



**FUNÇÕES DAS LEIS COMPLEMENTARES NO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL – HIERARQUIA DE NORMAS - PAPEL DO CTN NO ORDENAMENTO**

***Prof<sup>a</sup> Heleno Taveira Tôrres***

Doutor em Direito (PUC/SP). Mestre em Direito Tributário (UFPE). Especializado em Direito Tributário Internacional (I Universidade de Roma “La Sapienza”). Professor de Direito Tributário Internacional no Mestrado e Doutorado da PUC/SP e de Direito Tributário na UNIFIEO. Advogado e Conferencista. Docente Consultor da CAPES, para avaliação dos Cursos de Pós-Graduação (desde 1999).

**1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Pela exigência de aperfeiçoamento da legislação tributária, no atual quadro de reforma do Estado, na era da fiscalidade de massa, globalização econômica e da extrema mobilidade de pessoas, bens e riquezas, a codificação do direito tributário ganha relevância, em vista dos anseios de uma sempre crescente garantia da segurança jurídica do sistema.

Os fundamentos que justificam uma discussão a respeito do aperfeiçoamento da codificação (normas gerais) são vários, o que vamos verificando nos motivos alegados para reformas tributárias, dentre os quais poderíamos enumerar os seguintes: i) busca de aperfeiçoamento do ordenamento jurídico e da prática, para colocar o Fisco em sintonia com os novos conceitos, evoluídos modelos de interpretação do direito, técnicas de tributação; ii) condição para uma harmonização fiscal entre os países da América Latina, presentes ou não em processos de integração; iii) maior respeito aos direitos dos contribuintes, de modo a permitir uma relação entre Fisco e contribuinte baseada em valores democráticos, entabulada numa transparência fiscal, e informada pelos ditames da vinculação, clareza e simplicidade; iv) atualização do catálogo dos limites à ação fiscal, mediante a inserção ou ampliação do código de defesa do contribuinte; v) aperfeiçoamento da legislação para reduzir as possibilidades de fraudes, evasões fiscais, mecanismos elisivos e até mesmo a corrupção; vi) exigência de elementos de

resistência às penetrações indesejáveis de conceitos forâneos, principalmente de *common law*. Esses são motivos mais que legítimos para justificar tal preocupação.

Como corolário dessa questão, justapõe-se o tema da hierarquia sistêmica de normas, a respeito do que temos orientação diversa do que tradicionalmente tem sido veiculado na nossa doutrina, de menor crítica, é claro. Entendo que toda hierarquia normativa baseia-se na exclusividade na competência dos órgãos responsáveis pela produção de normas no ordenamento, porquanto um mesmo órgão pode desempenhar diversas funções, a partir de competências distintas. Vê-se, portanto, o quanto já está superada a pueril concepção piramidal de Kelsen. Se a validade das normas exige órgão competente atuando segundo os ditames do ordenamento (processo ou procedimento), será exclusivamente a identificação da competência o elemento preciso de demarcação da posição hierárquica da norma produzida no ordenamento jurídico.

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 trouxe um grupo de normas muito abrangente para instituir o respectivo sistema tributário nacional, com disposições atributivas de poder de tributar, sob a forma de competências, à União, Estados, Distrito Federal e Municípios; além das limitações constitucionais a essa repartição de poderes. Por isso, aparentemente, o papel do Código Tributário Nacional (Lei 5172/66), entre nós, não tem a importância que possui para os demais países, cujas constituições não asseguram os pressupostos e os limites para o exercício da tributação.

Mas se o Código Tributário Nacional não desempenha esse papel de centralidade primordial no sistema tributário brasileiro nem por isso deixa de ter sua repercussão. A própria Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas “normas gerais de direito tributário”, como forma de: *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; 150, VI, “c”; 195, § 7º, 156, § 3º CF); ii) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, “a”; 155, § 2º, XII, CF); iii) definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a”, CF); iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* - art. 146, III, “b”, CF; e v) uniformizar os prazos de *decadência e prescrição* - art. 146, III, “b”, CF; vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

Trata-se de algo fundamental, essa oportunidade de reascender diálogos acadêmicos sobre o modelo de código tributário vigente, pelos importantes efeitos que o movimento de codificação permite aos ordenamentos, desde que inspirado no respeito aos direitos fundamentais<sup>1</sup>,

---

<sup>1</sup> Quanto à relação entre direitos fundamentais e os códigos, ver o importante trabalho: VALDÉS COSTA, Ramón. Los principios jurídicos fundamentales en la codificación tributaria de América Latina. In: *Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1977, nº 3, set.-oct., p. 51-61;

numa forma racional de atuação e harmonização dos mecanismos de incidência, além de outros aspectos pertinentes ao aperfeiçoamento da legislação tributária<sup>2</sup>.

## 2. O CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL - FUNÇÃO INTERNA

### 2.1 Breve esboço histórico

O Código Tributário Nacional surge a partir da Lei nº 5.172, em 25 de outubro de 1966, como resultado da reforma operada pela Emenda Constitucional nº 18/65. Todavia, desde 1953, por ordem do então Ministro da Fazenda, Osvaldo Aranha, encontravam-se instalados os trabalhos para realizar tal codificação do direito tributário brasileiro. Para esta tarefa, foi nomeado Rubens Gomes de Sousa, que ficou encarregado da preparação de um anteprojeto, o qual foi apresentado em 1954. Este projeto não logrou conversão em lei. Somente mais tarde, sob a égide daquela Emenda nº 18/65, a partir de um outro anteprojeto redigido pela Comissão composta dos Professores Gilberto de Ulhôa Canto, Rubens Gomes de Sousa e Gerson Augusto da Silva (médico), que contavam com a ajuda de Aliomar Baleeiro, tal desiderato chegou a bom termo<sup>3</sup>.

Como se vê, a Lei nº 5.172/66 foi redigida sob a égide da Constituição Federal de 1946, respeitando o seu art. 5º, XV, b, tendo sido recepcionado pelo § 1º do art. 18, da Constituição de 1967, o qual dispunha: “*Lei Complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre conflitos de competência nessa matéria entre União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar*”. Em seguida, o Ato Complementar nº 36, de 13/03/1967, em decorrência dos efeitos de recepção e reconhecendo naquela lei as funções exigidas para lei complementar, lhe atribuiu a denominação com a qual atualmente a reconhecemos, de Código Tributário Nacional.

Em face do *princípio da recepção constitucional* (art. 34, § 5º, dos ADCT/CF), o Código Tributário Nacional foi mantido também pela Constituição de 1988, em tudo o que não seja com ela incompatível, em atendimento ao primado da economia legislativa e por estar em consonância com as exigências do art. 146, CF, a saber:

*Art. 146. Cabe à lei complementar<sup>4</sup>:*

---

<sup>2</sup> Na Alemanha, Klaus Tipke defende a necessidade de um Código Tributário (*Steuergesetzbuch*) que incluía tanto a parte geral como os diversos impostos em espécie, o que, segundo este prestigioso Professor, mostrar-se-ia como uma grande contribuição à sistematização do Direito Tributário. Cfr. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*, Colônia: Otto Schmidt, 1993, v. I, p. 110;

<sup>3</sup> Para uma análise mais apurada, cfr.: JULIANO, Raymundo. El código tributário nacional. *Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1595-1607;

<sup>4</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. SP: RT, 1975, p. 80-81; CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 12ª ed. SP: Saraiva, 1999, p. 206;

*I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;*

*II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;*

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

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;*

*b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;*

*c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. (g.n.).*

Mesmo se *en passant*, mas precisávamos situar o Código Tributário, temporalmente, em nosso sistema tributário, ora superando mais de seis lustros cumprindo as exigências constitucionais típicas. Feitas essas digressões, passemos agora a uma análise das funções que a lei complementar cumpre no sistema tributário nacional, para em seguida discorrermos sobre o conteúdo e alcance das normas gerais e o papel da codificação.

## **2.2 Conceito e funções da lei complementar no sistema tributário nacional**

Sabemos que todos os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possuem suas constituições e leis orgânicas, cada qual regendo os respectivos sistemas de normas próprios, sob a égide dos princípios do federalismo e autonomia dos municípios. Contudo, para a União, a mesma Constituição que rege a República Federativa do Brasil (art. 1º, CF), regula também suas atividades, exercidas na qualidade de pessoa jurídica de direito público interno (art. 18, CF). Percebendo essa sobreposição, já Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, em 1937, na sua obra: “natureza jurídica do Estado Federal”, fizera a necessária separação entre aquelas normas que, por se aplicarem à República Federativa do Brasil, concentram em si eficácia vinculante para todas as pessoas políticas, corporificando a *Constituição Nacional*; e aquelas normas que se aplicam exclusivamente à União, pessoa autônoma do federalismo, compondo a chamada *Constituição Federal*.

