

## **A LEI COMPLEMENTAR TRIBUTÁRIA E SUAS INFLEXÕES PARA A EFETIVIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS**

### *ADDITIONAL TAX LAW AND INFLECTIONS EFFECTIVENESS OF RULES FOR CONSTITUTIONAL*

**Haroldo Jatahy de Castro**<sup>1</sup>

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 A Lei Complementar: Gênese; 2 Lei Complementar: Fundamentos Conceituais; 3 Aplicação das Leis Complementares Tributárias e Efetividade Constitucional; Considerações Finais; Referências das Fontes Citadas

#### **RESUMO**

Este artigo aborda a lei complementar tributária, buscando elementos doutrinários para embasar uma posição pessoal sobre alguns aspectos essenciais que se destacam pela importância e imanência ao próprio sentido e significado, enquanto espécie normativa que adquiriu *status* relevante no ordenamento pátrio. São levantadas a processualidade histórica da sua gênese e afirmação como norma no Direito internacional e pátrio, buscando-se, a seguir, adentrar na polêmica da posição hierárquica da lei complementar face à lei ordinária. Com base na confluência de pensamentos erigidos em torno de uma visão holística da questão da satisfação dos interesses legítimos do Estado e da necessária interposição dos direitos subjetivos dos contribuintes. Aborda-se a seguir a questão da efetividade constitucional, seara na qual não cabe apenas considerar os aspectos da materialidade tratados pela lei complementar tributária, mas situá-los perante a força normativa dos princípios, embasando uma postura interpretativa atuante e não-dogmática que deve nortear a atividade dos juízes na busca da concretização do interesse social e dos valores constitucionalmente albergados, que informam, inclusive, toda legislação tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Lei Complementar; Tributação; Normas Constitucionais; Efetividade.

---

<sup>1</sup> Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Amazonas (UFAM). Advogado Tributarista. Procurador aposentado da Fazenda Nacional. Mestrando em Ciências Jurídicas pela Univali (SC).

## **ABSTRACT**

This paper addresses the complementary tax law, seeking doctrinal elements to enable a personal position on some key aspects that stand out the importance and the immanence own sense and meaning as a species that has acquired normative status in the relevant planning patriotism. Processivity are raised to their historical genesis and affirmation as a norm in international law and parental rights, seeking to enter into the controversy following the hierarchical position of the supplementary law against the ordinary law. Based on the confluence of thoughts erected around a holistic view of the matter of satisfying the legitimate interests of the state and required filing of the subjective rights of taxpayers, then it approaches the issue of constitutional effectiveness, the harvest is not open to only consider aspects of substantive law addressed by additional taxation, but to place them before the normative force of principles, basing an active interpretative stance and non-dogmatic that should guide the decisions of the courts in pursuit of the realization of social interest and values constitutionally sheltered, that report, including all tax laws.

**KEYWORDS:** Complementary Law; Taxation; Constitutional Standards; Effectiveness.

## **INTRODUÇÃO**

A lei complementar é espécie normativa ímpar, nascida em um processo histórico de construção do Direito pátrio, de onde emergiu com força e autonomia para firmar-se como instrumento essencial no contexto das normas gerais de direito, especialmente no âmbito do sistema federativo.

Este artigo delinea o campo da normatividade e questões sobre a aplicação da lei complementar. Além da sua gênese e fundamentos, adentra no debate sobre a posição da lei complementar frente à lei ordinária, temática importante para se compreender a dimensão e alcance da sua utilização específica.

Em segundo momento, o raciocínio construído conduz à discussão da lei complementar no campo tributário. Neste ponto, o estudo é direcionado a analisar a efetividade proposta pela lei complementar, no sentido de buscar a concretização da norma constitucional sendo espécie normativa que visa a suprir lacunas ou a ampliar o detalhamento do legislador constituinte sobre matéria tributária.

Buscando conhecer novas tendências e posições sobre o tema, este trabalho dá destaque à visão de um novo papel para o juiz na conformação de um Direito Tributário apto a responder aos desafios contemporâneos.

Como será exposto, na seara tributária, mesmo não tendo gênese no processo de criação da lei complementar, o Código Tributário Nacional tem hoje essa função. Não previu esse ordenamento um papel ativo para os juízes na seara tributária, no sentido de dar margem ampla de decisão aos aplicadores da lei tributária, contribuindo para a produção de efeitos socialmente relevantes e necessários.

Ao comentar sobre o tema, este artigo demonstra que não basta fazer valer a norma para assegurar o interesse do fisco perante os contribuintes, tendo em vista os fins inerentes ao ente estatal e à necessidade dos recursos para sua realização. É preciso lançar mão de novos instrumentos para tornar o Direito apto a mediar novas interfaces entre Estado e cidadãos, um objetivo que pode ser concretizado por uma interpretação menos restritiva da lei tributária.

Interessante comentário sobre a questão lança luz sobre o problema da dogmática interpretativa, que tem norteado os caminhos do Supremo Tribunal Federal e os juízes em geral, por receio de transparecer excessiva intromissão no campo próprio do legislador. Todavia, como será demonstrado, é temor infundado e injustificado, diante da necessidade de posturas mais corajosas e ativas para contribuir na produção da norma, que não pode limitar-se apenas ao processo legislativo, em si, mas ir além, até o momento da aplicação da lei, na qual o magistrado poderá elucidar de forma mais completa o que realmente pode ser mais ajustado e constitucionalmente coerente ponderando de forma ampla sobre os significados, valores e direitos envolvidos.

## 1 A LEI COMPLEMENTAR: GÊNESE

Adentrando na questão da gênese da lei complementar, Silva<sup>2</sup> menciona previsão não expressa na Constituição Federal de 1824, em seu artigo 6º, como primeira alusão a uma lei de caráter amplo.

Objetivamente, a introdução da lei complementar deu-se pela via da transposição de equivalente instrumento normativo do Direito francês, no qual é designada como "*loi organique*" (lei orgânica).

Duguit<sup>3</sup> reconhece na lei orgânica o fundamento da criação dos órgãos estatais e da sua estruturação interna, de modo que sua distinção em relação a outras normas se dá no plano do conteúdo ou finalidade específica a que se destina no contexto normativo geral.

Na Constituição francesa de 1958, não existe um conceito de "*loi organique*", mas há previsão de procedimento legislativo para sua criação, conforme dispõe o artigo 46, exigindo a aprovação pelas duas Câmaras ou pela maioria absoluta dos membros de *l'Assemblée Nationale*. O texto constitucional remete ainda à "*loi organique*" para tratar de várias matérias abordadas singularmente pela Constituição.

