

LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: REVISÃO DOUTRINÁRIA

SUPPLEMENTARY LAW IN BRAZILIAN TAX LAW: LITERATURE REVIEW

Maicon Melito de Souza

Especializando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo (FDRP/USP), com bolsa da FDRP/USP e da Fundação para o Desenvolvimento do Ensino e da Pesquisa do Direito (FADEP). Graduado em Direito pela Faculdade de Direito de Franca (FDF).

Resumo: O objetivo deste artigo é fazer uma revisão de literatura sobre lei complementar em matéria tributária, apresentando as contribuições e os desafios das doutrinas jurídicas para o tema. Considerando a amplitude do trabalho, que extrapola as delimitações entre diferentes disciplinas e que, muitas vezes, envolve estudos de aspecto mais generalista, a escolha das publicações que seriam, necessariamente, consideradas e das que poderiam ser descartadas foi subjetiva e qualitativa. São os subtemas que organizam o artigo: normas gerais de direito tributário; a lei complementar em matéria tributária; correntes Dicotômica e Tricotômica; Lei Nacional e Federal; hierarquia legal. Conclui-se, por fim, que, além da falta de uniformidade das doutrinas no uso de termos técnicos, ainda não há uniformidade técnica (prática e teórica) que permita a consolidação de diferentes conceitos em teorias sólidas sobre: classificação de leis em nacionais e federais; posição hierárquica de lei complementar; aplicabilidade da Corrente Dicotômica.

Palavras-chave: Corrente Dicotômica. Corrente Tricotômica. Lei complementar em matéria tributária. Lei nacional. Normas gerais de direito tributário.

Abstract: *This research is a bibliographic review on the supplementary law of tax law in Brazil. In the investigation of the theoretical foundations the technique of bibliographic and documental analysis of the references on the subject was used. Therefore, the inclusion and exclusion criteria used were qualitative and subjective. The specific topics of this paper are tax law general norms, the supplementary law of tax law, Dichotomous Theory and Trichotomous Theory, national law and federal law, hierarchy of laws. It is concluded, at last, that there is no uniformity of technical terms and solid theories in the literature on national law and federal law, on the hierarchical position of the supplementary law and on the application of the Dichotomous Theory.*

Keywords: *Dichotomous Theory. General norms. National law. Supplementary law. Trichotomous Theory.*

Sumário: 1 Introdução – 2 Normas gerais de direito tributário – 3 A lei complementar em matéria tributária – 4 Correntes Dicotômica e Tricotômica – 5 Lei nacional e federal – 6 Hierarquia legal – 7 Considerações Finais – Referências Bibliográficas.

1 INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo é fazer uma revisão de literatura com o tema “lei complementar em matéria tributária”, apresentando as contribuições e os desafios das doutrinas jurídicas existentes nessa temática.

Considerando a extensão do trabalho, que supera as delimitações entre diferentes disciplinas e que, muitas vezes, envolve estudos de aspecto mais generalista, a escolha das publica-

ções que seriam, necessariamente, consideradas e das que poderiam ser descartadas foi subjetiva e qualitativa. Assim, foram incluídas amostras que tratam e representam substancialmente as correntes doutrinárias relacionadas aos tópicos discutidos neste artigo.

Assim, a exposição está estruturada em subtemas, não classificada por autores ou por correntes doutrinárias, em razão da diversidade de entendimentos e de épocas, em que o estado da arte das diferentes matérias são frequentemente díspares. Dessa forma, determinados autores e publicações aparecem, eventualmente, na análise de diferentes subtemas, pois, em primeira análise, parece não existir, ainda, considerável uniformidade técnica e doutrinária sobre elementos hipoteticamente comuns. Em razão da natureza da pesquisa, são apresentadas as ideias centrais dos argumentos defendidos nas publicações analisadas.

São os subtemas que organizam o artigo: normas gerais de direito tributário; a lei complementar em matéria tributária; correntes Dicotômica e Tricotômica; lei nacional e federal; hierarquia legal. Nas conclusões, serão feitos apontamentos acerca das amostras analisadas.

2 NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Conforme já destacado em estudos de direito tributário, as discussões doutrinárias sobre os objetivos deste artigo englobam desde a possibilidade de a lei complementar tratar de normas gerais de direito tributário até as questões de possíveis ordens sucessiva e taxativa das matérias arroladas no artigo 146 da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/1988) (Andrade, 2006, p. 230-231).

Já neste caso, ao menos para os tributaristas, torna-se quase que inevitável não lembrar das proposições de Ruy Barbosa Nogueira, de que as fontes do direito tributário seriam, em uma ordem real, o conjunto de fatos, e, em uma ordem ideal, o conjunto de atos; ou seja, a divisão das fontes do direito em reais e formais. Portanto, o conhecimento dessas fontes seria importante ao se considerar que o trabalho do jurista se desdobraria em três operações: “averiguar o estado de fato que é objeto da dúvida ou controvérsia (fontes reais); determinar a norma jurídica aplicável (fontes formais); pronunciar o resultado jurídico que deriva da subsunção do estado de fato aos princípios jurídicos” (Nogueira, 1955, p. 493).

