

AS NORMAS GERAIS DO DIREITO TRIBUTÁRIO E O SEU REGIME NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE 1988

Maurício Pereira Faro

Bernardo Motta Moreira

1. Histórico

Intensas são as discussões doutrinárias e jurisprudenciais relativas ao tema das normas gerais de direito tributário. Certamente, se deve à tendência histórica dos governos centralizadores da União, desde D. Pedro I até a Ditadura. Nosso modelo de federação é sempre motivo de inúmeras críticas, mormente no que diz respeito à concentração do poder de tributar e da arrecadação no ente central, hoje com participação na carga tributária bruta de quase 70% (setenta por cento)¹. Daí a importância de se adentrar na história da construção do termo norma geral de Direito Tributário, para melhor compreensão da função dessas normas em nosso ordenamento jurídico atual.

Antes de tudo, há que se ter em mente que as normas gerais de direito tributário devem constar de leis nacionais, vale dizer, que disciplinam a matéria uniformemente para todos os entes federados, e não somente no exercício da competência da União. Há muito, lembrava Ataliba que:

a função das normas gerais de direito financeiro é completar a Constituição onde e quando seja previsível – ou efetivamente venha a ocorrer – conflito entre pessoas tributantes (...). Realmente, a só disciplina cons-

1. Em 2009, o percentual foi de 69,83%. Em 2008, atingiu 70,10% (vide estudo da Receita Federal do Brasil – Subsecretaria de Tributação e Contencioso – Coordenação Geral de Estudos, Previsão e Análise, disponível em <http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2009.pdf>, <acesso em agosto de 2011>).

titucional do exercício do poder tributário não é suficiente para evitar todos os atritos possíveis de ocorrer na prática, quando do desempenho, por três pessoas qualificadas, de suas competências tributárias. (...) Na verdade, só se reconhecerá norma geral onde houver lei que possa ser qualificada como nacional².

Apesar de a Constituição da República de 1934 ter feito menção a “normas fundamentais” e a regras que tinham algum atributo de norma geral³, tal como hoje conceituada, a expressão “normas gerais de direito” foi utilizada, pela primeira vez, no art. 5º, XV, alínea “b”, da Constituição de 1946, da seguinte forma, *in verbis*:

Art. 5º - Compete à União: (...)

XV - legislar sobre: (...)

b) normas gerais de direito financeiro; de seguro e previdência social; de defesa e proteção da saúde; e de regime penitenciário.

É digno de nota que, sob a égide da Carta Constitucional anterior, a de 1937, a despeito de inexistir referências à necessidade de edição de determinada lei de caráter nacional reguladora, foram editados os Decretos-leis n. 915, de 1º de dezembro de 1938, e n. 1.061, de 20 de janeiro de 1939, com o objetivo de prevenir conflitos interestaduais decorrentes das diferentes leis locais sobre o antigo imposto sobre vendas e consignações. Tais decretos, de questionável constitucionalidade, somente foram revogados em 1963, pela Lei n. 4.299, que passou a regular aqueles conflitos como lei de norma geral, na forma do mencionado art. 5º, XV, alínea “b”, da Constituição de 1946⁴.

2. ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. p. 93 e seguintes.

3. Constituição de 1934: “Art. 5º - Compete privativamente à União: (...) XIX - legislar sobre: (...) c) normas fundamentais do direito rural, do regime penitenciário, da arbitragem comercial, da assistência social, da assistência judiciária e das estatísticas de interesse coletivo; (...) i) comércio exterior e interestadual, instituições de crédito; câmbio e transferência de valores para fora do País; normas gerais sobre o trabalho, a produção e o consumo, podendo estabelecer limitações exigidas pelo bem público”.

4. LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário*, n. 76, 1999, p. 137.

Pois bem. Como aludido, a Constituição de 1946 previu normas gerais sobre direito financeiro, seguro e previdência social, defesa e proteção da saúde, regime penitenciário, matérias estas de inequívoca competência comum dos entes políticos. Apesar de o texto constitucional não ter expressamente determinado a observância das normas gerais pelos Estados e Municípios, a aplicação destas a todas as esferas do governo foi aceita com fundamento no art. 6º da própria Carta, que estabelecia que a competência dos Estados seria tão somente supletiva ou complementar, em relação à matéria de norma geral.

Com fulcro no permissivo constitucional, a União Federal editou normas gerais sobre diversos temas, a exemplo das contribuições de melhoria – Lei n. 854, de 1949, e do imposto de vendas no comércio internacional – Lei n. 4.229, de 1963 e Lei n. 4.784, de 1965.