Como é de sua natureza, a Constituição institui órgãos aos quais confia, segundo seu caráter objetivo, âmbitos de tarefas da atuação estatal distintos, setores de competência material, portanto; além disso, define as atribuições de poder necessárias para a adequada consecução de tais tarefas. *A Constituição funda competências*, criando, no âmbito dos respectivos cometimentos, poder estatal (conforme o direito), para que os órgãos legislativos tipifiquem as materialidades correlatas. Dispõe, a Constituição, desse modo, a regular composição e conformação dos órgãos estatais, garantindo a adequada assunção de suas funções, cujos atos somente serão válidos se estes agirem

exclusivamente nos seus limites de competência e segundo o devido processo.

Em conformidade com este modo de ação, segue a Constituição sua finalidade, coordenando as diferentes funções dos órgãos umas com a outras, fazendo com que todas se complementem mutuamente, cada um agindo segundo as regras constitucionais, de tal modo que a cooperação, a responsabilidade e o controle entre estes retem assegurados, evitando-se eventuais abusos de competências<sup>5</sup> por um ou outro órgão.

Por determinação constitucional, no Brasil, o Congresso Nacional exerce três funções legislativas (competências) distintas: é i) *constituente derivado*, ao discutir e votar Emendas à Constituição, e é o legislador ordinário da União, sob duas modalidades: ii) *legislador federal*, ao exercer as competências típicas da União, na qualidade de pessoa de direito público interno, plenamente autônoma; e iii) *legislador nacional*, ao dispor sobre normas gerais aplicáveis às quatro pessoas políticas, nas matérias previstas no art. 24, da CF, e em outras previstas no corpo da Constituição.

Percebe-se, assim, que a Constituição atribuiu funções distintas a um mesmo órgão legislativo, sob a forma de competências típicas: ao exercer o poder de reforma, com poderes para alterar a fisionomia constitucional, criando ou modificando inclusive suas próprias competências e das demais pessoas políticas, desde que não afete as chamadas cláusulas pétreas do art. 60, IV, CF; e como legislador ordinário, a partir das atribuições materiais de competência, estabelecendo as tipificações das condutas, por lei específica, bipartindo-se em legislador federal e legislador nacional<sup>6</sup>.

Como dito, o Congresso Nacional é órgão que concentra dúplice função, e os processos exigidos para o exercício de cada uma delas são distintos, não apenas por uma questão de necessidade de maior dificuldade, definidora da rigidez constitucional, para o exercício das mutações constitucionais, operados pelo Constituinte derivado, mas como razão do exercício de cada uma dessas funções. Ao dúplice exercício de funções do órgão, um duplo processo, como critério de legitimação dos atos emanados por cada um deles.

As leis complementares são figuras do ordenamento que se diferenciam dos demais atos legislativos tanto pela matéria (competência), quanto pelo processo de formação (quorum qualificado de maioria absoluta, art. 69, da CF). Daí Paulo de Barros Carvalho as definir nos seguintes termos: *“lei complementar é aquela que, dispondo sobre matéria, expressa ou implicitamente, prevista na relação constitucional, está submetida ao quorum qualificado do art. 69 (CF), isto é, maioria absoluta nas duas Casas do Congresso Nacional”*.

---

<sup>5</sup> Cfr.: HESSE, Konrad. *Escritos de derecho constitucional*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1992, p. 19;

<sup>6</sup> *“O processo crescente de complexidade da evolução social impõe a divisão do trabalho, a especialização de funções. Já as funções F', F'', F''', não são comportáveis num único órgão O. Fragmenta-se o exclusivo órgão, destacando-se outros, cada um com função específica”*. VILANOVA, Lourival. *Causalidade e relação no direito*. Recife: OAB, 1985, p. 192;

Dito de outro modo, as leis complementares encontram no sistema constitucional o respectivo campo material predefinido (competência), sob a forma de matérias sujeitas ao *princípio de reserva de lei complementar* (pressuposto material) e são aprovadas por maioria absoluta (pressuposto formal, art. 69, CF). Eis o quanto as diferem das leis ordinárias.

No Brasil, a Constituição, como corolário do federalismo (art. 1º e 18, CF) e da autonomia dos municípios (art. 18 e 29, CF), fixou todas as *competências*, inclusive as que versam sobre matéria tributária, autorizando aos legisladores das pessoas de direito público interno a criarem, por meio de leis próprias, os tributos que lhes foram reservados, privativamente, de forma a concretizar o federalismo fiscal.

Nas atividades típicas de legislador ordinário “federal”, o Congresso Nacional poderá usar tanto de lei ordinária, como de lei complementar, a depender da exigência constitucional para o respectivo exercício de competência. É dizer, na Constituição encontramos matérias com reserva de lei complementar, sendo esta exigida expressa ou implicitamente. Por conta disso, torna-se, o procedimento do artigo 69, da CF, pressuposto de validade inafastável para legitimar, em termos formais, o exercício do poder legislativo. Salvo estas hipóteses, todas as demais matérias, submetidas à reserva de lei, poderão ser objeto de leis ordinárias, como é o caso das competências do artigo 21, 22, 23; 153, I-VI, da CF, dentre outros.

Retomando a idéia anterior sobre as funções do legislador ordinário, temos que a lei complementar tanto é exigida pela Constituição para servir ao legislador federal (efetivando competências da União), quanto ao legislador nacional, na função de criar as chamadas “normas gerais”. É dizer, faz parte da demarcação de competências, também, a definição daquelas que só poderão ser exercidas exclusivamente pelo *legislador federal* (União) mediante lei complementar, assim como a competência do *legislador nacional*, também mediante lei complementar, para criar as chamadas *normas gerais em matéria de legislação tributária*.

Desse modo, apreciando as hipóteses de cabimento de lei complementar em matéria tributária, temos que, no ordenamento constitucional vigente, são matérias de *reserva de lei complementar*, em duas das funções legislativas do Congresso Nacional:

1) O *exercício de competência da União* (lei complementar federal), a qual se subdivide em:

i) exercício de competências privativas específicas: arts. 148; 153, VII, CF; e

ii) exercício de competência residual – arts. 154, I; 195, § 6º, CF;

2) A criação das *normas gerais em matéria de legislação tributária* (lei complementar nacional – art. 24, I e 146, CF), as quais se encontram expressas nas seguintes possibilidades:

i) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, restritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; 150, VI, “c”; 195, § 7º, 156, § 3º CF);

ii) evitar eventuais conflitos de competência entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, “a”; 156, III; 155, § 2º, XII, CF);

iii) definir os tributos e suas espécies (art. 146, III, “a”, CF);

iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito (redução de divergências) - art. 146, III, “b”; 155, § 2º, XII, CF;

v) uniformizar os prazos de decadência e prescrição - art. 146, III, “b”, CF; podendo estipular suas exceções;

vi) fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;

### **2.2.1 Lei complementar como pressuposto para o exercício de competências da União (legislação federal)**

A primeira função desempenhada pelas leis complementares no sistema tributário é de ordem federal e corresponde, ao exercício de competência da União para a criação de seus tributos originariamente atribuídos. Como se sabe, a competência legislativa tributária equivale à parcela do poder de tributar, previamente limitada, predisposta às pessoas políticas para criarem, por meio de lei, normas jurídicas sobre tributos, quanto à instituição, arrecadação e fiscalização destes. Pois bem. A União recebeu competências materiais que somente podem ser exercidas mediante o uso de leis complementares, como é o caso do empréstimo compulsório (art. 148, CF) e do imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII, CF).

Além dessa hipótese, a União recebeu, por disposição constitucional expressa, a chamada competência residual (art. 154, I; e 195, § 6º CF), para criar novos impostos, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos já existentes, ou novas contribuições, ao prever que a União poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Em ambos os casos, o exercício da competência somente será legítimo se acompanhado de lei complementar, por ser matéria reservada tipicamente para essa espécie de lei. Da mesma sorte da anterior, exercida a competência, quer dizer, instituído o tributo, sua função cessa, ingressando no sistema jurídico nacional no mesmo plano das leis ordinárias e mantendo-se, assim, em relação de coordenação com estas. Nesse caso, não há que se falar em qualquer hierarquia entre a lei complementar e os demais atos legislativos,

porquanto sua função exaure-se com a instituição do tributo, cessando com o próprio exercício de competência. Por conseguinte, nada impede que lei ordinária modifique ou mesmo ab-rogue lei complementar com tais funções.

### **2.2.2 Lei complementar como pressuposto para a criação de normas gerais (competência da União para instituir legislação nacional)**

Quanto à definição do que sejam as chamadas “normas gerais”, o certo é que, até o presente, nenhuma doutrina foi suficientemente rigorosa a ponto de colocá-la no devido lugar do sistema jurídico. Lembraria, no limiar desses esforços, o trabalho pioneiro de Carvalho Pinto, que ensaiou uma delimitação pela negativa, i.e., do que não seriam normas gerais, ontologicamente, nos seguintes termos: *a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas; b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básico, descendo a pormenores ou detalhes*<sup>7</sup>. Ao que nos afigura, nenhuma obra mais recente foi suficientemente capaz de refutar essa orientação.