A primeira Constituição republicana brasileira, de 1891<sup>4</sup>, no artigo 34, estabeleceu como competência do Congresso Nacional, privativamente, "Decretar as leis e resoluções necessárias ao exercício dos poderes, que pertencem à União; decretar as leis orgânicas para a execução completa da Constituição".

Resgatando os comentários de Ruy Barbosa sobre a natureza da lei complementar, o douto jurista afirma:

---

<sup>2</sup> SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

<sup>3</sup> DUGUIT, León. **Traité du Droit Constitutionnel**. Tome I. Paris: E. de Boccard, 1928.

<sup>4</sup> BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. 1891. In: <<http://www.domtotal.com/direito/pagina/detalhe/22511/1891-constituicao-da-republica>

-dos-estados-unidos-do-brasil> Acesso em: 28 jan. 2011.

Executáveis por si mesmas, ou auto-executáveis - se nos permitem uma expressão que traduza num só vocábulo, o inglês *self-executing* - são portanto as determinações, para executar, as quais não se haja mister de constituir ou designar uma autoridade, nem criar ou indicar um processo especial, e aquelas onde o direito instituído se ache armado por si mesmo, pela sua própria natureza, dos seus meios de execução e preservação. Disposição executável por si mesma é a que ministra a norma e os meios pelos quais se possa exercer e proteger o direito que ela dá, ou cumprir o dever e desempenhar o encargo que lhe impõe.<sup>5</sup>

A concepção barbosiana postula que a lei orgânica tinha um pressuposto basilar, o de constituir espécie normativa dotada de força especial, haurida da própria Constituição, no sentido de fazer valer as normas que não eram auto-aplicáveis, embora dotadas de plena eficácia, exigindo regulação posterior para que fossem efetivadas no contexto da vida legislativa.

A origem do termo "lei orgânica" está na própria finalidade, pois, segundo Oliveira<sup>6</sup> referia-se "aos aspectos organizacionais dos entes públicos, com o encargo de dispor sobre sua estrutura e atribuições, daí a origem da expressão."

A despeito da inovação instituída ainda pela Constituição de 1891, a lei complementar na concepção hodierna apenas veio a ser adotada em 1961, no âmbito de um processo legislativo emergente da crise política instalada na controvérsia da adoção ou não do regime parlamentarista no Brasil.

A lei complementar apareceu somente no ato de instalação do Parlamentarismo, através da Emenda Constitucional nº 4, de 02/09/61, estabelecendo o artigo 22 que o sistema parlamentar de governo somente poderia ser alterado por intermédio de leis votadas nas duas Casas do Congresso, exigindo-se a maioria absoluta de seus membros (*quórum*).<sup>7</sup>

No artigo 22 e 25 da Emenda Constitucional nº 4 de 1961, as regras orientaram-se pelo princípio da exclusividade de matéria, sendo exigido quórum apenas para os casos ali previstos. Já a Constituição de 1967 não dispunha que a lei

<sup>5</sup> BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**. v. II. São Paulo: Saraiva, 1933, p. 488.

<sup>6</sup> OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Manual do ISS - Imposto Sobre Serviços**. Campinas: LZN, 2004, p. 51.

<sup>7</sup> Consoante o texto da Emenda Constitucional em seu artigo 22 "Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar de Governo ora instituído, mediante leis votadas..." (BRASIL. Emenda Constitucional nº 4. **Diário Oficial da União**, 02 set. 1961, p. 8034).

complementar deveria tratar de matérias específicas a ela reservadas. Machado explica que: “[...] há de ser assim porque, no regime da vigente Constituição [1967], lei complementar é uma espécie normativa distinta, que jamais poderá ser aprovada por maioria simples”.<sup>8</sup>

Portanto, no raciocínio desse autor, a lei complementar, no sentido jurídico-positivo, apenas efetivamente assumiu essa identidade com a Constituição Federal de 1967, pois nela estavam presentes todos os elementos formais que lhe conferem *status* específico: denominação expressa (“lei complementar”) e exigência de procedimento especial de votação. O *quórum* é requisito essencial, regra, e não exceção, conforme o que previa a Emenda Constitucional nº 4, aprovada em 1961.

Informa Sampaio apud Bacha<sup>9</sup> que, com a Emenda Constitucional nº 17, de 1965, o termo “leis complementares” consolidou-se no ordenamento jurídico brasileiro, porém o que se observa é que o texto normativo não estabeleceu a necessária diferenciação formal frente à lei ordinária. Foi a Constituição de 1967 que consagrou a inovação da lei complementar no ordenamento jurídico ao prever expressamente “leis complementares à Constituição”, tipificando-as como espécies normativas diferenciadas, a serem elaboradas em processo legislativo (art. 49, II), situadas logo abaixo das emendas à Constituição e acima das leis ordinárias, o que foi ratificado na Emenda Constitucional nº 1, de 1969.

Os artigos 50 e 53 fizeram expressa distinção formal entre as leis ordinárias e leis complementares, exigindo-se para estas a aprovação por maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.

Por fim, a Constituição de 1988 manteve essa espécie normativa complementar, estabelecendo sua previsão no artigo 59, inciso II, apontando as matérias a serem regidas por lei complementar. Conferiu maior rigor ao processo de gênese e modificações das leis complementares, por intermédio da aprovação por maioria absoluta nas duas Casas Legislativas.

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 100.

<sup>9</sup> BACHA, Sergio Reginaldo. **Constituição Federal: leis complementares e leis ordinárias**. Hierarquia? Belo Horizonte: Fórum, 2004, p. 32.

## 2 LEI COMPLEMENTAR: FUNDAMENTOS CONCEITUAIS

Adentrando no campo da caracterização da lei complementar, diversos conceitos podem ser arrolados, evidenciando algumas nuances interpretativas de diferentes doutrinadores sobre o tema.

Bastos apresenta um conceito jurídico-positivo para a lei complementar, porém não concorda com o modo como é empregada a expressão no seu sentido doutrinário, afirmando que só existe “[...] lei complementar expressamente prevista na Constituição, isto é, tornou-se impróprio referir-se à norma integradora, mas não formalmente prevista na Constituição como lei complementar, por este nome.”<sup>10</sup>

O referido autor apresenta sua definição de lei complementar, como sendo “[...] toda aquela que contempla uma matéria a ela entregue de forma exclusiva e que, em consequência, repele normações heterogêneas, aprovada mediante um *quórum* próprio de maioria absoluta.”<sup>11</sup>

Por sua vez, Silva oferece um conceito de lei complementar consentâneo com a sua conhecida teoria da aplicabilidade das normas constitucionais:

[...] leis complementares da Constituição são leis integrativas de normas constitucionais de eficácia limitada, contendo princípio institutivo ou de criação de órgãos e sujeitas à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas Casas do Congresso Nacional.<sup>12</sup>

Esse mesmo autor, no contexto mais amplo da eficácia, postula que a produção de efeitos no plano jurídico, o que se entende por eficácia, ocorre com todas as normas constitucionais. Há, isto sim, maior ou menor alcance desses resultados.