Outrossim, ao se observar a legislação tributária, evidentemente, não existe definição normativa de um suposto conceito de norma geral. Aliás, décadas antes da atual Constituição federal brasileira – períodos em que os ramos de direito financeiro e de direito tributário frequentemente se confundiam –, uma parcela significativa da doutrina apontava que a fixação de um conceito de norma geral parecia teoricamente impossível e praticamente inconveniente. Dessa maneira, parte da doutrina propôs uma tentativa de enumeração de princípios que deveriam orientar o legislador federal no exame, em cada caso, da necessidade ou da conveniência, da viabilidade e do alcance da formulação de uma norma geral de direito financeiro.

Nessa linha, Rubens Gomes de Sousa reconhecia dois pressupostos/princípios orientadores para esse tipo de norma: normas decorrentes da Constituição (não necessariamente com previsão expressa) e aplicáveis à União, aos Estados-membros e aos Municípios (ou aplicáveis só aos Estados-membros ou só aos Municípios, ou a ambos). Sousa, ainda, ressaltava que a competência federal somente deveria ser exercida quando a uniformidade legislativa fosse inerente à atuação do preceito constitucional. Nesses termos, seriam normas gerais de direito financeiro todas “quanto regulamentem preceitos constitucionais, expressos ou implícitos em matéria financeira” (Sousa, 1954, p. 17).

Ademais, o professor Humberto Ávila afirma que a edição de normas gerais de direito tributário constitui o tema mais difícil na descrição do regime jurídico das leis complementares, acrescentando que as funções mencionadas no referido artigo 146 da CRFB/1988 possuem caráter exemplificativo, já que a Constituição utilizou a expressão “especialmente”. Para Ávila,

a dificuldade reside, sobretudo, na definição e na função das normas gerais no que concerne ao princípio federativo. O professor, ainda, questiona: considerando que a Constituição Federal brasileira instituiu uma República Federativa (artigo 1º, CRFB/1988) que abrange três “esferas políticas e normativamente autônomas” (artigo 18, CRFB/1988), como seria possível a União editar lei complementar que determine as hipóteses de incidência, as bases de cálculo e os contribuintes dos impostos dos Estados-membros e dos Municípios (artigo 146, III, a, CRFB/1988) (Ávila, 2010, p. 136-137).

Em relação a essa questão, a doutrina tributarista tem se dividido, essencialmente, em duas correntes, as quais serão examinadas em capítulo próprio deste artigo: a corrente que atribui duas funções à lei complementar – chamada de Corrente Dicotômica –, e a que atribui três funções à lei complementar – chamada de Corrente Tricotômica. São exemplos das duas correntes doutrinárias, respectivamente, os dois parágrafos a seguir.

Em primeiro plano, para Paulo de Barros Carvalho, normas gerais de direito tributário são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e, também, aquelas que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo Carvalho, com tal interpretação se dará sentido à expressão “normas gerais de direito tributário”, prestigiando a federação, a autonomia dos Municípios e o princípio da isonomia das “pessoas políticas de direito constitucional interno” (Carvalho, 2019, p. 276-277).

Já em segundo plano, para Luís Eduardo Schoueri, é da própria leitura do texto constitucional que se observa a existência de função distinta das normas gerais de direito tributário, que não se confunde com os temas “de conflito de competência ou de regular limitações ao poder de tributar” (Schoueri, 2019, p. 152). De acordo com Schoueri, o conceito de normas gerais é de difícil determinação, por isso, teria agido bem o legislador constituinte brasileiro ao arrolar uma série de temas que, por decisão constitucional, estão presentes no artigo 146 da CRFB/1988: e sua expressão “especialmente sobre” indica que aqueles temas, embora integrando o conceito de normas gerais, não o esgotam (Schoueri, 2019, p. 152).

3 A LEI COMPLEMENTAR EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

No sentido do que foi dito em estudo de Carvalho e Aquino, este tema – lei complementar em matéria tributária – também já foi objeto de análise por estudiosos do direito tributário brasileiro: “o que, se por um lado minimiza os esforços investigativos do pesquisador, por outro o submete a uma profusão de argumentos nem sempre convergentes” (Carvalho; Aquino, 2020, p. 82).

Em estudo individual, Carvalho indica que, para suplantarmos situações desse tipo, não devemos esperar do legislador a formação de um sistema logicamente bem construído, harmônico e repleto de sentido integrativo, na medida em que a composição do Legislativo é profundamente heterogênea (Carvalho, 2019, p. 262). Indica, ainda, que os assuntos reservados pelo constituinte para o campo da lei complementar estão quase sempre expressos, embora possamos encontrar meras alusões à lei, desacompanhadas do qualificativo complementar. Assim, a análise do comando constitucional apontaria que determinados assuntos somente poderiam ser objeto de lei complementar, ao se considerar que estariam em pauta regulações diretas de preceitos da Constituição federal, que por outros instrumentos não poderiam ser reguladas (Carvalho, 2019, p. 271).