Contudo, mesmo havendo essa lacuna no plano semântico, o que se deve em grande parte à ambigüidade do termo “geral”, muito já se escreveu tentando conferir a esta figura contornos bem precisos em termos analíticos, de sorte a garantir a segurança jurídica do sistema como um todo e a colaborar com a delimitação da competência da União nesse assunto, preservando os direitos dos contribuintes e evitando a invasão de competências, para os fins de proteção do federalismo e da autonomia dos municípios, além de outros princípios do sistema tributário nacional. E todas as discussões começaram a partir da própria Constituição Federal de 1967.

Analisando o art. 18, § 1º, CF/67, quanto ao seu alcance e função, duas correntes de opiniões distintas passaram a disputar espaço acadêmico. Uma primeira, entendendo que tal dispositivo manifestaria três distintas funções para a lei complementar: a) emitir normas gerais de direito tributário; b) dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; e c) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. É a chamada corrente “tricotômica”.

Outra vertente de pensamento, todavia, e a que mais prosperou doutrinariamente, deu orientação diversa à questão, alegando que aquela visão tricotômica pecaria por praticar uma hermenêutica literal, ao não delimitar o conteúdo das *normas gerais de direito tributário*, o que possibilitaria ao legislador da União cometer agressões ao sistema federativo e ao princípio da autonomia dos municípios, na medida que ficaria permitido à legislação complementar produzir, indiscriminadamente, regras jurídicas que perpetrassem o recinto das competências outorgadas aos Estados-Membros, atingindo o pacto federativo, e invadissem as prerrogativas constitucionais de

---

<sup>7</sup> CARVALHO PINTO. *Normas gerais de direito financeiro*. SP: Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 24;

que usufruem os Municípios, maculando o princípio da autonomia dos municípios. Ademais, porque os direitos fundamentais dos contribuintes não poderiam ser reduzidos no respectivo alcance e conteúdo, a título de “dispor sobre limitações constitucionais ao poder de tributar”. Como visto, a prevalecer tal entendimento, aquele da corrente tricotômica, tudo estaria permitido ao legislador complementar, o que decerto não se compatibilizaria com toda a estrutura do sistema implantado pela própria constituição.

Esta orientação, chamada de “dicotômica”, pautando-se numa compreensão sistemática, dizia que o dispositivo em análise teria apenas uma finalidade: as leis complementares serviriam para veicular unicamente *normas gerais de direito tributário*, que exerceriam duas funções: i) dispor sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Com isso, ficariam resguardados os princípios do federalismo e da autonomia dos Municípios<sup>8</sup>. Mas como as competências são todas privativas e já estão distribuídas e os direitos e garantias constitucionais não poderiam sofrer coarctações pelo legislador infraconstitucional, então sobraria muito pouco espaço para ser regulado pelas chamadas “*normas gerais de direito tributário*”. Melhor dizendo, nenhum espaço, na opinião de Geraldo Ataliba, seu maior defensor.

Mais recentemente, Valdir de Oliveira Rocha ensaiou uma definição de normas gerais, no seguintes termos: *normas gerais em matéria de legislação tributária são preceitos meramente didáticos, desenvolvedores do sistema constitucional, e que, no máximo, funcionam supletivamente cedendo diante de norma específica quando ocupem espaço a esta reservado*. Segundo este autor, as normas gerais, nada obstante a grave importância didática, não seriam estritamente necessárias, do ponto de vista jurídico<sup>9</sup>. Essa tese encontra-se na linha do quanto já vinham afirmando grandes nomes do nosso direito tributário, como Rubens Gomes de Sousa. Mas essa visão declarativista, digamos assim, do que diz a Constituição Federal, é missão própria do legislador, em qualquer esfera do seu exercício de competências.

Mesmo se, negando a corrente tricotômica, pela superficialidade de sua conclusão, reconhecemos maior legitimidade na força argumentativa na chamada corrente dicotômica; por entendê-la, de certo modo, redutora demais em suas propostas, preferimos ir além dessa concepção, mesmo se a adotemos nos fundamentos. Na medida que a Constituição Federal exige tais normas gerais no sistema, a estas temos que reservar algum papel, porque como é de uso corrente dizer, para fins hermenêuticos, a Constituição não usa palavras inúteis.

De fato, adotamos na concepção de base de nossas investigações a corrente denominada dicotômica, cuja definição das *normas gerais de direito*

---

<sup>8</sup> BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. SP: RT, 1975; ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar em Matéria Tributária*. *Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1989, nº 48; CARVALHO (1999, p. 205); CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 10ª ed., SP: RT, 1997, p. 474-95;

<sup>9</sup> Cfr. ROCHA, Valdir de Oliveira. *Determinação do montante do tributo – qualificação, fixação e avaliação*. 2ª ed., SP: Dialética, 1995, p. 89 e 93;

*tributário*, na visão do eminente Prof. Paulo de Barros Carvalho, Titular da PUC e da USP, à luz da Constituição Federal de 1988 continuaria sendo a seguinte: “(...) são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que desprende tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta”<sup>10</sup>. Pois bem, não negamos que assim seja, nos fundamentos, mas preferimos explicitar suas possibilidades, caso a caso, à luz das teorias da codificação, no que tange às funções representadas em cada uma das hipóteses do art. 146, da CF.

É certo que na maioria dos grandes autores que se dedicaram ao estudo das “normas gerais”, sempre prevaleceu uma visão mais analítica, estrutural, e menos funcional na sua descrição, excetuando-se Sacha Calmon, quando afirma: “*as normas gerais de direito tributário veiculadas pelas leis complementares são eficazes em todo o território nacional, acompanhado o âmbito de validade espacial destas, e se endereçam aos legisladores das três ordens de governo da Federação, em verdade, seus destinatários. A norma geral articula o sistema tributário da Constituição às legislações fiscais das pessoas políticas (ordens jurídicas parciais). São normas sobre como fazer normas em sede de tributação*”<sup>11</sup>. A nossa proposta, decerto, é partir da estrutura para chegar à função, privilegiando a ambos os modos de abordagem.

Nesse particular, a lei complementar deverá ser adotada pela União como instrumento inafastável para exercer suas respectivas competências na criação de “normas gerais”. Numa leitura sistemática do art. 146, que é regra típica de *Constituição Nacional*, “normas gerais” somente serão aquelas que venham a ser criadas seguindo tal espírito; quando o legislativo da União, revestindo-se das magnas funções de *legislador nacional*, as introduzirá no ordenamento para: i) *regular limitações constitucionais ao poder de tributar*, detidamente àquelas que exigem lei específica para surtir seus efeitos; ii) *evitar conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, ao dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição; iii) *definir os tributos e suas espécies*; iv) *harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de obrigação, lançamento e crédito*; e v) *uniformizar prazos de decadência e prescrição*; vi) *fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas*.

Mas é claro que a todas essas funções aplicam-se limitações principiológicas e formais próprias, como estabelecido na Constituição Federal, sendo totalmente afastada qualquer possibilidade para que as normas gerais

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 13ª ed. SP: Saraiva, 2000, p. 208;

<sup>11</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 2ª ed., RJ: Forense, 1999, p. 109;

assumam feições tipicamente de normas constitucionais, sob pena do vício insanável de inconstitucionalidade; do mesmo modo que será o exercício dos legisladores ordinários sem observância dos seus preceitos.

### **2.2.2.1 As funções da lei complementar como veículo de normas gerais**

Primeiramente, a competência da União para criar normas gerais com a função de *regular limitações constitucionais ao poder de tributar*, somente poderá ser exercida nos casos que exigem lei específica para surtir os efeitos que lhe são próprios, como se verifica no art. 150, VI, “c” ou do art. 195, § 7º. Nenhuma redução poderá ser intrudida nas limitações principiológicas cujo exercício a Constituição não condiciona a qualquer ato do legislador, como o princípio da capacidade contributiva, da vedação de confisco, isonomia e outros.

Poderá a União instituir normas gerais para evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes. Mas nesse caso, jamais poderá agredir a repartição constitucional de competências, pertinente ao federalismo e à autonomia dos municípios. Por isso mesmo, o art. 146, III, “a”, ao prever a criação de normas gerais para dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes dos impostos* já identificados na Constituição, estas somente serão constitucionais se comparecerem no sistema para especificar os limites do inciso I, i. e., para prevenir *conflitos de competência* entre as pessoas políticas. E vice-versa, pois a título de evitar conflitos de competência, não poderá a União dispor sobre outros aspectos além daqueles. Esse é o caso dos arts. 146, I e III, “a”; 156, III; 155, § 2º, XII, todos da CF. É evidente que a limitação de que se fala aqui não aparece apenas nas relações entre pessoas políticas distintas, podendo ocorrer entre Estados (ICMS: 155, § 2º, XII; ITCMD: 155, III) ou entre municípios (ISS: 156, III), daí a exigência de lei complementar para esses casos, insulando-se aos casos expressos na Constituição, ou quando não expresso nos dispositivos próprios; naqueles acima referidos, no art. 146, III, “a”, para dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes*. Por fim, não é demais lembrar, essa é hipótese que se aplica apenas aos impostos já previstos na Constituição originária.