---

<sup>10</sup> BASTOS, Celso R. **Lei complementar, teoria e comentários**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999, p. 47.

<sup>11</sup> BASTOS, Celso R. **Lei complementar, teoria e comentários**, p. 47. O projeto de lei complementar exige aprovação por mais da metade de todos os membros da Casa Legislativa. Destaca-se que nesse caso o Regimento Interno da Câmara dos Deputados trata-se de *quórum* nominal, por ser modalidade de votação que exige *quórum* especial.

<sup>12</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 244.

Daí a necessidade da lei complementar, observando-se que

Todas elas irradiam efeitos jurídicos, importando sempre uma inovação da ordem jurídica preexistente à entrada em vigor da constituição a que aderem a nova ordenação instaurada. O que se pode admitir é que a eficácia de certas normas constitucionais não se manifesta na plenitude de seus efeitos jurídicos pretendidos pelo constituinte enquanto não se emitir uma norma jurídica ordinária ou complementar executória, prevista ou requerida.<sup>13</sup>

A norma jurídica complementar deriva, portanto, da existência de dois tipos de normas: as dotadas de eficácia plena e imediata, e aquelas que precisam de um processo de complementação legislativa e de integração jurídica para efetiva aplicabilidade.

Desse entendimento emergiu a classificação tradicional da eficácia das normas, distinguindo-as em normas de eficácia plena, que, a partir da entrada em vigor do texto constitucional, produzem ou podem produzir os efeitos essenciais de imediato daqueles interesses ou propósito que nortearam a criação legislativa constituinte regulando determinada matéria. Tal é o caso, por exemplo, dos remédios constitucionais, como o instituto do *habeas corpus* e do *habeas data*, entre outros.

Por sua vez, as normas constitucionais de eficácia contida são aquelas pelas quais o legislador constituinte regulou de maneira ampla os interesses relativos a uma determinada matéria, porém deixando espaço para o exercício discricionário do Poder Público na sua aplicação, conforme o que a lei permite ou que os termos gerais dessas normas permitem depreender no momento da aplicação. Como exemplo pode-se apontar o disposto no artigo 5º, inciso XIII, da Constituição Federal de 1988: “[...] é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer).”

Nesse caso, o Poder Público irá interpretar a matéria quando aplicar o dispositivo constitucional. É certo aqui o elemento basilar do texto, ou seja, a liberdade de exercício de trabalho, ofício ou profissão. A Constituição dá margem, porém,

---

<sup>13</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**, p. 81-82.

para que esse exercício se efetive apenas se forem atendidas específicas condições da atividade profissional, o que deverá ser sujeito à decisão do Poder Público.

Quanto às normas constitucionais de eficácia limitada, referem-se àquelas cuja aplicabilidade não é imediata, ou seja, têm eficácia indireta, dependendo de legislação ulterior para que concretamente tenham efeitos. Portanto, estas não produzem efeitos desde o momento de sua inserção no texto constitucional, ao contrário das normas de eficácia contida, sendo que neste caso a atuação do legislador infraconstitucional apenas irá delimitar de forma mais precisa o campo de aplicação, regulando aspectos específicos.

Uma questão que emerge do processo diferenciado de aplicabilidade das normas constitucionais, diz respeito à interpretação judicial, em especial quanto ao controle da sua constitucionalidade.

Atribui-se aos juízes ou a entidades que reúnam características próprias de Cortes de Justiça a função de controle da constitucionalidade das leis. O exercício desse poder pelo Judiciário não invalida a função primordial do Legislativo, pois existem limitações à atividade judicial. Cabe ao juiz, no exercício do controle de constitucionalidade, evidenciar, de modo incontestado, a incompatibilidade e/ou inconformidade do texto legal com o texto constitucional.

Segundo Moro<sup>14</sup>, a Constituição não autoriza o juiz expressamente a suprir omissões legislativas. Ocorre que nela inexistem também uma autorização clara para a invalidação de leis inconstitucionais. Os dispositivos constitucionais apenas autorizam a declaração, pelo juiz, de que determinado ato normativo é inconstitucional.

Há uma corrente mais avançada da doutrina constitucional entendendo que, apesar de manifesta a inconstitucionalidade, dela não decorre necessariamente a invalidação da lei.

---

<sup>14</sup> MORO, Sérgio F. Por uma revisão da teoria da aplicabilidade das normas constitucionais. **Revista CEJ**, v.4, n. 10, jan./abr. 2000.

O certo é que a Carta Constitucional confere aos juízes a função de controle da atividade legislativa. Atribui a eles, implicitamente, poderes para que, no caso de omissão do texto legal, promover a efetividade da norma constitucional ao caso concreto, sem necessidade da atividade legislativa.

Sobre a atuação judicial, afirma Dworkin que "[...] o objetivo da decisão judicial constitucional não é meramente nomear direitos, mas assegurá-los, e fazer isso no interesse daqueles que têm tais direitos."<sup>15</sup>

Por isso considera Torres, quando faz referência à interpretação no campo da aplicação da norma tributária, ser necessário "estabelecer as premissas para o processo de aplicação através do recurso à argumentação retórica, aos dados históricos e às valorizações éticas e políticas, tudo dentro do sentido possível do texto."<sup>16</sup>

É no campo da maior proximidade entre interesse público e social e aplicação das leis que nascem as críticas à teoria da aplicabilidade das normas constitucionais, principalmente quanto à possibilidade do juiz ir além da simples postura de intérprete, para tornar esse processo o ponto de partida para maior efetividade da norma constitucional<sup>17</sup>, particularmente quando é importante a imediata aplicação.

Os defensores dessa alternativa não preconizam que o Judiciário tenha amplos poderes, equiparando-se aos legisladores. Isso porque é indiscutível que a concretização judicial da Constituição está adstrita ao limite da "reserva de consistência".

Por essa nova via de raciocínio, contrapondo-se à teoria da aplicabilidade das normas constitucionais, é preciso um alargamento do controle judicial, no sentido

---

<sup>15</sup> DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 465.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 35.