Outro aspecto do tema é a hierarquia, que poderia dar-se nos aspectos formal e material, levando em conta que a lei complementar subordinada à lei ordinária em certos casos, enquanto noutros, não existiria supremacia nos níveis do ordenamento, ao se assumir que, tanto as leis complementares quanto às leis ordinárias retiram seu conteúdo diretamente da Constituição Federal (Carvalho, 2019, p. 272-273).

Helena Taveira Torres diz que as leis complementares se diferenciariam dos demais atos

legislativos tanto pela matéria (competência), quanto pelo processo de formação (quórum qualificado de maioria absoluta, segundo o artigo 69 da CRFB/1988) – distinção “ontológico-formal”, no dizer dele e fazendo referência a parte da doutrina –, ou seja, as leis complementares têm, no sistema constitucional, campo material predefinido (competência), matérias sujeitas ao princípio de reserva de lei complementar (pressuposto material) e são aprovadas por maioria absoluta (pressuposto formal). Torres (2012, p. 487-488) acrescenta que, no exercício das ditas competências, a lei complementar é exigida pela Constituição da República não somente para o legislador federal (efetivando funções de competências da União) mas também para o chamado legislador nacional, na função de criar as normas gerais; também fazendo parte da demarcação das competências a função de definição das matérias. Em tese, as hipóteses de cabimento de lei complementar em matéria tributária existentes no ordenamento constitucional brasileiro poderiam ser repartidas conforme essas funções legislativas do Congresso Nacional (Torres, 2012, p. 487-488).

Ives Gandra da Silva Martins (2000, p. 330-331) observa que a lei complementar, em matéria tributária, não é normalmente instituidora de tributos – como possível de ocorrer no caso dos empréstimos compulsórios ou dos impostos instituídos por competência residual, casos previstos na Constituição federal brasileira –, no entendimento dele, ela (a lei complementar) apenas objetiva, essencialmente, elencar normas gerais que esclareceriam o conteúdo das disposições constitucionais para orientação dos entes federados com competência outorgada, constitucionalmente, para instituir tributos. De acordo com Martins, tríplice é a função desse tipo de lei complementar: “dirimir conflitos de competência, regular a limitação constitucional ao poder de tributar e estabelecer normas gerais de direito tributário” (Martins, 2000, p. 330-331).

4 CORRENTES DICOTÔMICA E TRICOTÔMICA

Schoueri (2019, p. 150) lembra que as matérias que estariam reservadas à lei complementar suscitaram – e ainda suscitam, conforme é possível observar neste artigo – debates entre os tributaristas por muito tempo, surgindo as correntes Dicotômica e Tricotômica. Segundo ele, a origem da discussão já existia desde a aplicação do § 1º do artigo 18 da Emenda Constitucional n.º 1, de 17 de outubro de 1969. Para a Corrente Dicotômica, não haveria espaço para normas gerais que não se limitassem aos conflitos de competência e à regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar. Para a Corrente Tricotômica, outrossim, a legislação supramencionada comportaria três funções que não se confundiriam: estabelecer normas gerais; dispor sobre conflitos de competência; e regular as limitações ao poder de tributar. A controvérsia era – e ainda parece ser – importante quando discutidas as funções do Código Tributário Nacional (CTN), já que esse foi aprovado na forma de lei ordinária. Quando a atual Constituição Federal impôs a necessidade de lei complementar em matéria tributária, tornou-se primordial saber se seria necessário editar nova lei complementar ou se o CTN, materialmente, já era suficiente para cumprir esse papel. Ao menos por ora, prevalece o entendimento de que o CTN foi recepcionado como lei complementar (Schoueri, 2019, p. 150).

Roque Antonio Carrazza, que diz perfilhar a denominada Corrente Dicotômica, reafirma que só será válida a lei complementar, no que se refere a normas gerais, que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Conforme Carrazza, essa conclusão, mesmo que não “deflúa naturalmente da mera leitura” do artigo 146 da Constituição Federal, “é a única possível se levarmos em conta, em sua exegese, dentre outros”, os princípios federativo, “de autonomia municipal e da autonomia distrital” (Carrazza, 2010, p. 967).

Nessa linha, Maria do Rosário Esteves diz não concordar com a Corrente Tricotômica porque dilargar “a função da lei complementar e das normas gerais de direito tributário equivale

a retirar a força dos primados da federação e da isonomia das pessoas constitucionais” (Esteves, 1997, p. 97).