A União recebe ainda competência para definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a”, CF). Para essa possibilidade, a norma geral deverá ater-se aos caracteres gerais, tipificando as características dos tributos, nas suas várias espécies. Nessa hipótese, a União limita-se mutuamente, tal qual as demais pessoas políticas, porquanto ao tecer os elementos caracterizadores do empréstimo compulsório, da contribuição de melhoria, contribuição de intervenção no domínio econômico, taxa de exercício de poder de polícia, ou taxa de serviço, por exemplo, disporá limitações e exigências que concorrerão para ampliar as limitações ao poder de tributar. Nesta função, serão inconstitucionais todas aquelas normas gerais que visem a qualificar, particularizadamente, específicas situações com exclusão de outras; ou que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes e que impliquem interferências nas competências alheias.

Na seqüência, temos que compete à União, na qualidade legislador

nacional, harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* - art. 146, III, “b”; 155, § 2º, XII, CF; e ainda uniformizar os prazos de *decadência e prescrição*. Decerto que a própria Lei Complementar poderá dispensar específicos tributos do regime geral, adotando prazos distintos, mas somente lei complementar terá essa faculdade. A razão é que tanto este quanto o anterior, ambos encontram-se fundados na premissa de que a Constituição deve primar pela redução de divergências. É o que se desdobra do art. 151, I, ao vedar a União de instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro. Mesmo sendo um dispositivo que aparentemente seria aplicável apenas à União, na instituição de seus tributos, não poderíamos deixar de considerá-lo no exercício da competência em matéria de normas gerais. Por decorrência, temos que serão inconstitucionais quaisquer leis editadas a título de normas gerais que caiam em particularismos ou que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes, pelo risco de implicar em interferências nas competências alheias. Vale ressaltar que para esses aspectos, as normas gerais serão sempre vinculantes para todas as espécies de receitas públicas qualificadas como tributo, às quais deva ser aplicado o regime jurídico tributário.

Por fim, merece destaque o preceito segundo o qual cabe à lei complementar o papel de fomentar, de modo harmonizado, adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas, mediante o uso de normas gerais. Nesses termos, dada a importância e o interesse social envolvido<sup>12</sup>, e porque qualquer tratamento tributário concedido em regime geral às cooperativas, na medida que elas podem ter como objeto fornecer bens ou prestar serviços, poderia implicar em afetação a tributos estaduais ou municipais, não se limitando aos tributos federais, somente lei complementar, na qualidade de veículo introdutor de normas gerais, teria o condão de estipular condições harmonizadas de tributação. Sendo assim, a legislação preexistente, pertinente ao tratamento jurídico-tributário conferido ao ato cooperativo, ao ser alçada à condição de norma geral, somente poderá ser alterada por lei complementar, mas apenas

---

<sup>12</sup> Como se desdobra da própria Constituição Federal, em diversos artigos, como exemplo:

*Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado. (...) § 2.º A lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo.*

*Art. 187. A política agrícola será planejada e executada na forma da lei, com a participação efetiva do setor de produção, envolvendo produtores e trabalhadores rurais, bem como dos setores de comercialização, de armazenamento e de transportes, levando em conta, especialmente: (...) VI - o cooperativismo;*

*Art. 192. O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade, será regulado em lei complementar, que disporá, inclusive, sobre: (...) VIII - o funcionamento das cooperativas de crédito e os requisitos para que possam ter condições de operacionalidade e estruturação próprias das instituições financeiras.*

naquilo que for de matéria tributária<sup>13</sup>. Vedado, contudo, a concessão de isenções (totais ou parciais) por esse meio, haja vista as limitações dos artigos 150, § 6º e 151, III, da CF.

### **2.2.3 A hierarquia da lei complementar na função de veículo de normas gerais – posição do CTN no sistema de fontes**

Mencionadas as funções que a lei complementar poderá desempenhar para os fins de introduzir normas gerais no sistema tributário vigente, passamos a cuidar da posição hierárquica que essas normas devem ocupar na escala normativa. E como já salientamos, a relação hierárquica que eventualmente possa existir entre lei complementar e as leis ordinárias, ou mesmo outras leis complementares, dependerá, tão-só, da função que ela exerça no sistema, i.e., das competências. E assim, caso a função seja constitutiva de algum fundamento de validade, formal ou material, a lei complementar sempre terá prevalência sobre qualquer outra lei.

Como dito acima, às normas gerais aplica-se também o primado da *reserva de lei complementar*, e pelas funções pertinentes à “Constituição Nacional”, impõe-se a necessária preeminência dessas leis complementares em relação às demais leis, mesmo que complementares, quando tenham por objeto o exercício de competência para instituição de tributos. Por conseguinte, prevalecerão, sempre, sobre a legislação federal, estadual distrital ou municipal, na medida que estas legislações passam a ter que admiti-las (as leis complementares que veiculam normas gerais) como fundamento de validade material.

Corolário dessa conclusão, somente lei complementar, na função de “norma geral”, poderá revogar uma outra “norma geral”. Não basta ser lei complementar, portanto. É preciso que esteja dirigida para o fim de modificar a norma com essa função no ordenamento. Como exemplo, mesmo que o imposto sobre grandes fortunas seja instituído, o que é reserva de lei complementar, caso esta traga prazos próprios de decadência e prescrição, diversos, portanto, do quanto se encontra no CTN, será inconstitucional nesse particular.

Evidente, pois, que não estando a razão de hierarquia na vigência ou na eficácia da norma, a única posição questionável será aquela do plano da validade. Por isso mesmo, tomando em conta a natural submissão do Código aos preceitos constitucionais, independentemente de se tratar de uma lei ordinária<sup>14</sup>, a Lei nº 5.172/66, enquanto “lei nacional<sup>15</sup>” que é, naquilo que for

---

<sup>13</sup> Nesse sentido, também: BECHO, Renato Lopes. *Tributação das cooperativas*. SP: Dialética, 1998, cap. 9;

<sup>14</sup> BORGES (1975, p. 54 e ss.); AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, SP: Saraiva, 1997, p. 163;

<sup>15</sup> No dizer de Geraldo Ataliba, “Basta deixar afirmado que o Código Tributário Nacional é uma lei nacional e não uma expressão do Poder Legislativo da União, enquanto ordem jurídica parcial – central, mas sim expressão da ordem jurídica nacional – global. Portanto, é uma lei que não cria tributos, que não está comprometida com os poderes da União, é uma lei que não cria tributos, que não está comprometida com os interesses da União, é uma lei de

fundamento de validade material para a construção da legislação do “sistema tributário nacional”, terá preeminência sobre todas as demais leis, ordinárias ou complementares, não importa, elaboradas por qualquer uma das pessoas políticas.

Não há relevância para a discussão sobre ser o CTN uma lei ordinária, e não complementar, como exigido por esse artigo, na medida que o art. 34, § 5º, dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias, lhe garantiu força de recepção, alçando-a ao patamar funcional de sobrenorma, em matéria de legislação tributária, somente podendo ser revogada, a partir de então, por lei complementar, nos moldes do art. 146, quando instituída exclusivamente para essa função. É dizer, a partir da Constituição Federal de 1988, qualquer dispositivo do CTN somente poderá ser modificado por lei complementar dirigida especialmente para esse fim, pelo princípio da reserva de lei complementar referida no art. 146.

E repare-se bem: a Constituição Federal não fala mais em normas gerais de “direito tributário”, como constava da constituição anterior, mas normas gerais “em matéria de legislação tributária”. A razão disso é que as normas gerais “de direito tributário” (como um todo), cujo subsistema marca as competências e define os princípios aplicáveis, são de natureza exclusivamente constitucional – são as normas que instituem o sistema tributário nacional, portanto; ficando as regras sobre a delimitação das regras-matrizes de incidência dos tributos, faculdades da administração, procedimentos de lançamento, de constituição, suspensão e extinção do crédito, decadência, prescrição etc, qualificadas como “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Feitas essas considerações sobre as funções da lei complementar e a posição formal do CTN no direito interno, mister discorrer agora sobre o papel dos códigos, a respeito da segurança jurídica e outros princípios decorrentes, por ser este também o papel das normas gerais.