Nesse período, exsurge o pioneiro estudo sobre as normas gerais do direito tributário, da lavra do Prof. Carvalho Pinto⁵. Neste, definiram-se as normas gerais pela negativa. Ou seja, para se delimitar e identificar as normas gerais deveria ser identificado antes o que não seria norma geral. Nos dizeres do professor⁶, não se consideram normas gerais aquelas que (1) objetivem especialmente uma ou alguma dentre várias pessoas congêneres de direito público participantes de determinadas relações jurídicas; (2) visem particularizadamente determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros da mesma condição ou espécie; ou que (3) se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores detalhes.

Embora seja um conceito doutrinário que mereceu críticas de alguns tributaristas⁷, certo é que não foi explicitada, com clareza, naquela Constituição de 1946, a função ou a finalidade técnica das normas gerais, ao lado das demais normas federais. Foi a doutrina que identificou nelas a função de compor, *ex ante*, os conflitos de competência em matéria tributária, motivo

5. PINTO, Carvalho. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949.

6. PINTO, Carvalho. *Normas gerais de direito financeiro*. São Paulo: Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 14.

7. SOUSA, Rubens Gomes de. Normas gerais de direito financeiro. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 37, 1954, p. 14.

pelo qual subsistiram os referidos Decretos-leis n. 915, de 1938, e n. 1.061, de 1939, propiciando a edição da Lei n. 4.299, de 1963. Restou consagrada ainda uma segunda função, que parecia ser a única pretendida pelo constituinte: a atuação da lei como um direito comum aos entes federados.

Foi por esse motivo que a Lei Federal n. 4.320, de 17 de março de 1964, que “estatuí Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal”, foi aceita como reguladora do Direito Financeiro estadual e municipal. Na mesma senda, a Lei Federal n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que, “dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios”, não gerou grandes questionamentos por afrontar a autonomia dos Estados e Municípios.

Ainda sob a égide da Constituição de 1946, ficou assentado que a força da lei federal de normas gerais provinha não da sua forma, que era idêntica à das demais regras produzidas pelo Congresso Nacional e aprovadas por maioria simples. O que era relevante era seu conteúdo, o qual, apesar de constituído de matéria de interesse também dos Estados e Municípios, os impedia de dispor de forma diversa. Tal impedimento não se dava por questões hierárquicas, mas em razão de competência, eis que era a União o ente competente para legislar sobre matérias afetas aos demais entes políticos. Aos Estados e Municípios, a competência ficava restrita às normas complementares e supletivas.

Essas linhas doutrinárias perduraram durante todas as vicissitudes por que passou a Constituição de 1946 e nenhuma das emendas que lhe foram feitas afetou os arts. 5º, XV, “b” e 6º, incluindo-se a Emenda n. 18, de 1º de dezembro de 1965, que disciplinou o Sistema Tributário Nacional. Excluindo da competência dos Estados e Municípios matérias ínsitas a ela, diminuindo o poder de legislar destas entidades, e editadas por um poder legislativo estranho, sem ser em sede constitucional, as normas gerais, embora sob a roupagem simples das leis ordinárias, constituíam, realmente, regras *quase-constitucionais*, pelo inusitado de sua eficácia⁸.

8. LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário*, n. 76, 1999, p. 137.

Em relação às normas gerais, a Constituição de 1967 apresentou inovações. Diversamente das regras de Direito Financeiro, em que foi mantido o regime das leis ordinárias (art. 8º, XVII, “c”), no caso das normas gerais de Direito Tributário, estabeleceu-se a necessidade de edição de lei complementar, aprovada pela maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional (art. 18, § 1º). Confira-se o teor do dispositivo legal:

Art. 18. Além dos impostos previstos nesta Constituição, compete à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir: (...) § 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de direito tributário, disporá sobre os conflitos de competência nesta matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e regulará as limitações constitucionais do poder de tributar.

Restou, portanto, consagrada a dupla função das normas gerais de Direito Tributário: estabelecer regras comuns em matéria tributária para a União, Estados e Municípios, estando aí compreendidas as limitações ao poder de tributar, e dispor sobre seus conflitos nessa matéria.

Contudo, o que parecia, a princípio, simples, representou o aprofundamento dos debates envolvendo a temática das normas gerais no Direito Tributário. Não mais pela sua existência, já positivada, mas agora, especialmente, pelo seu campo de atuação.

Duas correntes se formaram: a primeira, com uma interpretação literal do dispositivo constitucional, defendia que a lei complementar constante do art. 18, §1º teria três funções, quais sejam (i) prescrever normas gerais de Direito Tributário, (ii) solucionar conflitos de competência entre os entes federados e (iii) regulamentar as limitações ao poder de tributar. Atente-se que, por esse entendimento, as normas gerais teriam outras funções que não apenas dispor sobre os conflitos de competência ou regulamentar as limitações ao poder de tributar.