Ainda, Esteves alega não ser permitido considerar lei complementar “espécie de requisito prévio para que as pessoas políticas tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) exerçam suas respectivas competências impositivas”, pois “a norma geral é excepcionalidade, devendo sua interpretação ser restritiva”, e “a regra é a exclusividade legislativa tributária de cada pessoa jurídica de direito público interno na estrita conformidade com suas repartições constitucionais” (Esteves, 1997, p. 105-106).

Em estudo específico, o professor Alcides Jorge Costa menciona que a chamada Corrente Dicotômica continua a defender seu ponto de vista mesmo depois do artigo 146 ter eliminado qualquer dúvida a respeito (Costa, 2011, p. 20). Assumindo que a Corrente Dicotômica se pauta na percepção de que a Tricotômica atingiria o princípio federativo, o professor afirma ser uma inexatidão daquela enunciar que o legislador da União poderia cometer agressões ao sistema federativo, inclusive ao dizerem que o CTN é lei nacional e, depois, que a União poderia ofender a autonomia dos Estados-membros e dos municípios, como se o Congresso não fosse também Nacional (Costa, 2011, p. 22-23).

Novamente, a Corrente Dicotômica invoca a prevalência da autonomia dos Estados-membros e dos Municípios, nos termos do artigo 18 da Constituição Federal, porém, nesta, a autonomia é limitada. Pois, como exemplificado por Costa, a lei complementar, de acordo com o artigo 146, III, “d”, poderá definir tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, “inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições para a seguridade social e da contribuição a que se refere o artigo 239”. Atualmente, o § 1º e seus incisos, do artigo 146 – antes da Emenda Constitucional n.º 132, de 20 de dezembro de 2023, era disposto no parágrafo único e em seus incisos, do mesmo artigo 146 – dispõem que a referida lei complementar poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições dos entes federados (Costa, 2011, p. 24-25).

Compete ao Senado Federal, entre outras atribuições constitucionalmente estabelecidas: fixar as alíquotas máximas do imposto sobre a transmissão *causa mortis* e doação (artigo 155, § 1º, IV, CRFB/1988); estabelecer alíquotas de ICMS aplicável às operações e às prestações interestaduais e de exportação (artigo 155, § 2º, IV, CRFB/1988); ainda quanto ao ICMS, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas (artigo 155, § 2º, V, a, CRFB/1988); fixar alíquotas máximas nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de Estados-membros (artigo 155, § 2º, V, b, CRFB/1988).

Quanto ao tributo de Municípios: o imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, incide sobre os serviços definidos em lei complementar (artigo 156, III, CRFB/1988); a definição do que é serviço cabe à lei complementar prevista no artigo 146, III, “a”, a qual não abrange a definição de todos os serviços tributáveis, como faz a Lei Complementar n.º 116, de 31 de julho de 2003 (Costa, 2011, p. 24-25).

Logo, ficaria provado que a autonomia dos Estados-membros e dos Municípios declarada na Constituição é também modelada pela própria Constituição (Costa, 2011, p. 26). Carlos Mário da Silva Velloso diz ser certo “que a prevalência da interpretação que conduziu à preponderância da Corrente Tricotômica não causou prejuízo ao princípio federativo” (Velloso, 2004, p. 123).

5 LEI NACIONAL E FEDERAL

Dentro da corrente doutrinária tributarista brasileira que classifica leis em nacionais e federais, são destacáveis as seguintes proposições para este trabalho.

Conforme dito por Torres, uma das funções desempenhadas pelas leis complementares corresponde ao exercício de competência constitucional da União para a criação de seus tri-

butos, como é o caso do empréstimo compulsório (art. 148 da CRFB/1988), do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CRFB/1988), além da competência residual (artigos 154, I; e 195, § 6º, CRFB/1988) para criar novos impostos. A outra função, também fixada pela Constituição Federal, é a de lei complementar de normas gerais, como lei nacional, vinculante para todas os entes federados (artigo 146, III, CRFB/1988), prevalecendo sempre sobre a legislação federal – inclusive, sobre a dita lei complementar federal –, estadual, distrital ou municipal, como fundamento de validade material (Torres, 2012, p. 488-489).

Geraldo Ataliba, por vez, defendeu que são nitidamente distintas a lei nacional e a lei federal, estando o único ponto de contato na origem legislativa. Para ele, defendido em estudo de 1969, a lei federal vincula todo o “aparelho administrativo da União e todas as pessoas que a ela estejam subordinadas ou relacionadas, em grau de sujeição, na qualidade de seus administrados ou jurisdicionados”, assim, não acolhe, e não deveria acolher, “Estados, Municípios, Distrito Federal, e suas autarquias que não são jurisdicionados nem administrados da União” (Ataliba, 1969, p. 49).

Ataliba acrescenta que a lei nacional, contudo, é muito mais ampla, transcendendo “às distinções estabelecidas em razão das circunscrições políticas e administrativas”, a lei nacional “é o produto legislativo do Estado nacional, total, global” (Ataliba, 1969, p. 49). Quer dizer, a União, quando fizer norma geral, deverá fazer lei que seja aplicável a todos os entes federados (Ataliba, 1989, p. 86-87).