<sup>17</sup> Sobre a eficácia e aplicação (efetividade) da lei: "Norma alguma do sistema do direito positivo tem o condão de irradiar efeitos sem que seja aplicada. Não há possibilidade de incidência (jurisdicização de fatos) da norma sobre mero acontecimento social sem enunciação por agente credenciado. Por isso mesmo, quando empregado no sentido de 'possibilidade de produzir efeitos quando ocorrido o fato previsto em alguma hipótese normativa', o conceito de eficácia técnica é um mito. Neste sentido, nenhuma norma parece possuir eficácia técnica, e para que tenha, deve ser aplicada. A eficácia técnica de N1 é constatada no seio da enunciação-enunciada ou do enunciado-enunciado que resultam da sua aplicação. Em resumo, não há eficácia e incidência sem ato de aplicação" (MOUSSALEM, Tárek Moyses. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 151).

de estabelecer a possibilidade da efetivação da Constituição sem necessidade da intervenção processual do Legislativo, por vezes lenta e inoperante, quando a atividade judicial poderia ela mesma concretizar esse propósito.

A propósito, Dworkin, posicionando-se criticamente frente à teoria norte-americana da diferenciação substancial entre direitos fundamentais enumerados e não-enumerados, incita a uma revisão da fixação no âmbito meramente interpretativo como função judicial :

O que deve ser feito? Nós podemos finalmente, após duzentos anos, crescer e passar a levar a sério nossa atual Constituição, como várias outras nações, na crença de nos imitar, já fizeram. Nós podemos aceitar que nossa Constituição obriga, como uma questão de direito fundamental, que nossos juízes façam coletivamente o seu melhor para construir, examinar, e revisar, geração por geração, o esqueleto do tratamento livre e igual que as grandes cláusulas, em sua abstração majestosa, demandam. Nós iremos então abandonar a busca vazia por restrições mecânicas e semânticas e procurar restrições genuínas no único local que elas podem efetivamente ser encontradas: na boa argumentação.<sup>18</sup>

Paralelamente à inquestionável oportunidade e necessidade de alargamento da atividade judicial na aplicação das normas, é oportuno comentar Silva, que vislumbra desnecessária atividade legislativa, como ocorre na criação de leis complementares:

Houve, mesmo, na Assembléia Nacional Constituinte, um exagerado apego e apelo às leis complementares da Constituição. Tudo que não se resolvia no texto constitucional ou nas negociações políticas logo recebia a sugestão de ser deixado para uma lei complementar, de modo que elas pululam no texto da Constituição, não raro desnecessariamente, no mais das vezes sem critério.<sup>19</sup>

Apesar disso, acompanhando a trajetória do surgimento e consolidação da figura normativa da lei complementar, o que se observa é que sua origem está na impossibilidade de responder adequadamente as espécies normativas até então existentes às necessidades de regulação de matérias cujo teor ou finalidade demandavam especial processualidade, inclusive com a participação ampla do Poder Legislativo, em razão da pertinência e relevância constitucional, de modo a dar efetividade à Constituição na vida jurídica do país.

<sup>18</sup> DWORKIN, Ronald, **O Império do Direito**, p. 81-82.

<sup>19</sup> SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo** SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional positivo**, p. 232.

Se a origem é indubitosa, há uma grande divisão doutrinária quanto à posição da lei complementar em relação à lei ordinária. O mais razoável, e coerente com a segurança jurídica como alvo primordial do Direito, parece ser a posição dos que defendem a superioridade hierárquica da lei complementar pelo elemento jurídico formal que lhe dá substrato, sem que seja pertinente ou necessário considerar a matéria tratada.

É importante citar Machado, para quem já não cabe mais falar em matérias delimitadas para as leis complementares desde a Emenda Constitucional nº 42 de 2003. Seguindo o raciocínio desse autor:

A questão da preservação da livre concorrência é um assunto que nos permite demonstrar, de forma incontestável, que não é possível delimitar com exatidão as matérias reservadas à lei complementar, e por isto mesmo se deve admitir a sua posição hierárquica superior a das leis ordinárias. Aliás, se não admitirmos a superioridade hierárquica das leis complementares, aí sim, terá sido inútil a instituição dessa espécie normativa como conceito jurídico positivo em nosso ordenamento. Realmente, a Emenda nº 42, de 19 de dezembro de 2003, introduziu na Constituição Federal de 1988 o art. 146-A, estabelecendo: "Art. 146-A. A lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo." Como facilmente se vê, a delimitação das matérias reservadas à lei complementar, que era difícil, tornou-se impossível. Já não é possível, portanto, cogitar-se da qualificação da lei complementar pela matéria da qual se ocupa.<sup>20</sup>

Uma vez situado o campo divergente com relação à lei complementar face à lei ordinária, é oportuno tecer algumas considerações sobre a aplicação da primeira espécie normativa no campo tributário, do qual decorrem algumas questões importantes sobre as quais se debruçam os doutrinadores pátrios.

---

<sup>20</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária como espécie normativa**, p. 4. Disponível em: [http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art\\_srt\\_arquivo2010](http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo2010)

0728181249.pdf>Acesso em: 30 jan. 2011.

### **3 APLICAÇÃO DAS LEIS COMPLEMENTARES TRIBUTÁRIAS E EFETIVIDADE CONSTITUCIONAL**

Para melhor situar a aplicação das leis complementares no campo tributário, impende considerar, preliminarmente, duas tarefas primordiais: complementar as disposições constitucionais, por exemplo, dirimir eventuais conflitos de competência em matéria tributária entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, como dispõe o artigo 146, inciso I, da Constituição Federal de 1988.

O certo é que, como observa Carrazza<sup>21</sup> não há propriamente conflitos de competência, uma vez que o texto constitucional delimita precisamente o campo próprio de cada ente tributante. Tal é o caso da delimitação do campo de incidência do Imposto Sobre Serviços (ISS), que é um tributo municipal, e do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), considerado tributo estadual.

O que há, como acertadamente comenta Carrazza<sup>22</sup>, são conflitos decorrentes de algumas situações específicas, originadas, segundo Coêlho<sup>23</sup>, das dificuldades de interpretação dos entes tributantes: conflitos derivados de lei tributária inconstitucional; resultantes de pretensão administrativa ilegal ou inconstitucional do ente tributante (União, Estados ou Municípios); devido à insurgência do sujeito passivo (contribuinte) que recorre ao Judiciário para tentar demonstrar alguma situação impeditiva da validade da imputação tributária a ele feita: a lei que criou o tributo, *in abstracto*, é inconstitucional; o fato por ele praticado não é imponível; o fato por ele praticado subsumiu-se à hipótese de incidência de tributo que, nos termos constitucionais, pertence a outra pessoa política que não o contribuinte.

---

<sup>21</sup> CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

<sup>22</sup> CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**.