### **3. CODIFICAÇÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO COMO PARADIGMA SISTÊMICO PARA O CONTEÚDO DAS NORMAS GERAIS**

Como é de entendimento universal, o processo de codificação consiste numa tentativa de ordenar, mediante uma sistematização racional, a unidade essencial de um determinado ramo do direito. Por isso, o mundo dos códigos é o mundo da busca pela segurança, traduzida numa seqüência de capítulos e artigos e consolidando os valores mais relevantes que a sociedade quer ver preservados sobre uma dada matéria. Tudo sob a égide do espírito constitucional que deve reger todo o sistema.

A codificação envolve vários princípios importantes os quais, em grande parte, correspondem ao processo de positivação de diversos princípios e

---

interesse nacional, acima das esferas parciais federal, estadual e municipal”. SOUSA, Rubens Gomes; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional (parte geral)*, 2ª ed., SP: RT, 1984, p. 78;

regras constitucionais, prestando-se à tarefa de garantir um razoável teor de estabilidade e segurança às relações jurídicas e atos de criação de normas no sistema.

Em matéria tributária, esta garantia dada aos valores dominantes significa estabilidade para o cálculo sobre o futuro, por meio de uma absoluta previsibilidade de condutas devidas pelos detentores de competência legislativa, na elaboração da legislação tributária, bem como pelas autoridades administrativas e particulares nos atos de aplicação do direito tributário.

Bem sabemos que a experiência jurídica dos diversos países não é uniforme e que precisamos sempre ter bem claras tais diferenças. A começar pela análise constitucional de cada um deles. E nesse particular, tanto vamos encontrar países cuja forma de estado é unitária, o que é a maioria dos casos, como países organizados sob a forma de uma federação. Essas são peculiaridades que influenciam por demais a necessidade e o papel de um código tributário, predisposto para conferir maior certeza do direito, pela redução das divergências de tratamento. E aqui surge o primeiro fundamento para a sua necessária posição de superioridade hierárquica no sistema em relação às demais leis, na medida que serve como fundamento de validade material destas.

Como a maioria dos países não dispõe de uma constituição analítica em matéria tributária, antes, trazem pouquíssimas disposições a respeito, normalmente os princípios consagrados de maior realce, como princípio da reserva de lei em matéria tributária, isonomia, capacidade contributiva, não-confisco, apenas para citar os mais freqüentes, resta para o Código a suma tarefa de ordenar os princípios basilares do sistema, dispor o estatuto dos contribuintes, instituir tanto os limites do Legislador, nos atos de criação de leis, quanto os da Administração, no que tange às formalizações de obrigações tributárias, fiscalizações e cobranças de créditos, bem como todos os demais procedimentos formais<sup>16</sup>.

Por essa razão, dizia Valdés Costa: *“a enumeração dos princípios fundamentais de direito que devem ser recolhidos nos Códigos Tributários não é certamente rígida, nem unanimemente compartilhada. A meu ver, em razão de sua universalidade e importância, sob o aspecto jurídico, podem resumir-se em quatro princípios: igualdade das partes, legalidade, jurisdicionalidade ou tutela jurisdicional e igualdade dos contribuintes, em face dos encargos públicos. Esta enumeração não pretende ser taxativa, uma vez que existem outros princípios de grande importância, como o do devido processo e o da culpabilidade em matéria punitiva e o da capacidade contributiva, recolhido em*

---

<sup>16</sup> “Todo proceso codificador, y consiguientemente también el tributario, se caracteriza por dos notas: primero, reduce a unidad lo que estaba disperso; y segundo, como derivación lógica de lo anterior, proporciona seguridad a sus destinatarios”. GANZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria. Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1644;

*tantas constituições*<sup>17</sup>.

Para o Direito Tributário, o *princípio da centralidade*<sup>18</sup> reserva-se à Constituição, que dispõe as *regras gerais de direito tributário*, instituindo o sistema tributário da respectiva nação e preservando o respeito àqueles direitos fundamentais referidos<sup>19</sup>. Mas numa expansão concêntrica, o fenômeno da codificação deve concretizar-se como uma continuação sistêmica da Constituição, respeitando todo o conteúdo desta e condensando os preceitos que consistam em critérios de validade material e formal para a criação das demais normas do sistema total<sup>20</sup>. Mormente quando se trata de sistemas dotados de uma Constituição analítica em matéria tributária, como é o caso do Brasil.

Destarte, sob a égide constitucional, um código em matéria tributária deve ter como objetivo a sistematização de todo o esquema dos procedimentos de tributação<sup>21</sup>, a coordenação dos distintos tributos e a regulação dos direitos dos contribuintes<sup>22</sup> no campo dos procedimentos, como uma *parte geral da*

---

<sup>17</sup> VALDÉS COSTA, Ramón. A codificação tributária na América Latina. In: MACHADO, Brandão (Coord.) *Direito Tributário – estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. SP: Saraiva, 1984, p. 251;

<sup>18</sup> ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. *Da codificação – crônica de um conceito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 148;

<sup>19</sup> O melhor estudo comparado sobre os princípios constitucionais de direito tributário encontra-se em: UCKMAR, Víctor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. (trad. por Marco Aurélio Greco) 2ª ed., SP: Malheiros, 1999, 145 p.;

<sup>20</sup> Com esta finalidade, estatui critérios materiais de aplicação do direito, na criação positiva de normas gerais e concretas ou gerais e abstratas (legislação tributária), pelo legislador, ou individuais e concretas, pelos agentes administrativos (lançamentos tributários, autos de imposição de multas etc);

<sup>21</sup> Sobre as vantagens oferecidas pela codificação para o direito tributário, e em especial ao mecanismo de lançamento tributário (norma individual e concreta), disse Vanoni: “a) *dal punto de vista formale, si attua un ordinamento armonico dell’amministrazione, cui consegne la possibilità di utilizzare rispetto a più tributi la stessa attività amministrativa e di ridurre al minimo i doveri ausiliari del singolo (...); b) dal punto de vista sostanziale, si eliminano le contraddizioni e le discontinuità tra i vari istituti d’imposta, riducendo le divergenze e quelle realmente imposte dalla realtà delle cose; c) la futura legislazione fiscale resta notevolmente semplificata. La parte generale tende a porsi come ordinamento formale del rapporto tributario non facilmente modificabile. Il legislatore, in occasione della introduzione di nuove imposte o della variazione delle esistenti, non è più chiamato ad occuparsi dello svolgimento del rapporto d’imposta, ma unicamente delle caratteristiche sostanziali del nuovo tributo. Per lo svolgimento formale servono gli schemi predisposti nella parte generale; d) la giurisprudenza trova quel sostegno e quella guida logica che la molteplicità dei testi legislativi regolanti situazioni analoghe rispetto a tributi diversi lascia spesso desiderare (...). e) la scienza del diritto tributario viene indirizzata più decisamente a lasciare le sterili vie del commento delle singole leggi, per volgersi alla elaborazione dogmatica degli istituti giuridici di imposta*”. VANONI, Enzo. Il problema della codificazione tributaria. *Rivista di Diritto Finanziario e scienza delle finanze*, Milano: Giuffrè, 1938, I, p. 448; Mas tudo isso pode ser resumido em três aspectos básicos, como menciona Sainz de Bujanda: “Una reforma que se proponga obtener un perfeccionamiento del ordenamiento fiscal vigente tiene que actuar en una triple dirección: 1º Sistematización formal de los instrumentos de imposición; 2º Coordinación de los distintos impuestos, y 3º Refundición de las normas que reglamentan cada tributo”. SAINZ DE BUJANDA, Fernanda. *Hacienda y derecho*. Madrid: IEP, 1975, p. 57;

<sup>22</sup> “Contrariamente a la creencia popular predominante en nuestro medio, el Código Tributario no es el Código de la Administración Tributaria, es más bien la norma que regula las

*legislação tributária*, pressupondo o mecanismo de funcionamento do direito tributário, sua linguagem, seus conceitos e sua terminologia.

A especialidade da matéria tributária exige essa expansão às normas gerais, como uma pauta para delimitar o espaço da própria juridicização, i.e., a escolha política de condutas para que, mediante leis, possam fazer parte do catálogo de condutas reguladas pelo direito, mediante a lógica da definição de hipóteses de incidência e atribuição de efeitos típicos, por imputação deontológica. Com isso, o legislador fica ainda mais coarctado na sua atividade de produtor de regras inovadoras do ordenamento jurídico, pois além de dever obediência à Constituição, às “normas gerais de direito tributário”, passa a dever, na elaboração de leis, também, respeito às regras contidas no Código, às “normas gerais em matéria de legislação tributária”<sup>23</sup>.