Finalmente, José de Mesquita Lara alega que, no caso brasileiro, o termo lei nacional pouco ou nada acrescenta ao conceito de norma geral: “pois o adjetivo nacional tem a conotação de algo pertinente à entidade jurídica República Federativa do Brasil, ou ao seu território, ou a seus cidadãos, pertinência também ínsita à lei federal” (Lara, 1994, p. 175).

6 HIERARQUIA LEGAL

No quesito da hierarquia legal, como será possível observar a seguir, existem variados entendimentos, cada qual com suas diversas especificidades. Sendo assim, não será possível classificá-los como amostras de estudos representativas de correntes doutrinárias. Então, será adotada a exposição de amostras que representem essas especificidades.

Especialmente na área tributária, predomina o entendimento de que não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária. Para Schoueri, somente caberia cogitar hierarquia em caso de antinomia, se duas normas versassem sobre o mesmo tema, e exemplifica: se “a lei ordinária versa sobre assunto de sua seara, então a lei complementar que pretenda regulá-lo é que será afastada, porque ultrapassa sua competência”. O tributarista acrescenta que “as ordens jurídicas parciais devem conformar-se à ordem jurídica nacional” – normas gerais, por meio de lei complementar – “na qual se inserem” (Schoueri, 2019, p. 153-158).

Hugo de Brito Machado, no entanto, argumenta que a hierarquia superior resulta da maior rigidez assumida pela espécie normativa, não pelo fato de ser eventualmente aprovada por determinado quórum. Para Machado, o que caracteriza a espécie normativa é o procedimento da sua apreciação e aprovação, a hierarquia superior resultaria “da maior rigidez no procedimento ao qual se submete a espécie normativa” (Machado, 2010, p. 154-155).

Noutra linha, Regina Helena Costa acredita ser mais adequada a posição de inexistência de hierarquia necessária entre a lei complementar e a lei ordinária, porque, comumente, ambas retiram seu fundamento de validade diretamente da “Lei Maior”. Costa diz falar em “hierarquia necessária porque, eventualmente, ela pode se verificar”, como na hipótese de lei ordinária encontrar seu fundamento de validade também em lei complementar, extraíndo “seu fundamento de validade mediatamente da Constituição e imediatamente da lei complementar” (Costa, 2014, p. 42).

Na compreensão de que a lei complementar de normas gerais é legislação de cunho na-

cional, ao passo que a lei ordinária, também da União, tem cunho federal (Moura, 2007, p. 349), há a conclusão de que somente a lei complementar na função de norma geral poderá revogar outra norma geral, porém, com as leis complementares federais, de criação de tributos, não se exige paralelismo de forma, ao se considerar que a função destas cessa com o ato institutivo (Torres, 2012, p. 488-489).

Com efeito, conclui-se pela existência de duas ordens de lei complementar em matéria tributária: uma como fundamento de validade de outros atos normativos e outra utilizada para o exercício de competências da União enquanto ente federativo (Carvalho; Aquino, 2020, p. 96).

Aliás, Cristiane Pederzolli Rentsch faz os seguintes apontamentos: será inconstitucional por invasão de competência lei complementar que trate de matéria reservada aos Estados-membros e aos Municípios; ao regular matéria da União reservada à lei ordinária, lei complementar incorrerá em queda de *status* à lei ordinária federal (considerando a identidade de órgão legislativo); será inconstitucional lei ordinária que vier a tratar de matéria reservada à lei complementar (Rentsch, 2002, p. 116). Rentsch menciona, ainda, sobre a existência hierárquica “quando o ato subordinado extrai seu fundamento de validade do ato subordinante” (Rentsch, 2002, p. 116-117), ou, como afirma José Souto Maior Borges, quando o subordinante regula a forma de criação do subordinado (Borges, 1975, p. 56).

Em estudo específico, Victor Nunes Leal defende que o conceito ou a “designação de leis complementares não envolve [envolvem], porém, como é intuitivo, nenhuma hierarquia do ponto de vista da eficácia em relação às outras leis declaradas não complementares”, e que “todas as leis, complementares ou não, têm a mesma eficácia jurídica” (Leal, 1947, p. 32). Ademais, Celso Ribeiro Basto diz que a lei ordinária extrai a sua validade da conformidade com a Constituição, não da lei complementar, e que a lei ordinária tem um campo material diferente do da lei complementar (Bastos, 1999, p. 72).

Mais recentemente, ao validar os argumentos defendidos por Leal, Artur Alves da Motta alega que somente o texto constitucional cria e prevê as hipóteses para elaboração de leis ordinária e complementar, e que “o conflito entre a lei ordinária e a lei complementar é resolvido com base na Constituição porque é esta que distribui as competências” (Motta, 2003, p. 4).