<sup>23</sup> COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

Conflitos a serem dirimidos pela lei complementar que nascem do exercício da competência por cada ente tributante, mas cujas decisões que se mostram incompatíveis com o que foi originariamente estabelecido na Constituição Federal.

Esclarecendo esses problemas e sua natureza, Fonseca pondera:

[...] tanto a extrapolação aos limites impostos pela Constituição, no que tange à dimensão dos espaços imponíveis dados ao ente legislativo competente – ou seja, a não obediência à delimitação material ou territorial para o campo de incidência dos tributos de cada uma das unidades federadas, como a inadequação entre o fato gerador e a hipótese de incidência geram extrapolações no exercício da competência tributária [...] Com efeito, os conflitos são sempre de ordem fática, e não jurídica. Assim, absolutamente, todas as questões que poderão surgir em termos de conflito de competência tributária dizem respeito à situação fática, e não jurídica, uma vez tratar-se de problema estritamente exegético.<sup>24</sup>

A lei complementar também tem a função essencial de regular limitações constitucionais ao poder de tributar, nos termos do artigo 146, inciso II, da Constituição Federal de 1988, fixando requisitos adstritos ao princípio da legalidade<sup>25</sup>, ou regulando as imunidades tributárias, dentre outras questões essenciais.

Outra função que lhe é inerente, é a de fixar regras gerais de Direito Tributário, consoante o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988. De certo modo, as bases do sistema de tributação encontram-se na Magna Carta, mas a lei complementar atua no sentido de ampliar o nível de detalhamento dos modelos de tributação constitucionalmente fixados para melhor definição das formas de efetividade da lei constitucional nos diferentes casos.

Nesse sentido, enquanto a Constituição Federal define os elementos essenciais do tributo (tipos, limites do poder de tributar, competências tributárias<sup>26</sup>), a lei

---

<sup>24</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 100-101.

<sup>25</sup> Princípio que pode ser dividido em superlegalidade, reserva da lei e primado da lei, presente no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal de 1988, que atribui a gênese de todo e qualquer tributo à criação prévia de lei. Desse princípio decorre a não-aplicação do método interpretativo de construção, integração, analogia ou extensão, tendo como efeitos alteração ou criação do tributo, uma vez que, se não foi previsto pela lei, não pode por outro caminho tomar nova forma ou buscar novos efeitos.

<sup>26</sup> É importante considerar a influência do modelo federativo para delimitar o campo da distribuição das competências tributárias dos entes federados, no exercício da competência residual tributária, em que “[...] a União, por meio de lei

complementar realiza um adensamento dos conteúdos em traços mais específicos, definindo assim os parâmetros pelos quais serão editadas as normas ordinárias.

Nos termos do artigo 146, III, alíneas *a* e *b* da Constituição Federal de 1988, cabe à lei complementar:

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

- a) Definição de tributos e suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) Obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Esse é um rol exemplificativo, já que as normas gerais podem versar sobre muitos outros aspectos da tributação no amplo campo da produção e aplicação do Direito, tratando de questões inerentes à vida federativa.

Carvalho apresenta críticas sobre o texto constitucional, entendendo que:

Mais eficaz teria sido se o constituinte apenas tivesse expressado que é função de tal diploma, além de regular as limitações ao poder de tributar, dispor sobre normas gerais, de modo a 'dirimir conflitos de competência'. Note-se que a melhor técnica não seria especificar 'quais' normas gerais, pois uma vez que as mesmas são referidas, quaisquer outras são excluídas dessa competência (princípio ontológico do direito público). Como exemplo, a alíquota, importantíssimo critério que deveria ter sido previsto como norma geral a ser disposta pela lei complementar, visto ser um dos principais instrumentos utilizados na guerra fiscal travada pelos entes federados.<sup>27</sup>

Consoante a exposição de Amaro, a lei complementar tributária previamente estabelece

---

complementar, pode alterar o rígido esquema de repartição das competências tributárias das pessoas políticas e, mais do que isto, pode condicionar a validade de suas leis" (CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 790). A competência residual é aplicada aos impostos da competência da União, por meio de lei complementar, desde que não sejam cumulativos, nem tenham fato gerador ou base de cálculo igual a de outros impostos da seara desse ente federado (artigo 154, inciso I, da Constituição Federal de 1988).

<sup>27</sup> CARVALHO, Paulo de B. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 325.

[...] o esboço que, finalmente, será utilizado pela lei ordinária, à qual instituir o tributo, na definição exaustiva de todos os traços que permitam identificá-lo na sua exata dimensão, ainda abstrata, obviamente, pois a dimensão concreta dependerá da ocorrência do fato gerador que, refletindo a imagem minudentemente desenhada na lei, dará nascimento à obrigação tributária. A par desse adensamento do desenho constitucional de cada tributo, as normas gerais padronizam o regramento básico da obrigação tributária (nascimento, vicissitudes, extinção), conferindo-se, dessa forma, uniformidade ao Sistema Tributário Nacional.<sup>28</sup>

As leis complementares tributárias têm especial papel na regulação precisa do poder de tributar, para assegurar “[...] a salvaguarda dos direitos subjetivos dos contribuintes e para prevenir a ocorrência de conflitos de competência entre as pessoas credenciadas a legislar acerca da matéria.”<sup>29</sup>

A lei complementar tributária estabelece formas de resolução dos conflitos entre entes tributantes sem, todavia, limitar o poder de tributar<sup>30</sup>, previsto originariamente no texto constitucional.

Sua função é estabelecer as condições pelas quais pode ser exercido de maneira a serem ajustadas as competências de cada ente federativo, o que pode ser caracterizado como a instrumentalização ou operacionalização das suas prerrogativas constitucionais no campo tributário.

Conforme Moura:

Apesar de ser marcante dos sistemas federativos a descentralização política, há necessidade de existência de um instrumento voltado a equilibrar as mazelas que tais formas de organizações possivelmente venham a gerar. E um desses instrumentos, inegavelmente, são as normas gerais que, em matéria tributária, têm como principais veiculadores justamente as leis complementares: *é a necessidade de uma mínima centralização normativa dentro de um Estado formalmente descentralizado.*<sup>31</sup> (destaque do autor)

Segundo Carrazza, o artigo 146 da Constituição Federal de 1988 deve ser

<sup>28</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 12.ed. Saraiva, 2006, p. 169.

<sup>29</sup> CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 807.

<sup>30</sup> Importa observar o sentido amplo da expressão “poder tributário” quando se faz referência a sua relação com os entes federativos, pois quem detém o poder tributário originariamente é a Assembléia Nacional Constituinte, dotada de soberania. Com o advento da nova Carta Constitucional, em 1988, o que resta de fato é **a competência tributária** como expressão da autonomia e isonomia dos entes federados.