Essa idéia de centralidade, por expansão concêntrica em relação à Constituição, geradora de segurança<sup>24</sup> para os partícipes da relação jurídica tributária, aliada a uma pretensão de regular, por meio de cláusulas gerais, um repertório de figuras e disciplinas típicas, com o fim de garantir à Fazenda Pública maior certeza, celeridade e eficiência na percepção dos créditos tributários; e aos particulares, os meios necessários para que estes possam fazer valer os seus direitos, baliza a natureza dos códigos e de qual deve ser o modo de compreensão da sua ação em relação às demais leis e atos tributários em geral.

*relaciones entre los sujetos que rodean el fenómeno tributario y sus consecuencias económicas y jurídicas, a los cuales denominamos como operadores del Sistema Tributario*”. BRAVO CUCCI, Jorge Antonio; BRAVO SHEEN, David Enrique. *Análisis y propuestas de cambio al código tributario peruano: su adecuación a las tendencias que inspiran el fin de siglo*. Lima: inédito, p. 1;

<sup>23</sup> Como bem salienta o Prof. Ferreiro Lapatza: “(...) el Código ha de contener también, de acuerdo con la experiencia común a nuestros países, la normativa general o básica de todas las relaciones directamente derivadas del tributo y la normativa general o básica del procedimiento para hacer efectivos los derechos y obligaciones que dan contenido a estas relaciones, con la definición de los conceptos propios del Derecho Tributario indispensables para toda esta regulación pues, de acuerdo asimismo con nuestra experiencia, uno de sus fines primarios es introducir certeza, precisión y claridad en la terminología a emplear en las Leyes, que regulan los distintos tributos”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *La codificación en América Latina – Análisis comparativo de los modelos OEA/BID (1967) y CIAT (1997) – Relatorio Generale. Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1182; Nessa mesma linha, afirma também o Prof. Eusebio González: “(...) la codificación suele proceder a una regulación de los conceptos tributarios fundamentales de los distintos impuestos, esto es, de aquellos conceptos que inexcusablemente han de repertirse en cada figura tributaria concreta (hecho imponible, sujeto pasivo, base imponible, liquidación, tipo impositivo y cuota, fundamentalmente), por ello se dice que la codificación en cuestión opera en el area de los principios”. GANZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Los principios generales de la imposición y la codificación tributaria. Anais das XX Jornadas do ILADT*. Salvador: ABDF, 2000, dez., p. 1647;

<sup>24</sup> “*La sicurezza non riguarda il raggiungimento del fine (legato sempre alle incognite del mercato ed al mutevole mondo della produzione), ma le ‘regole del gioco’, ossia le condizioni per le quali ciascuno può contare su un dato contegno altrui o attendere un certo uso del potere coercitivo dello Stato. Il diritto fissa appunto le regole del giuoco: regole generali ed astratte, che saranno utilizzate da persone ignote, per scopi ed in circostanze particolari che non conosciamo né siamo in grado di conoscere*”. IRTI, Natalino. *L’età della decodificazione*. 3ª ed., Milano: Giuffrè, 1989, p. 5;

Todavia, trabalharíamos fora da realidade se não tomássemos em conta a crescente “erosão” da importância dos códigos modernos, sob os mais diversos ângulos<sup>25</sup>. A codificação, que foi sempre considerada como um dos processos mais acabados do iluminismo e da cultura ocidental moderna, e cujo produto, os códigos, sempre funcionou como paradigma sistêmico da legislação e da aplicação normativa, entrou em crise com a tendência microssistêmica do direito, de leis especiais que passaram a regular amplamente toda uma específica matéria, de tal sorte que o monossistema teria sido superado pelo plurissistema, por uma espécie de êxodo normativo daquele para este. É o que certos autores chamam de “descodificação”, fruto da crise dos valores da sociedade moderna.

Mas se isso se verificou em alguns ramos jurídicos, o do direito civil por exemplo, nos limites do direito tributário não alcançou maior importância, exatamente porque a “crise legislativa”, nos angustos limites dessa seara, possui distinta significação<sup>26</sup>, na medida que a inflação legislativa, acumulando leis e mais leis sobre a matéria, razão da “descodificação” em outras, apresenta-se exatamente como motivo para o enaltecimento da importância e necessidade de codificação<sup>27</sup>, como elemento de estabilização e segurança nas relações tributárias.

### **3.1 Codificação e segurança jurídica: a função certeza dos códigos**

A virtude da codificação é servir aos princípios de segurança e certeza do direito, em face da sua forma de comparecimento na teoria das fontes do

---

<sup>25</sup> Cfr.: RAMOS NÚÑEZ, Carlos. *Codificación, tecnología y postmodernidad – la muerte de un paradigma*. Lima: PUC - Peru, 2000, p. 23 e ss.; Também: RAMOS NÚÑEZ, Carlos. *El Código napoleónico y su recepción en América Latina*. Lima: PUC - Peru, 1997, p. 44 e ss.;

<sup>26</sup> Tomando em conta a inquestionável importância dos códigos, mesmo em épocas de descodificação, diz Ramos Núñez: “*Si la centralidad y el protagonismo de los códigos han cedido ante la acelerada producción normativa de carácter especial, éste parece ser un dato más bien registrado por el jurista con sensibilidad sociológica, antes que por los finos cultores de la dogmática y su numeroso séquito de abogados, jueces y estudiantes. A la vez que se habla de la crisis de los códigos, se publican colecciones completas y se organizan congresos, seminarios, simposiums y cártamenes de todo tipo, destinados a exaltar hasta el delirio las bondades técnicas de un Código dado o para poner en tela de juicio sus imperfecciones. Contra lo que pudiera pensarse, en una era de apogeo de los microsistemas y de predominio de la tecnología, las ediciones se agotan y los auditorios se repletan, lo que, por añadidura, no podrá hacer nunca cualquiera de las ramas que se independizaron de los códigos o que se formaron al margen de éstos*”. RAMOS NÚÑEZ, Carlos. *Codificación, tecnología y postmodernidad – la muerte de un paradigma*. Lima: ARA, 1996, p. 72;

<sup>27</sup> Na Itália, país que não dispõe de um Código Tributário, nada obstante a aspiração de vários autores, numa exigência que se vai reforçando a cada dia. Tratando dos problemas dessa incompreensível ausência, diz Corrado Magnani: “*L'accennato quadro normativo dá luogo a gravi inconvenienti facilmente identificabili: 1) nell'esistenza di regole differenti oggettivamente ingiustificate con conseguenti problemi di legittimità costituzionale per violazione del principio di uguaglianza; 2) nelle lacune riscontrabili nella disciplina dell'accertamento di molti tributi, con conseguenti problemi di integrazione di essa mediante il ricorso a 'principi' di controversa individuazione; 3) nell'inesistenza, comunque, di norme-principio senza le quali la soluzione di molte questioni di ordine applicativo presenta, come attestato dalla giurisprudenza, oggettivi margini di incertezza*”. MAGNANI, Corrado. *Accertamento tributario e codificazione*. In: UCKMAR, Victor (Coord.). *L'evoluzione dell'ordinamento tributario italiano*. Padova: CEDAM, 2000, p. 554;

direito em posição intercalar entre a Constituição e a legislação, como meio de gerar maior estabilidade no câmbio de expectativas normativas.

A segurança jurídica visa a conferir previsibilidade na regular positivação do direito, o que somente será atendido se houver certeza do direito<sup>28</sup>, i.e., a exata determinação do conteúdo jurídico aplicável, e manutenção da igualdade<sup>29</sup> de tratamento por parte das autoridades competentes, nos respectivos atos de aplicação do direito. Temos, assim, a segurança como resultante de duas variáveis axiológicas que se complementam, a certeza e a igualdade<sup>30</sup>.