Jurisprudências relativas ao posicionamento hierárquico da lei complementar têm sido indicadas pela doutrina: como as que julgam se lei complementar poderia ser alterada ou revogada por lei ordinária (Cassone, 2013, p. 241).

Conforme indicado por Leandro Paulsen, a posição pela existência de hierarquia formal, já acolhida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ)^{*}, não teve sucesso no Supremo Tribunal Federal (STF), considerando que foram admitidas a revogação tácita – pela Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996 – da isenção de Cofins concedida pelo artigo 6º, II, da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991^{**}, bem como a revogação expressa – pelo artigo 9º da Lei n.º 9.876, de 28 de novembro de 1999 – da Lei Complementar n.º 84, de 18 de janeiro de 1996. No primeiro caso, “jamais fora exigida lei complementar para cuidar da matéria”, instituir a Cofins^{***}; no segundo caso, quando da publicação da referida lei ordinária, “já não mais se fazia

*A seguir, a ementa do acórdão: “TRIBUTÁRIO. COFINS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ISENÇÃO. ART. 56 DA LEI N.º 9.430/96 E ART. 6º, INC. II, DA LC N.º 70/90. PRINCÍPIO DA HIERARQUIA DAS LEIS. A isenção da COFINS, outorgada pelo art. 6º da LC n.º 70/91, não foi revogada pela Lei n.º 9.430/96. Lei ordinária não tem força para revogar dispositivo de lei complementar” (Brasil, 2003).

**A seguir, parte da ementa do acórdão: “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 no Tribunal, na trilha da decisão da ADC 1, 01.12.93, Moreira Alves, RTJ 156/721, é também pacificada na doutrina” (Brasil, 2006).

***Nesse sentido, já seguia a jurisprudência do STF: “A jurisprudência desta Corte, sob o império da Emenda Constitucional n.º 1/69 – e a Constituição atual não alterou esse sistema -, se firmou no sentido de que só se exige lei complementar para as matérias para cuja disciplina a Constituição expressamente faz tal exigência, e, se porventura a matéria, disciplinada por lei cujo processo legislativo observado tenha sido o da lei complementar, não seja daquelas para que a Carta Magna exige essa modalidade legislativa, os dispositivos que tratam dela se têm como dispositivos de lei ordinária” (Brasil, 1995, p. 124).

necessária lei complementar para instituir contribuição sobre a remuneração de autônomo, em razão do fundamento material incluído pela alteração do art. 195, I, da CF/1988 pela EC 20/98” (Paulsen, 2021, p. 198).

O STJ, outrossim, confirmou seu posicionamento e aprovou, em 2014, a Súmula n.º 508: “A isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, II, da LC n. 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996” (Brasil, 2014).

E, no âmbito administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) – por meio da sua 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção –, em julgamento de recurso voluntário, já fez relevante manifestação sobre a possibilidade de revogação – pela Lei Complementar n.º 109, de 29 de maio de 2001 – de dispositivo da Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991:

CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/04/2007 a 31/12/2008 AUTOS DE INFRAÇÃO DEBCAD sob n.º 37.341.911-2, n.º 37.341.912-0 e n.º 37.341.913-9 Consolidado em 30/01/2012 PLANO DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR - REVOGAÇÃO DE LEI ORDINÁRIA POR LEI COMPLEMENTAR - HIERARQUIA DAS LEIS

Inconstitucionalidade de lei não compete ao CARF o julgamento. Matéria sumulada. Súmula CARF n.º 2: ‘O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.’

Hierarquia das leis. Para a Recorrente a Lei Complementar n.º 109/2001 foi posterior a alínea ‘p’, do § 9º do artigo 28 da Lei 8.212/91, deve também este Colegiado reconhecer que a LC revogou a LO de 91. Julgamento que também agride a Súmula CARF 02.

Entretanto, quanto à existência de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária, não há hierarquia entre elas, pois nenhuma delas tem sua origem e seu fundamento de existência na outra.

O legislador originário indicou expressamente na Constituição, os temas a serem postulados, por meio de lei complementar. Tal conjunto de matérias não pode ser objeto de lei extravagante, sob pena de se recair em inconstitucionalidade.

No caso de invasão do campo destinado à legislação ordinária, por meio da edição de lei complementar, não é perceptível a inconstitucionalidade da norma, pois esta foi além do pedido, seguindo um processo legislativo mais dificultoso. O que a ditada norma não teria é a proteção de só ser revogada por uma lei complementar, tendo em vista que no aspecto material nunca deixou de ser norma ordinária (Brasil, 2015).

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

As conclusões, logicamente, deram-se após a pretendida revisão de doutrina. Elas não foram apontadas no desenvolvimento do texto para não desvirtuar a natureza da pesquisa, revisão de literatura, pois, caso contrário, existiria risco substancial de confundir as conclusões das doutrinas com as deste autor. Porém, em inúmeros pontos, foi necessário que este autor desse um mínimo de uniformidade terminológica e técnica ao citar indiretamente as doutrinas, em razão da pluralidade de entendimentos e de épocas, nos quais o estado da arte das diferentes matérias eram frequentemente díspares. Entretanto, quando tudo isso representava risco de desvirtuamento das ideias originais, foi adotada a citação direta.