Já para a segunda corrente, a lei complementar deveria ser o veículo legislativo próprio para a edição de normas gerais, sendo que, dentro desse gênero, somente se incluíam duas espécies: (i) normas para evitar os conflitos de competência e (ii) normas para disciplinar as limitações constitucionais ao poder de tributar. Esses defensores de uma interpretação sistemática do

dispositivo constitucional chegaram à seguinte compreensão: *lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário para dispor sobre conflitos de competência, nessa matéria, entre as entidades tributantes, bem como regular as limitações constitucionais ao poder de tributar*. A consequência dessa linha de pensamento é que as normas gerais ficariam atreladas a dois objetivos específicos: ou dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Eis, portanto, o ponto fulcral da controvérsia: se as normas gerais de Direito Tributário deveriam ou poderiam disciplinar matérias distintas dos conflitos de competência e das limitações constitucionais ao poder de tributar, como o lançamento tributário, obrigação, prescrição, decadência, entre outras.

Adepto da doutrina que propugnava a interpretação teleológica do art. 18, § 1º (“dicotômica”), Paulo de Barros Carvalho demonstrava que não se poderia admitir funções das normas gerais para além das duas citadas, sob pena de afrontar a autonomia dos Estados e Municípios e o pacto federativo⁹.

Lado outro, justamente por vislumbrar riscos para a Federação, ante a inexistência de normas gerais para uniformização da exigência dos tributos e das modalidades de extinção do crédito tributário, a outra corrente dou-

9. “Isso porque a Constituição Federal cuidou de discriminar o campo de competência oferecido ao legislador infraconstitucional, para que o mesmo se dedicasse a instituir e regulamentar os tributos cuja competência legislativa lhe foi outorgada. Pretender resguardar a competência para edição de normas gerais sobre temas também oferecidos aos Estados e Municípios seria incompatível, portanto, com a vontade do Constituinte, eis que equivaleria a limitar a ação do legislador ordinário desses entes políticos. Assim, a definição dos fatos geradores dos tributos, dos demais aspectos que lhes são ínsitos, bem como das normas que regulam os procedimentos para sua exigência (Direito Tributário formal) é tarefa que caberia apenas ao Ente Político que recebeu a competência constitucional, mas nunca do legislador complementar. Do contrário, a rigidez do Sistema Constitucional seria destruída, fosse permitido ao legislador complementar adentrar na regulação de temas que foram oferecidos ao legislador infraconstitucional de Estados e Municípios. Admitir a hipótese seria consentir em que a Constituição daria, com uma das mãos, a competência, para, em seguida, com a outra, retirá-la, em aforismo rico em retórica, mas vazio de conteúdo. (...) Essa posição foi, e parece continuar sendo, dominante na doutrina nacional, consagrando juristas de escol, de ontem e de hoje, como Geraldo Ataliba (1969; 1989), José Souto Maior Borges (1978), Paulo de Barros Carvalho (1971; 2002), Roque Carrazza (2004), entre outros. Porém, embora sempre forte, nunca alcançou a unanimidade da doutrina” (FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 256-258).

trinária (“tricotômica”) reclamava a necessidade impostergável das referidas normas para a racionalização do Sistema Tributário Nacional.

Vejamos, de forma mais acurada, as questões que envolvem esse debate e por que se prefere a corrente tricotômica.

2. Normas gerais, o federalismo e a Constituição de 1988

É essencial à estrutura federal de Estado, a repartição de competência, de modo que cada ordem jurídica parcial, que somente vale dentro do âmbito territorial de cada ente descentralizado, possa nascer de Poder Legislativo próprio daquele ente estatal descentralizado¹⁰. A existência de vários governos em um mesmo território exige uma perfeita discriminação de competência, sendo necessário, além de disposições constantes da própria Carta Constitucional, normas que viabilizem a solução de potenciais problemas decorrentes de disputas entre os entes acerca do poder de legislar.

Lei quadro, lei moldura ou lei de princípios, a lei de normas gerais de Direito Tributário, segundo Derzi¹¹, emana da União por meio de lei complementar e pertence àquela ordem jurídica no Estado Federal. Sendo hierarquicamente inferior à Constituição, sobrepõe-se, entretanto, às ordens jurídicas parciais da própria União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Isto é, a existência de uma ordem jurídica nacional que paira sobre as ordens jurídicas parciais não implica que a União é superior aos Estados e Municípios. Ao revés, deve ela se sujeitar às normas gerais expedidas pelo Congresso Nacional. Dessa forma, a norma geral não se destina a restringir a competência dos entes tributantes. Na realidade, serve para conformar a outorga de competências realizada pela Constituição, com o objetivo de que, uniformemente, a atividade tributária possa ser desenvolvida.

