tendo em vista que esta função deva ser obrigatoriamente regulada por lei complementar (art. 146, III da CF/88), o CTN foi recepcionado com status de lei complementar pela Lei Maior, embora tenha sido formalmente veiculado como lei ordinária (Lei n.º 5.172/66).

Analisando a Constituição atual, percebemos que são muitas as ocasiões de exigência de lei complementar. Entretanto, não podemos dizer que estas ocasiões sejam fixas e imutáveis, posto que muitas delas foram introduzidas por emendas constitucionais à Constituição original, e outras ocasiões de exigência foram suprimidas, conforme a vontade do legislador reformador e as necessidades políticas e sociais.

Assim sendo, o estudo da lei complementar sempre ensejará bastante controvérsia no meio jurídico, não se podendo afirmar que qualquer estudo, por mais profundo o seu conteúdo, e por mais respeitável o seu autor, possa ter um caráter conclusivo, posto não ser o Direito uma ciência exata, estando em constante transformação.

Não obstante, acreditamos ter possibilitado, com o presente trabalho, uma melhor compreensão das discussões mais relevantes referentes à lei complementar no momento atual, propiciando ao leitor o acesso às opiniões conflitantes de grandes juristas na área, e nos posicionando a respeito de cada uma delas de forma simples e objetiva.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

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

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional**, 22ª ed, São Paulo: Saraiva, 2001.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei Complementar – Teoria e Comentários**, 2ª ed, São Paulo: Celso Bastos Editor / IBDC, 1999.

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

CARRAZZA, Roque Antônio, **O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro**, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

CARRAZZA, Roque Antônio, **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 8ª ed, São Paulo: Malheiros, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**, 12ª ed, São Paulo: Saraiva, 1999.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**, 1ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 1990.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**, 6ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FERREIRA, Pinto. **A lei complementar na Constituição**. Revista do Ministério Público do Estado de Pernambuco, nº 1.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**, (Tradução: João Baptista Machado), São Paulo: Martins Fontes, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**, 24ª ed, São Paulo: Malheiros, 2004.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. **Breve Histórico e Significado das Leis Complementares da Constituição**, Estudos Temáticos de Direito Constitucional, Fortaleza: Imprensa Universitária UFC, 2000.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**, São Paulo: Ed. Saraiva, 1998.

MORAES, Alexandre de. **Direito Constitucional**, 17ª ed, São Paulo: Atlas, 2005.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**, 10ª ed, São Paulo: Malheiros, 1994.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**, 6ª ed, São Paulo: Malheiros, 2004.

TEMER, Michel. **Elementos de Direito Constitucional**, 17ª ed, São Paulo: Malheiros, 4ª ed., 2001.