Assim, foi possível notar inúmeras vezes, nas discussões doutrinárias, a falta de uniformidade no uso de termos técnicos. Por exemplo, muitas vezes sem ser especificado, o termo “competência” – a qual pode ser legislativa, administrativa, tributária, etc. – parece ser compreendido conforme o contexto (Sousa, 1954, p. 17; Torres, 2012, p. 487-488; Schoueri, 2019, p. 150 e 153-158; Esteves, 1997, p. 105-106; Motta, 2003, p. 4). Outro exemplo, para representar o conceito de entes federativos, foram usados os termos: entes (Martins, 2000, p. 330-331); entes federativos (Torres, 2012, p. 487-488); entidades jurídicas (Lara, 1994, p. 171-184); pessoas constitucionais (Esteves, 1997, p. 97); pessoas políticas (Esteves, 1997, p. 105-106; Torres, 2012,

p. 488-489; Carvalho, 2019, p. 276-277).

Também ficaram notórias as dificuldades de sustentação da Corrente Dicotômica frente aos dispositivos da Constituição da República Federativa do Brasil, especialmente no que concerne ao seu artigo 146.

Quanto à classificação doutrinária em leis nacional e federal, observa-se a falta de solidez técnica dessa classificação, pois: sua discussão aparenta estar mais restrita aos limites do direito tributário brasileiro; suas proposições, ditas como factuais, conflitam com fatos (legislação constitucional e infraconstitucional), já que o conceito de lei federal fundamentado na legislação passa a se confundir com o que seriam as espécies doutrinárias de lei nacional e federal; desconsidera a forma de federalismo – desprezando as controvérsias sobre características dos sistemas federativos (Souza, 2005, p. 105) – constitucionalmente estabelecida e que distribui diversos tipos de competência de modo distinto – já que há possibilidade de tipos diversos de federalismo (Tavares, 2021, p. 865), há características do caso brasileiro (Almeida, 2001, p. 28), aperfeiçoadas em diferentes momentos do país (De Souza, 2019, p. 146) –; desconsidera as formas de limitação das autonomias dos entes federados e de busca da unidade federativa adotadas no modelo brasileiro – só o Estado federal tem soberania, os entes preservam autonomia limitada (Dallari, 2011, p. 254-255) –; mesmo sem a classificação entre leis nacionais e leis federais, seria possível dizer, pautado na realidade constitucional e infraconstitucional, que existem leis federais sobre normas gerais (que abarcariam, na medida do possível, o conceito de lei nacional) e leis federais específicas (para a União e para os respectivos entes federados, conforme a delimitação de diversas competências constitucionais).

Percebe-se, também, que a existência ou a inexistência de posição hierárquica de lei complementar parecem ser fortemente questionáveis ao se considerar diferentes critérios de escalonamento da legislação, como: de materialidade constitucional, supralegal e legal; de forma, quanto à rigidez do procedimento de criação de lei; de competência legislativa, quanto ao órgão legislativo e à temática/matéria; de especialidade, sobre normas gerais e específicas; e de outros tanto possíveis.

Conclui-se que, além da falta de uniformidade das doutrinas no uso de termos técnicos, ainda não há uniformidade técnica (prática e teórica) que permita a consolidação de diferentes conceitos em teorias sólidas sobre: classificação de leis em nacionais e federais; posição hierárquica de lei complementar; aplicabilidade da Corrente Dicotômica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Maria Hermínia Tavares de. Federalismo, democracia e governo no Brasil: idéias, hipóteses e evidências. BIB – **Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais**, [S. l.], n. 51, p. 13–34, 2001. ISSN 2317-6644. Disponível em: <<https://bibanpocs.emnuvens.com.br/revista/article/view/232>>. Acesso em: 27 fev. 2023.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. – São Paulo: MP Ed., 2006.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e autonomia dos estados e municípios. **Revista de Direito Privado**, v. 10, p. 45-80. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969.

_____, Geraldo. Lei complementar em matéria tributária. **Revista de Direito Tributário**, n. 48, p. 84-106. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Lei complementar**: teoria e comentários. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Constitucional, 1999.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais/EDUC, 1975.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADC 1/DF**. Ação Declaratória de Constitucionalidade 1-1 Distrito Federal. Requerentes: Presidente da República; Mesa do Senado Federal; Mesa da Câmara dos Deputados. Relator: Min. Moreira Alves, julgado em 1 de dezembro de 1993. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico: 16 de junho de 1995. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur105162/false>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **AgRg n.º REsp 437842/DF**. Agravo Regimental no Recurso Especial 437842 Distrito Federal. Agravante: Fazenda Nacional. Agravado: Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do DF — SESCON-DF. Relator: Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 1 de abril de 2003. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico: 22 de abril de 2003. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 419629/DF**. Recurso Extraordinário 419629 Distrito Federal. Recorrentes: Sindicato das Empresas de Serviços Contábeis, Assessoramento, Perícias, Informações e Pesquisas do DF – SESCON-DF; União. Recorridos: os mesmos. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, julgado em 23 de maio de 2006. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico: 30 de junho de 2006. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur91797/false>>. Acesso em: 1 mar. 2023.