Percebe-se ser função das normas gerais a garantia da segurança jurídica dos contribuintes, já que prescrevem normas uniformes para serem seguidas pelos entes federados, evitando-se uma multiplicidade de regulações

10. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 40-41.

11. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 41.

próprias, nem sempre compatíveis entre si, o que diminui a racionalidade do sistema e aumenta a insegurança dos administrados¹².

Diversamente do que prega a corrente dualista acima exposta, as normas gerais não obstam ou mitigam a competência outorgada aos entes tributantes, mas tornam possível o seu adequado exercício. Não há discriminação de um ente, mas a pretensão de tratar-lhes de maneira uniforme e, principalmente, obrigar a que assim tratem os contribuintes.

Subjetivamente, portanto, tal lei complementar tem como destinatários a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios. Quando a União edita uma lei complementar de normas gerais, os Estados e Municípios não estão, a rigor, “representados” neste ato legislativo pela União, mas sim “presentados”, porque no sistema da Constituição a autonomia das pessoas constitucionais tem que conviver com a possibilidade de a União editar normas de caráter nacional necessárias à harmonização do sistema tributário como um todo¹³.

Comungamos, portanto, do entendimento de Frattari¹⁴, segundo o qual, a norma geral é perfeitamente compatível com o princípio do Federalismo. O professor tece as seguintes críticas à corrente dicotômica:

A doutrina às vezes derrapa ao estabelecer a distinção de por que o legislador complementar que coloca as normas gerais e o legislador complementar da União são corporificados no mesmo órgão legislativo: o Congresso Nacional. Contudo, esse fato não significa, por si só, a ingerência da União Federal em assuntos de Estados e Municípios.

Por isso, é de ser admitida a função da lei complementar de dispor sobre normas gerais de Direito Tributário – que hão de conformar o Sistema Tributário Nacional –, válida para qualquer dos Entes Políticos, sem que isso implique afronta ao Texto Constitucional.

12. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Segurança jurídica: normas gerais tributárias. *Revista de Direito Tributário*, n. 17, São Paulo: 1981. p. 54-55.

13. BORGES, José Souto Maior. Normas gerais do direito tributário, inovações do seu regime na Constituição de 1988. *Revista de Direito Tributário*, n. 87, 2003, p. 68.

14. FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*, Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010. p. 265.

Ademais, o Federalismo brasileiro não deve ser exatamente aquele querido pelos integrantes da escola dualista, senão que o construído pelo Constituinte. A engenharia federal não é única, nem teoricamente dada, o que é cabalmente demonstrado pelas diversas experiências federalistas.

A Constituição da República de 1988 manteve a denominação de “normas gerais” para se referir às regras jurídicas que, sem serem formalmente constitucionais, têm características destas, como (a) serem editadas pelo Congresso Nacional, versando sobre matérias que, em princípio, seriam de competência também dos Estados e Municípios, (b) padronizarem a normatividade inerente a estes e à União, (c) limitarem os respectivos poderes de legislar e (d) disporem sobre seus conflitos de competência. Entende-se que são regras “quase-constitucionais”, como um sobre-Direito em relação a cada ordem jurídica parcial¹⁵.

Em seu art. 146, a Constituição de 1988 assim dispôs sobre as funções genéricas da lei complementar:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (...)

15. LARA, José de Mesquita. As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função. *Revista de Direito Tributário*, n. 76, 1999, p. 139.

O texto constitucional, em vez de seguir a linha da interpretação sistemática (corrente dicotômica), confirmou, em seu art. 146, a orientação da escola defensora da interpretação literal daquele art. 18, §1º da Constituição de 1967, pois foi destacado, em um inciso autônomo, a função da lei complementar de normas gerais. Tal posição, para alguns, teria se dado devido a pressões políticas que visaram ao fortalecimento da União Federal, em detrimento dos demais entes federados¹⁶. Inobstante, apesar da clareza da redação do dispositivo constitucional, persistem vozes ainda na defesa da tese da dicotomia. Veja-se:

Essa posição do legislador da Constituição é completamente contraditória, pois como é possível conceber que ele, num determinado momento, trate os temas constitucionais com tanto detalhe e, num momento posterior, dê margem ao legislador complementar reger os mesmos assuntos sem fixar-lhe previamente os limites?

(...)