<sup>31</sup> MOURA, Frederico A. S. de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 117.

[...] entendido em perfeita harmonia com os dispositivos constitucionais que conferem competências tributárias privativas à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal, pois a autonomia jurídica destas pessoas políticas envolve princípios constitucionais incontornáveis.<sup>32</sup>

No mesmo sentido, entende Moura que “A princípio, tudo o que reclame um tratamento generalizado deve ser veiculado por lei complementar com normas gerais. E isso não vai suprimir autonomia de nenhuma pessoa política, nem ferir a Federação.”<sup>33</sup>

Posicionando a Lei Complementar nesse contexto, afirma Carvalho que o Código Tributário Nacional (CTN, Lei nº. 5.172/66) fixou as normas gerais de aplicação. Essas “normas gerais de direito tributário pertencem ao sistema tributário nacional, subordinando-se ao regime jurídico-constitucional e arrancando dele todas as projeções e efeitos capazes de irradiar”.<sup>34</sup>

No conjunto normativo nacional, conforme a hierarquia das leis e a organização federativa, o CTN tem como função precípua harmonizar os sistemas tributários, estabelecendo regras uniformes quanto a temáticas tributárias essenciais, tais como prescrição e decadência, extinção, suspensão e exclusão do crédito tributário. As disposições do referido Código encontram seus limites nos princípios e regras constitucionais tributários, dentre elas, aquelas pertinentes à delimitação das competências tributárias, uniformidade geográfica, organização federativa e territorialidade.

Em se tratando de competência para legislar, cabe ressaltar que as normas gerais de direito tributário não foram pelo legislador constitucional atribuídas aos Municípios, pois segundo o artigo 24, inciso I, da Constituição Federal de 1988, a competência legislativa sobre direito tributário é concorrente da União, Estados e Distrito Federal, apesar de haver entendimento de suplementação pelo Município, nos termos do artigo 30, II.

---

<sup>32</sup> CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**, p. 791.

<sup>33</sup> MOURA, Frederico A. S. de. **Lei complementar tributária**, p. 209.

<sup>34</sup> CARVALHO, Paulo de B. **Curso de direito tributário**, p. 210.

A aplicabilidade das normas constitucionais tributárias, a partir da lei complementar (CTN) tem encontrado óbices na imprecisão do texto desse Código quanto a uma questão crucial para efetividade da norma aplicada ao caso concreto. Trata-se da não previsão sobre o procedimento para correção das antinomias, ausência destacada por Torres.<sup>35</sup>

Antinomias tributárias ocorrem entre normas e princípios (constitucionais e infraconstitucionais). O CTN, ao tratar do sistema de interpretação da norma tributária, dispõe sobre a matéria de modo ambíguo e inadequado, não tendo vinculado a interpretação à aplicação e à integração da lei tributária, impedindo assim a apreensão “do processo hermenêutico em sua totalidade e em sua verdadeira natureza de concretização do direito”.<sup>36</sup>

Refletindo sobre essas questões, Grau<sup>37</sup> comenta que a norma é sempre expressão de poder, um problema a ser superado quando se utiliza a interpretação autêntica.

Há relação entre a interpretação e a aplicação da norma, de modo que são dois instrumentos essenciais à compreensão da norma que não se realizam autonomamente. Sendo o conteúdo da norma diverso do conteúdo do texto, isso leva o “[...] intérprete a interpretar também o caso, necessariamente, além dos textos, ao empreender a produção prática do direito.”<sup>38</sup>

Mesmo necessária a vinculação do intérprete autêntico, no Direito Tributário, ao princípio da legalidade estrita, isso não invalida a regra de que a norma é produzida por ele, “[...] não apenas a partir de elementos que se depreendem do

---

<sup>35</sup> TORRES, Ricardo L. **Normas de interpretação e integração de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

<sup>36</sup> TORRES, Ricardo L. **Normas de interpretação e integração de Direito Tributário**, p. 47.

<sup>37</sup> GRAU, Eros Roberto. A interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à memória a Gilberto de Ulhôa Conti**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

<sup>38</sup> GRAU, Eros Roberto. A interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à memória a Gilberto de Ulhôa Conti**, p. 123.

texto (mundo do dever-ser), mas também a partir de elementos do caso ao qual será ela aplicada, isto é, a partir de elementos da realidade (mundo do ser).<sup>39</sup>

Assim, há que se considerar a relevância da necessária aproximação ou interface entre a norma e a realidade concreta, sendo esta substancial enquanto elemento informador para que a interpretação não seja mero procedimento técnico-jurídico, mas efetiva mobilização do interesse social envolvido.

É certo, porém, que existem limites à liberdade de interpretação, principalmente em observância ao princípio da solidariedade tributária<sup>40</sup>, observando Coêlho que

Interpretação literal não é interpretação mesquinha ou meramente gramatical, Interpretar estritamente é não utilizar interpretação extensiva. Compreende-se. Todos devem, na medida do possível, contribuir para manter o Estado. As exceções devem ser compreendidas com extrema rigidez.<sup>41</sup>

As críticas, porém, ressaltam que essa interpretação literal, consagrada pelo CTN, dá margem à limitação da aplicabilidade constitucional no campo tributário, uma vez que definiu-se com essa lei a opção pela hierarquia dos métodos interpretativos, denegando validade à analogia, sob pressuposto da necessária inafastabilidade da segurança jurídica.

Como resultado, a prática interpretativa torna-se esvaziada de um sentido valorativo, que não pode ser menosprezado por estar inserido inclusive, no conteúdo constitucional, cuja força não está apenas na lógica sistemática da estrutura normativa, mas também nos princípios e axiologia implícitos orientadores da atuação dos legisladores constitucionais.

---

<sup>39</sup> GRAU, Eros Roberto. A interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à memória a Gilberto de Uihôa Conti**, p. 123.

<sup>40</sup> "A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. Sim, o tributo se define como o dever fundamental estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direito fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume a dimensão constitucional. O dever não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não encontra melhor campo de aplicação que o do direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão do Estado Liberal, ao lado dos de prestar os serviços militar, compor o júri e servir à justiça eleitoral" (TORRES, Ricardo L. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Valores e princípios constitucionais tributários, Vol. II., p. 181-182).

<sup>41</sup> COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário**, p. 576.