Interessa-nos aqui, a função certeza da segurança jurídica, entendendo-se por “certeza” a determinação permanente dos efeitos que o ordenamento jurídico atribui a um dado comportamento, de modo que o cidadão saiba ou possa saber, de antemão, a consequência jurídica de suas próprias ações. E essa função é atendida pelos códigos, porquanto a tipificação (regulação normativa de ação-tipo)<sup>31</sup>, tarefa que lhe é própria, constitui-se numa garantia dessa certeza, ao pretender oferecer a indicação explícita dos tipos e demais elementos compositivos da regra-matriz de incidência, o que acaba por reforçar o alcance e conteúdo dos dispositivos constitucionais, pelo processo de

---

<sup>28</sup> Eusebio Gozález, ao tratar desse princípio, menciona como manifestação típica deste: “*en primer lugar, la estabilidad del Derecho, en segundo término, el suficiente desarrollo normativo dentro de la jerarquía de las fuentes, finalmente, la certidumbre sobre los remedios jurídicos a disposición del contribuyente, caso de incumplirse las previsiones del ordenamiento*”. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. Relaciones entre los principios de seguridad jurídica y legalidad. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: Max Limonad, 1998, p. 151;

<sup>29</sup> “*A desigualdade decorre também da injustiça sistêmica. A igualdade estará comprometida se o sistema tributário não for justo em sua totalidade, com equilíbrio entre impostos diretos e indiretos e entre princípios e valores*”. TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia*. RJ: Renovar, 1995, p. 269; Cfr. ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. SP: RT., 1985, p. 142; HERRERA MOLINA, Pedro M. *Capacidad económica y sistema fiscal*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 84-87; NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*, Coimbra: Almedina, 1998, p. 394-421; também, o importante estudo: OSVALDO CASÁS, José. Seguridad jurídica, legalidad y legitimidad en la imposición tributaria. In: IBET. *Justiça Tributária*. SP: Max Limonad, 1998, p. 329-413;

<sup>30</sup> Para maiores considerações, Cfr.: FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança Jurídica - Normas Gerais Tributárias, *Revista de Direito Tributário*. SP: RT, 1981, nº 17/18, p. 42;

<sup>31</sup> Como ensina Paulo de Barros Carvalho, ao tratar do princípio da tipologia tributária, enquanto princípio constitucional tributário: “*No direito positivo brasileiro, o tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo. Ao binômio, o legislador constitucional outorgou a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, sendo também operativo dentro das próprias subespécies*”. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 10ª Ed. SP: Saraiva, 1998, p. 116. Por isso, ao tratar do princípio da estrita legalidade, acrescenta: “*O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da estrita legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Este plus caracteriza a tipicidade tributária*” (1998, p. 114); Para uma apreciação da aplicação dos “conceitos classificatórios”, ao invés da noção de “tipo”, no direito tributário, cfr.: DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. SP: RT, 1988, 302 p.;

positivação<sup>32</sup>.

Isso não quer dizer que os códigos tenham apenas um papel de reiteração de matéria já previamente fixada pela Constituição. Atendendo à função certa, os códigos devem ampliar seus desdobramentos na regulação do funcionamento do sistema tributário para permitir efetividade às regras constitucionais, sem que isso signifique restringir direitos dos contribuintes, limitando o que a Lei Maior ofertou sem limitações, ou ampliação de competências estatais. Por isso, situar nos códigos matéria típica de direito constitucional tem efeito meramente repetitivo do quanto já foi ali assentado.

Contudo, voltamos a enfatizar. O que acima se expôs não se dá em todos os sistemas, principalmente quando a Constituição de um país não contempla uma gama muito ampla de preceitos típicos de direito tributário, quando então o código cumpre um papel fundamental no ordenamento: o de veicular as “normas gerais de direito tributário”, os princípios e primados de maior dimensão, além daquelas que já lhes são próprias, as “normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Vale lembrar que estamos trabalhando com o conceito mais amplo possível de codificação, numa visão de direito comparado, envolvendo a análise de constituições de países unitários e países com regimes federativos; de constituições com ampla regulação do respectivo sistema tributário e de constituições desprovidas de regras sobre essa matéria.

### **3.2 O equívoco da “descodificação” no direito tributário**

Como foi dito acima, o protagonismo dos códigos continua a ser questionado como modelo legislativo neste momento de produção acelerada de legislações e constitucionalização de várias matérias, numa tentativa de acompanhar a evolução do homem e dos seus valores, presentes numa dada coletividade. Essa é uma das causas principais da chamada “descodificação”, com grandes repercussões para a interpretação e aplicação do direito positivo. Mas esse não é um fenômeno universal, em face do mundo jurídico, pois não se trata de um fenômeno que se encontra instalado em todas as áreas do direito como querem ou pensam alguns.

É certo que em países cuja Constituição estabelece o poder de tributar ou a distribuição de competência tributária, identifica as espécies de tributos e predispõe os princípios e limites à atividade tributária do Estado, fixando o campo de possibilidades destas, como ocorre no Brasil, nesse caso, o código,

---

<sup>32</sup> Como assinala C. García Novoa: “A la pretensión de definitividad de la norma hay que unir la pretensión de estabilidad de la misma, expresión formal de la confianza del ciudadano en el Derecho, lo que debe servir para reprobear los cambios normativos excesivos e injustificados. Y finalmente, la plenitud de la norma. La regulación normativa ha de expresarse de tal manera que la definición de los supuestos de hecho comprenda un ámbito de la realidad normada lo más amplio posible, de forma que se aminoren las lagunas” GARCÍA NOVOA, C. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*, Madrid: Marcial Pons, 2000, p. 77. Parece difícil para um sistema conseguir alcançar estes objetivos desprovido de um Código Tributário estável e bem estruturado.

perde em importância, pela inexorável submissão deste à Constituição<sup>33</sup>, dando-se, em certa medida, uma espécie de “esvaziamento” do Código, e por conseguinte numa “descodificação” por “avocação” de matéria, mesmo se não chegue ao alcance de desfigurá-lo e torná-lo desprovido de importância. Eis o que poderíamos chamar de *descodificação ascendente*.

Além dessa forma de descodificação ascendente, do código para a Constituição, temos a *descodificação descendente*: pela formação de microssistemas de normas, no chamado “processo de expansão legislativa”, cujos particularismos, aparentemente, superam as disposições do Código<sup>34</sup>.

Todavia, a codificação ter por reduzida sua importância não quer dizer ter por eliminadas suas sobranceiras funções no sistema. E por isso mesmo tal “descodificação” só ocorre de modo aparente, pois ambos, Constituição e Código, ocupam-se de conteúdos diversos: aquela, das “normas gerais de direito tributário”, definindo o poder de tributar e seus limites, bem como os princípios gerais, e o código, das “normas gerais em matéria de legislação tributária”, dispondo sobre as regras exigidas pela constituição para explicitar as matérias tributáveis e gerar redução de divergências na configuração dos mecanismos formais de exigibilidade dos tributos.

A constitucionalização da matéria tributária gera uma conseqüente *descodificação*, mas só aparente, como foi dito. A construção dos elementos compositivos da obrigação tributária, a caracterização do fato jurídico tributário, a qualificação dos deveres formais, a demarcação dos contornos da sujeição passiva, dos atos de lançamento e exigência do crédito, de suspensão e extinção do crédito tributário, dos prazos de decadência e prescrição, da Administração e da Fiscalização de tributos, além de outros preceitos necessários para dar ensejo ao processo de positivação das regras constitucionais, não encontram outro universo senão o do código tributário, como o melhor lugar para constar e informar todo o conteúdo das leis dos diversos tributos, como complemento dos dispositivos constitucionais e, desse modo, fazendo-se um círculo concêntrico, a partir daquele núcleo constitucional, que confere sistematização à matéria<sup>35</sup>, na construção do

---

<sup>33</sup> “(...) es cierto que una ley ordinaria como la Ley General Tributaria no tiene como función exclusiva o típica la de regular derechos y garantías fundamentales sino la de regular los mecanismos jurídicos de aplicación de los tributos procurando, eso sí, que dicha regulación sea respetuosa con los derechos y garantías constitucionales de los ciudadanos”. SOLER ROCH, María Teresa. Reflexiones sobre la descodificación tributaria en España. *Revista Española de Derecho Financiero*. 1998/97, p. 11;

<sup>34</sup> Há países, como a Espanha, onde se observa uma tendência - aparentemente transitória (espera-se) - à descodificação, por atos legislativos que regulam, de forma separada, aspectos fundamentais da relação tributária. É o caso da “Ley de Derechos y Garantías de los Contribuyentes”, nº 1, de 26 de fevereiro de 1998, cuja exposição de motivos declara expressamente: “la regulación en un texto legal único dotará a los derechos y garantías en él recogidos de mayor fuerza y eficacia y permitirá la generalización de su aplicación al conjunto de las Administraciones tributarias, sin perjuicio de su posible integración en un momento ulterior en la Ley General Tributaria en cuanto constituye el eje vertebrador del ordenamiento tributario”.

<sup>35</sup> “De norte a sul, seja o tributo federal, estadual ou municipal, o fato gerador, a obrigação tributária, seus elementos, as técnicas de lançamento, a prescrição, a decadência, a

sistema tributário nacional.

Somente o Código, na qualidade de “norma geral”, pode ampliar a estabilidade sistêmica desejada pela Constituição, devendo as demais leis serem a ele também subordinadas, por necessária compatibilidade vertical de conteúdo. Por essa razão, dizemos que só aparentemente tal hipótese de descodificação pode ser alegada, porque as “normas gerais em matéria de legislação tributária”, é que vão informar os valores que devem ser obedecidos<sup>36</sup>, como garantia de segurança jurídica para os contribuintes, ficando para as regras codificadas o papel ordenador dos procedimentos formais de constituição, fiscalização, arrecadação e extinção do crédito tributário, as quais deverão ser atendidas pela por qualquer outro subsistema que se crie.