Assim, proclamamos, desde agora, que tal lei complementar só pode explicitar o que está implícito na Constituição. Não pode inovar, mas apenas, declarar. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime, os que concedem autonomia jurídica às pessoas políticas, no que concerne à decretação e arrecadação dos tributos de suas competências. Reafirmamos, portanto, que só será válida lei complementar que vier a dispor sobre conflitos de competência tributária ou a regular limitações constitucionais ao poder de tributar. Tal conclusão, posto não deflua naturalmente da mera leitura do invocado art. 146, é a única possível, se levarmos em conta, em sua exegese, dentro outros, os precitados princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital¹⁷.

16. FRANCO, Mônica Miranda. A Constituição como um Sistema de Princípios e Normas – As normas gerais de Direito Tributário. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 7, n. 26, jan. /mar., 1999, p. 170.

17. FRANCO, Mônica Miranda. A Constituição como um Sistema de Princípios e Normas – As normas gerais de Direito Tributário. *Revista dos Tribunais: Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 7, n. 26, jan. /mar., 1999, p. 171. Nesse trecho a autora cita trechos da doutrina de CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 384.

A seu turno, a escola tricotômica passou a aduzir que a discussão se as normas gerais de Direito Tributário deveriam ser disciplinadas em lei complementar estava, *ex vi* do novo texto constitucional, superada. Segundo Martins¹⁸, o problema fica, definitivamente, afastado com a nova Constituição. A terceira – e mais relevante função da lei complementar – é, segundo ele, o estabelecimento de normas gerais.

É nesta senda que se orienta o Supremo Tribunal Federal, como se observa do seguinte trecho do voto da Ministra Carmen Lúcia, proferido no julgamento do Recurso Extraordinário n. 559.943/RS¹⁹, em que se decidia acerca do enquadramento ou não da matéria de prescrição e decadência entre as normas gerais de direito tributário:

“Todavia, com o devido respeito aos que pensam de modo diverso, tenho que a Constituição de 1988 rompeu com o sistema tributário anterior no que respeita ao âmbito normativo da lei complementar sobre normas gerais. No binômio certeza-igualdade mencionado por Tércio Sampaio, o constituinte de 1988 deu ênfase à certeza, tornando a segurança jurí-

18. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Sistema Constitucional Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*, 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 16.

19. EMENTA: DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito *ex nunc*, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento. (RE 559943, Relatora Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 12/06/2008, pub. 26-09-2008).

dica ‘tributária de um poder centralizador que garante a uniformidade dos conteúdos do vértice para a base do sistema’.

Parece ter havido a eleição de um modelo concentrador na União da competência para a edição de atos normativos nacionais, em detrimento daquela atribuição legislativa tributária da própria União, no âmbito federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, em seus respectivos espaços de atuação autônoma. Apesar dos argumentos contrários, patenteia-se uma conclusão constitucional no sentido da concentração de competências da União para dispor sobre normas gerais tributárias, nas quais se incluíram matérias que antes não eram expressamente inseridas no rol de tais atribuições.

Conclui-se que, no atual cenário constitucional, as normas gerais tributárias são aquelas destinadas a dar segurança, estabilidade ao sistema tributário, de forma a garantir-lhe a racionalidade e a unidade. Alguns institutos, tais como o lançamento, a obrigação, a prescrição e a decadência, por serem elementos essenciais à integridade do Sistema Tributário Nacional, demandam regulamentação una, centralizada, se revelando inquestionável a sua natureza de norma geral tributária, sendo, portando, matéria reservada à lei complementar, conforme o disposto no art. 146 da Constituição da República de 1988.

3. O Código Tributário Nacional

Em grande parte, a norma geral de Direito Tributário de nosso país se consubstancia no Código Tributário Nacional – CTN²⁰. A despeito da iterativa manifestação do Poder Judiciário nesse sentido²¹, ainda surgem di-

20. É sabido e ressabido que a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966, que instituiu o Código Tributário Nacional, apesar de tratar-se de lei ordinária foi recepcionada como lei complementar, eis que trata de matéria hoje reservada a essa espécie normativa, com fundamento no art. 146 da vigente Constituição.

21. “O Código Tributário Nacional cumpre função de lei complementar” (STJ, 2ª Turma, REsp 139787, Min. Rel. Peçanha Martins, DJ 27.03.2000). “A lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade; o Código Tributário Nacional, na parte em que dispõe sobre normas gerais, embora lei ordinária, cumpre função de lei complementar, conforme iterativos pronunciamentos do Supremo Tribunal Federal” (STJ, 1ª Seção, EREsp

ficuldades quando se trata de definir se o CTN deve ser entendido como norma geral em relação a todos os temas de que tratou ou apenas em relação a alguns deles. Em coerência com sua doutrina, Carrazza²² entende que o CTN só trata de normas gerais em matéria de legislação tributária, enquanto dispõe sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou regula as limitações constitucionais ao exercício da competência tributária.