Torres enfatiza essa problemática do CTN, assim posicionando-se:

As ideologias que defendem a hierarquia dos valores de corporificam nas normas sobre a interpretação. As proibições de interpretar e de empregar a analogia e as regras para a interpretação literal, sistemática e subjetiva visam apenas a garantir a segurança. Dispositivo como o art. 1º do CC suíço denota, ao revés a preocupação exacerbada com a justiça [...] As normas de interpretação do Direito Tributário, em suma, introduzem a desarmonia no sistema de valores, pelo que se tornam ilegítimas e inválidas. Se interpretadas no sentido de que não prejudicam o equilíbrio entre os princípios e as idéias jurídicas fundamentais, tornam-se supérfluas, pois os valores não se traduzem em linguagem normativa e a sua concretização depende da qualidade do ordenamento jurídico e da prática interpretativa.<sup>42</sup>

Mesmo não sendo lei complementar pela forma de origem, o CTN, assumindo esse papel no atual ordenamento, não pode abstrair-se do papel conferido a esse tipo normativo, no que se refere à busca da efetividade constitucional, tanto no que tange à consecução dos fins e propósitos inerentes à competência tributária, como aos princípios e valores que extrapolam a necessidade e justificativa da tributação pela via do exercício dos poderes do Estado frente aos cidadãos.

Para assegurar a ampla satisfatividade dos direitos do contribuinte, não há que se falar assim em interpretação literal, mas considerar a ampla gama de possibilidades que devem ser admitidas conforme a necessidade no caso concreto, com a decisiva participação do juiz como intérprete e aplicador da lei.

Ademais, entende Andrade que se firmou historicamente, além da limitação da atuação judicial no processo interpretativo das leis, uma autolimitação dentro do próprio Judiciário brasileiro, firmando-se o temor de um acréscimo de poder aos magistrados, perigoso para a segurança jurídica. Pelo contrário, assevera esse autor,

[...] não há 'acrécimo de poder' ao Judiciário, e se houver, foi fruto do próprio poder Constituinte que na Constituição Federal textualmente conferiu legitimidade a esse poder como já ventilado alhures, portanto, não é fruto de arbítrio e muito menos de

---

<sup>42</sup> TORRES, Ricardo L. **Normas de interpretação e integração de Direito Tributário**, p. 344-345.

instabilidade de direitos, pois o que se objetiva é exatamente a efetividade de direitos consagrados na *lex mater*.<sup>43</sup>

Comentando sobre a interpretação tradicional da norma tributária, Torres<sup>44</sup> fala em interpretação formalista, pela qual todos os conceitos e categorias jurídicas integralmente expressam a realidade econômica e social contida na norma. Em outras palavras, é suficiente limitar-se ao que dispõe o texto da lei, já tendo o legislador ponderado adequadamente sobre os fins e alcance da norma. Além da superioridade deste, pressupõe a legalidade estrita, portanto.

O outro caminho é a interpretação baseada na jurisprudência dos valores, tendo como expoentes John Rawls e Karl Larenz. Situa a interpretação da norma tributária na sua relação com um construto ético-jurídico, tendo como referenciais a busca da segurança, da justiça e a liberdade do indivíduo.

Larenz<sup>45</sup> debruça-se sobre a questão da interpretação, entendendo-a como um processo cognitivo, pelo qual se busca atingir o sentido possível da palavra. Trata-se, portanto, de atividade da qual decorre um ato concreto de aplicação de uma carga de valores, desentranhada do texto normativo, levando em conta princípios informadores do Direito que envolvem, também, as regras alvo do trabalho interpretativo.

Os princípios não podem ser vistos sob o viés positivista, como mero ideal que não tem maior significado no contexto do processo de aplicação concreta da lei. Pelo contrário, o que se entende hoje é a necessidade de reconhecer a força normativa dos princípios, e como tal, assevera Barroso:

O ponto de partida do intérprete há que ser sempre os princípios constitucionais que são o conjunto de normas que espelham a ordem jurídica que institui a ideologia da constituição, seus postulados básicos e seus fins Os princípios constitucionais são as

---

<sup>43</sup> ANDRADE, Fernando G. de. Considerações iniciais acerca do controle judicial concernente à concretização dos direitos fundamentais sociais prestacionais contidos na CF/88 – uma análise crítica da atuação do STJ e STF. In: SCAFF, Fernando F. (Org.). **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 318.

<sup>44</sup> TORRES, Ricardo L. A chamada “interpretação econômica do direito tributário”, a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.

<sup>45</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

normas eleitas pelo Constituinte como fundamentos ou qualificações essenciais do ordenamento.<sup>46</sup>

O que se depreende é que os princípios têm função precípua no conjunto normativo, que é propiciar os meios não somente para a integração da lei constitucional, como o faz a lei complementar, mas também para fornecer elementos seguros à atividade de interpretação por parte do aplicador da lei.

Segundo a douta exposição de Cruz, "São eles que devem nortear, com o prestígio e destaque que lhe são peculiares, a interpretação, aplicação e mutação do Direito nos Tribunais." Mais adiante, o autor conclui: "Os princípios constitucionais não estão, como já foi dito, 'fora' do ordenamento jurídico, mas são, isto sim, instrumentos 'superiores' para a interpretação, aplicação e mutação constitucional."<sup>47</sup>

De modo que se pode afirmar que os princípios são uma ancoragem segura para a busca da efetividade da lei tributária, passando por cima da mera interpretação literal e da dogmática posição de Kelsen em seu positivismo arraigado, mas que ainda hoje encontra guarida na própria atividade de jurisdicização tributária, a exemplo do que foi antes comentado, quanto à autolimitação que o Judiciário se impõe quando se trata de interpretar a lei tributária, em prejuízo de uma exegese mais aproximada da realidade, dos valores e das necessidades humanas.

Se a busca da segurança jurídica e do interesse social implica reconhecer que a lei complementar é hierarquicamente superior, como o entende Faria<sup>48</sup>, é inafastável igualmente a força normativa dos princípios, de onde nasce a possibilidade de concretização de propósitos superiores, imanentes à própria idéia de Constituição e de representação abrangente da sociedade, que não está adstrita a situações fáticas, materiais, mas a elementos axiológicos próprios da dimensão sócio-cultural e metafísica que impregna a existência humana.

---

<sup>46</sup> BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**: limites e possibilidades da constituição brasileira. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 226-227.

<sup>47</sup> CRUZ, Paulo Márcio. Os princípios constitucionais. In: CRUZ, Paulo M.; GOMES, Rogério Z. (Coords.). **Princípios constitucionais e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2009, p. 13.

<sup>48</sup> FARIA, Luis Carlos Silva de. **Substituição tributária do ICMS**: injusta imposição confiscatória. Curitiba: Juruá, 2010.

A imbricação entre uma interpretação completa na aplicação da norma tributária, e a plena observância da força normativa dos princípios, é um ponto basilar para ir além da preocupação com os aspectos fáticos, na busca da efetividade constitucional no campo da tributação.