Como disse Aliomar Baleeiro: “Os fatos – para lembrar livro que faz época – passam adiante dos Códigos. Mas os Códigos, mesmo condenados à mutilação ou à ancilose do tempo, põem ordem, estimulam a elaboração do estudo científico do Direito e facilitam a tarefa dos aplicadores e o conhecimento das regras pelo povo, mormente em assunto impregnado de tecnicismo como é o tributo moderno”<sup>37</sup>.

Enquanto em outros ramos é atual o discurso que discute a existência de uma “descodificação”, como é o caso do Direito Civil; no Direito Tributário, contrariamente, a codificação é um reclamo de segurança e certeza jurídica, cujo aperfeiçoamento representa a melhoria de todo o sistema tributário vigente em um dado país, ao permitir a construção de uma legislação harmônica, dotada de regras claras e submetidas a critérios formais comuns<sup>38</sup>.

---

*anistia, as isenções etc. obedecem a uma mesma disciplina normativa, em termos conceituais, evitando o caos e a desarmonia. Sobre os prolegômenos doutrinários do federalismo postulatorio da autonomia das pessoas políticas prevaleceu a praticidade do Direito, condição indeclinável de sua aplicabilidade à vida. A preeminência da norma geral de Direito Tributário é pressuposto de possibilidade do Código Tributário Nacional (veiculado por lei complementar)”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de direito tributário brasileiro. 2ª ed., RJ: Forense, 1999, 801 p.;*

<sup>36</sup> “Na verdade, não é mais possível trabalhar com um conceito oitocentista de código. (...) Alterado substancialmente esse quadro, isto não significa que deva ser rejeitado o conceito de código, pois ele favorece a preservação dos valores essenciais do ordenamento jurídico. Até porque o código não é apenas mais uma lei, mas um valor cultural do ordenamento jurídico. A luta por sua manutenção constitui uma manifesta aplicação do princípio da continuidade. (...) Acrescente-se que a preservação do código favorece a obtenção de uma maior certeza do direito”. ANDRADE, Fábio Siebeneichler de. *Da codificação – crônica de um conceito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1997, p. 157;

<sup>37</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 19;

<sup>38</sup> “O interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da Administração clamam por essa codificação.” BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário brasileiro*. RJ: Forense, 11ª ed., 1999, p. 14 (este é o mais completo trabalho sobre codificação do direito tributário brasileiro, às páginas 11-46); Como diz Ferreiro Lapatza: “Los cambios muy frecuentes de la normativa y las normas demasiado minuciosas contribuyen a la opacidad del Derecho y dificultan su aplicación. Atentan contra la claridad de la norma, privan la certeza el ordenamineto y significan, por tanto, un ataque directo al principio de seguridad. Principio que postula normas claras y sencillas y, en el medida de lo posible, estables, de tal forma que los ciudadanos puedan, sin grandes esfuerzos, medir las consecuencias fiscales de

Por tal razão, é que na atualidade já se faz sentir um fenômeno inverso, de recodificação, ou seja, de “devolução” de matérias aos códigos, dantes subtraídas por legislação especial (pela “descodificação descendente”), com natureza de princípios ou paradigmas imprescindíveis para a construção, interpretação ou aplicação das demais normas do sistema. Como assinala Ramos Núñez: “*La recodificación no es un dato aislado que corresponda a la experiencia política de un sólo país. En realidad, se trata de una tendencia que se registra en todos los países de tradición romanista*”<sup>39</sup>.

No enfrentamento dos problemas relacionados com a suposta “descodificação”, vemos que uma das hipóteses desta situação decorre da relação entre a Constituição e o Código Tributário (descodificação ascendente), que se não nos legitima a falar numa espécie de perda de conteúdo, ao menos nos confere condições para dizer sobre uma perda de importância quando essa Constituição, expressamente, não disponha sobre qual a posição hierárquica a ser ocupada pelo Código no ordenamento jurídico. A ausência de um dispositivo como esse enfraquece o Código, ao mesmo tempo que instaura um clima de desconfiança sobre o efetivo alcance e a eficácia das normas nele contidas. É o caso do Brasil, nada obstante o art. 146, da Constituição Federal, cuja interpretação não tem recebido um sentido uniforme por parte da doutrina.

#### 4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando tudo quanto foi dito acima, no atual quadro de exigências de aperfeiçoamento da legislação tributária, particularmente do CTN, precisamos isolar com clareza suas funções constitucionais no sistema jurídico vigente.

A Constituição Federal (art. 146, III) exige que o sistema de legislações (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) submeta-se às chamadas “normas gerais de direito tributário”, como forma de: *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, aplicando-se estritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; 150, VI, “c”; 195, § 7º, 156, § 3º CF); ii) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, “a”; 155, § 2º, XII, CF); iii) definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a”, CF); iv) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* - art. 146, III, “b”, CF; e v) uniformizar os prazos de *decadência e prescrição* - art. 146, III, “b”, CF.

Para criar tais normas gerais, o Congresso Nacional, na qualidade de legislador nacional, deve usar de leis complementares, que são figuras do ordenamento que se diferenciam dos demais atos legislativos por encontrarem no sistema constitucional o respectivo campo material predefinido

---

*sus actuaciones*”. FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Ensayos sobre metodología y técnica jurídica en el derecho financiero y tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 29;

<sup>39</sup> RAMOS NÚÑEZ (1996, p. 76);

(competência), sob a forma de matérias sujeitas ao *princípio de reserva de lei complementar* (pressuposto material), e aprovadas por maioria absoluta (pressuposto formal, art. 69, CF).

Desse modo, apreciando as hipóteses de cabimento de lei complementar em matéria tributária, temos que, no ordenamento constitucional vigente, são matérias de *reserva de lei complementar*, em duas das funções legislativas do Congresso Nacional:

3) O *exercício de competência da União* (lei complementar federal), a qual se subdivide em:

i) exercício de competências privativas específicas: arts. 148; 153, VII, CF; e

ii) exercício de competência residual – arts. 154, I; 195, § 6º, CF;

4) A criação das *normas gerais em matéria de legislação tributária* (lei complementar nacional – art. 24, I e 146, CF), as quais se encontram expressas nas seguintes possibilidades:

vii) *regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*, restritamente àquelas que exigem lei específica para surtir efeitos (art. 146, II; 150, VI, “c”; 195, § 7º, 156, § 3º CF);

viii) evitar eventuais *conflitos de competência* entre as pessoas tributantes, quando deverá dispor sobre *atos geradores, bases de cálculo e contribuintes* dos impostos já identificados na Constituição (art. 146, I e III, “a”; 156, III; 155, § 2º, XII, CF);

ix) definir os *tributos e suas espécies* (art. 146, III, “a”, CF);

x) harmonizar os procedimentos de cobrança e fiscalização dos tributos, tratando de *obrigação, lançamento e crédito* (redução de divergências) - art. 146, III, “b”; 155, § 2º, XII, CF;

xi) uniformizar os prazos de *decadência e prescrição* - art. 146, III, “b”, CF.

No primeiro caso, o exercício da competência será legítimo se acompanhado de lei complementar, por ser matéria reservada tipicamente para essa espécie de lei. Exercida a competência, quer dizer, instituído o tributo, sua função cessa, ingressando no sistema jurídico nacional no mesmo plano das leis ordinárias e mantendo-se, assim, em relação de coordenação com estas. Nesse caso, não há que se falar em qualquer *hierarquia* entre a lei complementar e os demais atos legislativos, porquanto sua função exaure-se com a instituição do tributo, cessando com o próprio exercício de competência. Por conseguinte, nada impede que lei ordinária posterior modifique ou mesmo ab-rogue lei complementar com tais funções.

Corolário dessa conclusão, somente lei complementar, na função de “norma geral”, poderá revogar uma outra “norma geral”. Não basta ser lei

complementar, portanto. É preciso que esteja dirigida para o fim de modificar a norma com essa função no ordenamento.

Evidente, pois, que não estando a razão de hierarquia na vigência ou na eficácia da norma, a única posição questionável será aquela do plano da validade. Por isso mesmo, tomando em conta a natural submissão do Código aos preceitos constitucionais, independentemente de se tratar de uma lei ordinária, a Lei nº 5.172/66, enquanto “lei nacional” que é, naquilo que for fundamento de validade material para a construção da legislação do “sistema tributário nacional”, terá preeminência sobre todas as demais leis, ordinárias ou complementares, não importa, elaboradas por qualquer uma das pessoas políticas.

#### **Referência Bibliográfica deste Artigo (ABNT: NBR-6023/2000):**

TÓRRES, Heleno Taveira. Funções das leis complementares no sistema tributário nacional – hierarquia de normas - papel do CTN no ordenamento. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, CAJ - Centro de Atualização Jurídica, nº. 10, janeiro, 2002. Disponível na Internet: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: xx de xxxxxxxx de xxxx

(substituir x por dados da data de acesso ao site).

#### **Publicação Impressa:**

Informação não disponível.