Por outro lado, manifesta-se Frattari, dando a melhor solução para o assunto, *in litteris*:

(...) quando o Constituinte adstringiu o tratamento dos institutos da obrigação, lançamento e crédito tributários à edição de norma geral de Direito Tributário e, portanto, à necessidade de lei complementar, o que fez foi colocar todas as matérias que tocam ou abordam esses institutos sob a reserva de norma geral. Não faria sentido exigir lei complementar (norma geral) para normatizar o crédito tributário, mas permitir que as causas de sua extinção ou da suspensão de exigibilidade fossem alteradas e manejadas por lei ordinária. Assim, a norma geral não é necessária apenas para a definição dos institutos descritos no art. 146, III, mas para a conformação de todo o seu regime jurídico, entendimento como plexo de normas que os regulam. Portanto, esses temas não estão ao talante do legislador ordinário, eis que foram previstos no Código Tributário Nacional e, portanto, só podem ser manejados por meio de normas gerais, o que implica dizer que necessitam de lei complementar²³.

Como fizemos referência acima, o Supremo Tribunal Federal se orienta no sentido de que normas que regulam a prescrição e a decadência em matéria tributária, por exemplo, devem ser disciplinadas em norma geral. O entendimento de que viola a reserva de lei complementar para dispor

129925, Min. Rel. Ari Pargendler, DJ 15.05.2000). “A lei complementar referida no art. 146 da Constituição, acima transcrito, é basicamente, o Código Tributário Nacional. Certos tributos, especialmente os criados após o CTN, têm as suas leis complementares próprias, que se conjugam, nas linhas maiores, com a lei complementar básica, que é o CTN.” (STF, Tribunal Pleno, ADI 1600, Voto do Min. Carlos Velloso, DJ 20.06.2003).

22. CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 398.

23. FRATTARI, Rafael. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário: em defesa da norma geral no direito brasileiro*, Belo Horizonte: Arraes Editores, 2010, p. 269.

sobre normas gerais em matéria tributária, a lei ordinária dos entes políticos que disponha sobre prescrição e decadência é, inclusive, sumulado: “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário” (Súmula Vinculante n. 8).

Pode-se dizer, portanto, que o CTN contempla de maneira suficiente as matérias arroladas na alínea “b”, do inciso III, do art. 146, da Constituição, a saber: obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.

Cuida-se de rol meramente exemplificativo, não excluindo a abordagem de outros institutos inerentes à tributação que se enquadrem no conceito de normas gerais de Direito Tributário²⁴. Essa interpretação é extraída do teor do mencionado inciso III, que aduz que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais *especialmente* sobre as matérias ali tratadas²⁵.

24. “Segundo cremos, a identificação deve ser feita conforme as diretrizes que vimos observando e que dessumem da tradição constitucional brasileira: têm natureza de norma geral as matérias de Direito Financeiro ou Tributário que disponham sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes ou uniformizem regras sobre fatos, objetos, relações e situações jurídicas que, idêntica ou analogamente, ocorrem nessas ordens jurídicas parciais. São, assim, de normas gerais, as que envolvem regras de necessária existência em cada uma dessas ordens jurídicas e que delas forçosamente constariam, se não houvesse o expediente constitucional de regras comuns. Por conseguinte, a padronização do tratamento jurídico de situações idênticas ou análogas de cada ordem jurídica, ao lado da prevenção de conflitos de competência, devem ser considerados os pontos indiciantes de normas gerais, reiterado que a padronização referida pode dizer respeito à União, Estados e Municípios, conjuntamente, somente a dois destes, somente aos Estados ou ainda somente aos Municípios” (LARA, José de Mesquita. “As normas gerais de direito financeiro e de direito tributário, sua natureza e função”. Revista de Direito Tributário, n. 76, 1999, p. 142).

25. EMENTA: TRIBUTO - REGÊNCIA - ARTIGO 146, INCISO III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL - NATUREZA. O princípio revelado no inciso III do artigo 146 da Constituição Federal há de ser considerado em face da natureza exemplificativa do texto, na referência a certas matérias. MULTA - TRIBUTO - DISCIPLINA. Cumpre à legislação complementar dispor sobre os parâmetros da aplicação da multa, tal como ocorre no artigo 106 do Código Tributário Nacional. MULTA - CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - RESTRIÇÃO TEMPORAL - ARTIGO 35 DA LEI N. 8.212/91. Conflita com a Carta da República - artigo 146, inciso III - a expressão “para os fatos geradores ocorridos a partir de 1º de abril de 1977”, constante do artigo 35 da Lei n. 8.212/91, com a redação decorrente da Lei n. 9.528/97, ante o envolvimento de matéria cuja disciplina é reservada à lei complementar. (RE 407190, Relator Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 27/10/2004, DJ 13-05-2005).