## **CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Em face da Constituição brasileira, uma lei complementar deve não somente ser aprovada por maioria absoluta (requisito formal), mas também tratar de uma daquelas matérias para as quais a Constituição expressamente exige lei complementar (requisito material).

Desse modo, controlar a constitucionalidade de uma lei complementar é verificar tanto aspectos formais, quanto materiais, podendo ela, como qualquer outra lei, ser inconstitucional por vício formal ou por vício material.

A despeito das controvérsias, frisando a questão da superioridade ou não da lei complementar na estrutura hierárquica normativa pátria frente à lei ordinária, é certa a diferenciação substancial entre ambas, a qual não se encontra na sua posição, mas em dois aspectos: o critério de aprovação de cada uma delas (*quorum* especial de maioria absoluta para a aprovação de lei complementar e *quorum* de maioria simples para a lei ordinária), e também na competência da matéria que lhes compete disciplinar.

Retomando o que foi exposto anteriormente, quanto à imprecisa e desatenta atuação do legislador no momento da elaboração do Código Tributário Nacional, com relação à questão da aplicação e integração da lei tributária, ganha evidência a importância do juiz como aplicador do Direito, atuando não somente como intérprete no sentido estrito, mas também como aquele que deve assegurar a concretização do Direito, assumindo, se necessário, a função legislativa no sentido de fazer valer a lei a partir da descoberta de sua real finalidade e função no corpo social.

É por esse caminho que transita Dworkin ao analisar o sistema normativo norte-americano, e não pode ser diferente no Brasil, a despeito de não se poder invalidar

ou questionar a necessária limitação aos poderes do Judiciário, que encontra seus fundamentos na própria Constituição Federal.

Mas é certa a postura daqueles que se posicionam criticamente frente à teoria tradicional da aplicabilidade das normas constitucionais e às restritivas funções do juiz, hoje considerada inadmissível frente à urgência de dar satisfação efetiva às demandas individuais e coletivas, particularmente no campo tributário.

De modo que, a atuação do juiz na aplicação da norma tributária ao caso concreto, a despeito das limitações constitucionais a sua função, também pode e deve, entre as interpretações possíveis, buscar aquela que assegure a maior eficácia, aplicabilidade e perenidade da norma constitucional, efetivando-a em sua força normativa, ao mesmo tempo em que dá melhor solução ao caso.

Tal postura é essencial na aplicação do CTN, como as demais normas tributárias, pois o fim visado não é restringir-se meramente ao que dispõe o legislador, mas encontrar um caminho para a necessária interface entre norma posta e a aplicabilidade dos direitos, garantias e liberdades públicas, igualmente consagrados pela Constituição Federal.

## REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 12.ed. Saraiva, 2006.

ANDRADE, Fernando G. de. Considerações iniciais acerca do controle judicial concernente à concretização dos direitos fundamentais sociais prestacionais contidos na CF/88 – uma análise crítica da atuação do STJ e STF. In: SCAFF, Fernando F. **Constitucionalismo, tributação e direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

BACHA, Sergio Reginaldo. **Constituição Federal: leis complementares e leis ordinárias**. Hierarquia? Belo Horizonte: Fórum, 2004.

BARBOSA, Ruy. **Comentários à Constituição Federal Brasileira**. v. II. São Paulo: Saraiva, 1933.

CASTRO, Haroldo Jatamy de. A lei complementar tributária e suas inflexões para a efetividade das normas constitucionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.6, n.1, 1º quadrimestre de 2011. Disponível em: [www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica) - ISSN 1980-7791

BARROSO, Luis Roberto. **O direito constitucional e a efetividade de suas normas**: limites e possibilidades da constituição brasileira. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BASTOS, Celso R. **Lei complementar, teoria e comentários**. 2.ed. São Paulo: Celso Bastos, 1999.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil**. 1891. In: <<http://www.domtotal.com/direito/pagina/detalhe/22511/1891-constituicao-da-republica-dos-estados-unidos-do-brasil>> Acesso em: 28 jan. 2011.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional nº 4. **Diário Oficial da União**, 02 set. 1961.

\_\_\_\_\_. **Constituição Federal de 1988**. Vade mecum compacto. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Código Tributário Nacional e Constituição Federal**. 40.ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARRAZZA, Roque A. **Curso de direito constitucional tributário**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de B. **Curso de direito tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria do sistema jurídico**: direito, economia, tributação. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COÊLHO, Sacha Calmon N. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

CRUZ, Paulo Márcio. Os princípios constitucionais. In: CRUZ, Paulo M.; GOMES, Rogério Z. (Coords.). **Princípios constitucionais e direitos fundamentais**. Curitiba: Juruá, 2009.

DUGUIT, León. **Traité du Droit Constitutionnel**. Tome I. Paris: E. de Boccard, 1928.

CASTRO, Haroldo Jatahy de. A lei complementar tributária e suas inflexões para a efetividade das normas constitucionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.6, n.1, 1º quadrimestre de 2011. Disponível em: [www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica) - ISSN 1980-7791

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

FARIA, Luis Carlos Silva de. **Substituição tributária do ICMS: injusta imposição confiscatória**. Curitiba: Juruá, 2010.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

GRAU, Eros Roberto. A interpretação do Direito e a Interpretação do Direito Tributário. In: **Estudos de Direito Tributário em Homenagem à memória a Gilberto de Uihôa Conti**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3.ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbekian, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Malheiros, 2010.

\_\_\_\_\_. **Lei complementar tributária como espécie normativa**. Disponível em: <[http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art\\_srt\\_arquivo20100728181249.pdf](http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100728181249.pdf)> Acesso em: 30 jan. 2011.

MORO, Sérgio F. Por uma revisão da teoria da aplicabilidade das normas constitucionais. **Revista CEJ**, v.4, n. 10, jan./abr. 2000.

MOURA, Frederico A. S. de. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MOUSSALLEM, Tárek Mbyes. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. **Manual do ISS - Imposto Sobre Serviços**. Campinas: LZN, 2004.

CASTRO, Haroldo Jatamy de. A lei complementar tributária e suas inflexões para a efetividade das normas constitucionais. Revista Eletrônica Direito e Política, Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* em Ciência Jurídica da UNIVALI, Itajaí, v.6, n.1, 1º quadrimestre de 2011. Disponível em: [www.univali.br/direitoepolitica](http://www.univali.br/direitoepolitica) - ISSN 1980-7791

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

TORRES, Ricardo L. **Normas de interpretação e integração de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

\_\_\_\_\_. A chamada "interpretação econômica do direito tributário", a Lei Complementar 104 e os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Planejamento Tributário e Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001.