_____. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula 508**, A isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, II, da LC n.º 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n.º 9.430/1996. Julgado em 26 de março de 2014. Publicado no Diário de Justiça Eletrônico: 31 de março de 2014. Disponível em: <<https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>>. Acesso em: 26 mar. 2023.

_____. Ministério da Fazenda. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2ª Seção. 3ª Câmara. 1ª Turma Ordinária). **Acórdão n.º 2301-004.137**. Recurso Voluntário. Recorrente: Anhanguera Educacional Participações S/A. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Wilson Antonio de Souza Correa, julgado em 10 de setembro de 2014. Publicado: 19 de fevereiro de 2015. Disponível em: <<https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: 16 mar. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

_____, _____; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, PR, Brasil, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. ISSN 2236-7284. Disponível em: <<https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>>. DOI: <http://dx.doi.org/10.5380/rfdufpr.v65i1.67676>. Acesso em: 30 jan. 2023.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação do sistema tributário nacional e o STF: teoria e prática**. São Paulo: Atlas, 2013.

COSTA, Alcides Jorge. Normas gerais de direito tributário: visão dicotômica ou tricotômica. In: BARRETO, Aires Fernandino (coord.). **Direito tributário contemporâneo** – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba; p. 11-26. São Paulo: Malheiros, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

DE SOUZA, Maicon Melito. O sentido dos poderes da administração pública brasileira. **Revista Reflexão e Crítica do Direito**, [S. l.], v. 7, n. 1, p. 142-157, 2019. ISSN 2318-8650. Disponível em: <<https://revistas.unaerp.br/rcd/article/view/1392>>. Acesso em: 28 fev. 2023.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

LARA, José de Mesquita. As normas gerais do direito financeiro e do direito tributário, sua natureza e função. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, MG, Brasil, n. 34, p. 1710184, 1994. ISSN 030402340. Disponível em: <<https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1070>>. Acesso em: 16 fev. 2023.

LEAL, Victor Nunes. Leis complementares da constituição. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 7, p. 379-394, 1947. ISSN 0034-8007. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/9765>>. DOI: 10.12660/rda.v7.1947.9765. Acesso em: 27 fev. 2023.

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

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A função da lei complementar tributária – adoção de imposto fixo no direito tributário brasileiro. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 222, p. 329-348, 2000. ISSN 0034-8007. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/49017/0>>. DOI: 10.12660/rda.v222.2000.49017. Acesso em: 17 fev. 2023.

MOTTA, Artur Alves da. A lei complementar em matéria tributária. **Revista Jurídica Virtual**, v. 5, n. 52, p. 3-9, Brasília, DF, Brasil, set. 2003. ISSN 1588-8876. Disponível em: <<https://revis-tajuridica.presidencia.gov.br/index.php/saj/issue/view/70/98>>. Acesso em: 17 fev. 2023.

MOURA, Frederico Araújo Seabra de. **Lei complementar e normas gerais em matéria tributária**. 2007. 378 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2007. Disponível em: <<https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7643>>. Acesso em: 21 fev. 2023.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. As fontes do direito tributário. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 42, p. 493-499, 1955. ISSN 0034-8007. Disponível em: <<https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/15328>>. DOI: 10.12660/rda.v42.1955.15328. Acesso em: 17 fev. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 12. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

RENTZSCH, Cristiane Pederzoli. Lei complementar em matéria tributária – a possibilidade de revogação por lei ordinária. **Revista da Faculdade de Direito da UFRGS**, Porto Alegre, RS, Brasil, n. 21, p. 113-121, mar. 2002. ISSN 0104-6594. DOI: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.72368>. Disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/72368>. Acesso em: 30 jan. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais do direito financeiro. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 37, p. 12-34, 1954. ISSN 0034-8007. DOI: 10.12660/rda.v37.1954.13996. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/13996>. Acesso em: 21 fev. 2023.

SOUZA, Celina. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, [S. l.], p. 105-121, n. 24, set. 2005. ISSN 1678-9873. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/rsp/article/view/3719>. Acesso em: 27 fev. 2023.

TAVARES, André Ramos. **Curso de direito constitucional**. 19. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei complementar tributária. **Revista de Direito Administrativo**, [S. l.], v. 235, p. 117-138, 2004. ISSN 0034-8007. DOI: 10.12660/rda.v235.2004.45128. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/45128>. Acesso em: 17 fev. 2023.