Ou seja, cabe ao diploma de normas gerais dispor sobre os institutos jurídico-tributários básicos, bem como sobre a atividade tributária em si, com os seus condicionantes, sendo que a própria certificação da situação do contribuinte perante o Fisco, por exemplo, insere-se perfeitamente neste objeto, razão pela qual a expedição de Certidões Negativas de Débito é validamente disciplinada pelo CTN em sede de normas gerais²⁶.

A partir da lei complementar, os Estados, Distrito Federal e Municípios poderão editar normas que cuidem da matéria, exercendo a competência suplementar, com o escopo de atenderem suas peculiaridades locais e específicas, na esteira do § 2º, do art. 24, da Constituição da República de 1988²⁷.

No que se refere à alínea “a”, do inciso III, do art. 146, da Constituição em vigor, todavia, o Código Tributário Nacional não é completo ao definir tributo e suas espécies. Nos estritos termos do dispositivo constitucional, deveria o CTN dar a “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados n[a] Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”.

Como o CTN veio a lume no momento em que prevalecia a classificação tripartite dos tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições de melhoria, o Código não define as novas espécies tributárias previstas pela Constituição de 1988. Aliás, há dispositivos no CTN, como o art. 4º, II²⁸, que são inaplicáveis a certas espécies tributárias como o empréstimo compulsório e contribuições especiais, que são tributos finalísticos ou afetados²⁹.

26. PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 10ª ed., Livraria do Advogado Editora, Porto Alegre: 2008. p. 94.

27. “Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre: I - direito tributário, financeiro, penitenciário, econômico e urbanístico; (...) § 2º - A competência da União para legislar sobre normas gerais não exclui a competência suplementar dos Estados.”

28. “Art. 4º. A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: (...) II - a destinação legal do produto da sua arrecadação”.

29. O prof. Werther Botelho salienta que “não se pode, pois, à luz da teoria tributária, pretender que o fato gerador da obrigação seja o único critério de identificação de uma espécie tributária, nem tampouco desconsiderar, em face do Texto Maior, o destino dado ao produto da arrecadação tributária” (SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*: conforme a Emenda Constitucional n. 42/2003. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 17).

É notória, por exemplo, a falta de definição, no bojo de uma lei complementar, do que vem a ser as contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDEs). Isso vem sendo suprido, a duras penas, pela doutrina e pela jurisprudência, que extrai suas características do próprio texto constitucional (arts. 170 e seguintes). O mesmo tem sido feito com o gênero das contribuições especiais. O resultado, todavia, não tem sido satisfatório³⁰.

Deve se reconhecer que, cabendo à lei complementar a definição dos fatos geradores, das bases de cálculo e dos contribuintes dos impostos discriminados na Constituição, pouco espaço sobra para os entes tributantes. Mesmo que dentro de alguns limites, por força de dispositivos constitucionais, é no estabelecimento das alíquotas em que o legislador dos entes tributantes tem maior discricionariedade.

No caso do Imposto sobre Propriedade de Veículo Automotor – IPVA –, houve questionamento da sua instituição pelos Estados, pelo fato de os pressupostos para sua instituição não estarem previstos na lei complementar. Com efeito, nem o fato gerador ou a base de cálculo, tampouco os contribuintes do IPVA estão previstos no CTN já que tal imposto somente surgiu no ordenamento jurídico a partir da Emenda Constitucional n. 27, de 28 de novembro de 1985. Todavia, com base no § 3º do art. 24 da Constituição, que dispõe que “inexistindo lei federal sobre normas gerais, os Estados exercerão

Logo, por desconsiderar as funções constitucionais dos tributos, a teoria da classificação do tributo em espécies pela análise do fato gerador da exação, utilizada pelo Código Tributário Nacional, torna-se insubsistente.

30. Isso é demonstrado com absoluta clareza pelo prof. Marciano de Godoi. Em estudo sobre o assunto, o professor demonstra cabalmente que “a deterioração acelerada das finanças públicas nacionais, a partir de 1994, provocou diversos comportamentos institucionais que levaram a uma paulatina desconstrução de qualquer conceito discernível (pelo menos do ponto de vista dogmático-tributário) de contribuição. O poder constituinte derivado passou a promulgar Emendas Constitucionais que desvincularam cada vez mais os recursos das contribuições das finalidades a que se destinavam segundo o texto originário da Constituição, enquanto o Congresso Nacional passou a editar leis ou a chancelar medidas provisórias que criaram as mais heterogêneas e esdrúxulas exações, que somente como muita frouxidão classificatória podem ser tidas como espécies de um só gênero a que ainda se possa continuar dando o nome de contribuições” (GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições Sociais e de Intervenção no Domínio Econômico: A Paulatina Desconstrução de sua Identidade Constitucional. *Revista de Direito Tributário da APET*, v. 15, São Paulo: 2007, p. 81-110).

a competência legislativa plena, para atender a suas peculiaridades”, o STF admitiu a instituição do imposto diretamente pelos Estados. Confira-se:

Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores – Disciplina. Mostra-se constitucional a disciplina do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores mediante norma local. Deixando a União de editar normas gerais, exerce a unidade da federação a competência legislativa plena – § 3º do art. 24, do corpo permanente da Carta de 1988 –, sendo que, com a entrada em vigor do sistema tributário nacional, abriu-se à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a via da edição de leis necessárias à respectiva aplicação – § 3º do art. 34 do ADCT da Carta de 1988. (AI 167.777-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 4-3-1997, Segunda Turma, DJ de 9-5-1997).

Nesse aspecto, a jurisprudência do STF parece ir ao encontro da corrente dualista, acima tratada, na medida em que aceita a instituição e o manejo do imposto por mera lei ordinária do ente tributante, sem a necessidade da prévia edição da lei complementar. De fato, nos parece incoerente com o próprio Federalismo que a paralisação do legislador complementar possa comprometer a instituição de imposto que a Constituição outorgou aos Estados membros.

Cumpra registrar que posição contrária já foi adotada pela própria Suprema Corte no caso da instituição do adicional do imposto de renda pelos Estados. Os julgados apontavam no sentido de se condicionar o exercício das normas de competência à edição de prévia lei complementar de normas gerais, em clara redução da autonomia dos Estados. Entendendo equivocado esse entendimento, a doutrina de Derzi³¹ adverte que bastaria que “a superveniência eventual de conflitos pela omissão do legislador complementar federal, que não editara norma geral, [fosse] resolvida pelo Supremo Tribunal Federal”, a exemplo do que fez a Corte Constitucional dos Estados Unidos, onde os Estados podem criar tributos sobre vendas, renda, patrimônio e receita bruta, sem nenhuma diretriz legal.

Para ilustrar referidos julgados do STF, veja-se a ementa do seguinte:

31. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 44.

Os Estados-membros não podem instituir, mediante ato legislativo próprio, o tributo a que se refere o art. 155, II, da Constituição (Adicional ao Imposto de Renda) enquanto não for editada, pela União Federal, a lei complementar nacional prevista no art. 146 da Lei Fundamental da República. A existência desse *vacum legis* não confere aos Estados-membros a possibilidade de exercerem, com base nas regras inscritas no art. 24, § 3º, da Constituição e no art. 34, § 3º, do ADCT/1988, competência legislativa plena, eis que as recíprocas interferências que se estabelecerão, obrigatoriamente, entre o imposto de renda, sujeito a competência legislativa da União, e o adicional ao imposto de renda, incluído na esfera de competência impositiva dos Estados-membros, reclamam a edição de lei complementar nacional que indique soluções normativas necessárias à superação de possíveis conflitos de competência entre essas entidades políticas. (RE 149.955, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 19-8-1993, Plenário, *DJ* de 3-9-1993).

Além da definição de tributos e suas espécies e da disciplina sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, cabe também à lei complementar, segundo o texto constitucional, estabelecer normas gerais sobre o adequado tratamento tributário ao ato cooperativo e definir um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte. É o que veremos adiante.

3.1. Adequado tratamento tributário ao ato cooperativo

Nesse ponto, além da previsão constitucional do art. 146, inciso III, alínea “c”, transcrito acima, que se dirige ao tratamento tributário que deve ser dado ao ato cooperativo, cumpre trazer à baila o art. 174, § 2º, que, ao cuidar dos princípios gerais da atividade econômica, determina que “a lei apoiará e estimulará o cooperativismo e outras formas de associativismo”.

Após o advento da Constituição da República de 1988, a legislação tributária referente às sociedades cooperativas sofreu diversas alterações. Macei³² lembra que, até o final da década de 90, a legislação atinente à im-

32. MACEI, Demetrius Nichele. *Tributação e Ato Cooperativo*. 1ª ed., Curitiba: Juruá, 2005. p. 95.

posição tributária das cooperativas, bem ou mal, vinha dispensando tratamento diferenciado, pois, em geral, desonerou-as do pagamento de diversos tributos. Adverte, no entanto, que houve alterações que oneraram a carga tributária das cooperativas, o que, somado a decisões controvertidas do Poder Judiciário, levou os doutrinadores do direito cooperativo a começarem a questionar o referido tratamento³³.

A despeito de ainda não ter sido editada a lei complementar a que se refere o art. 146, III, “c”, da Constituição, este dispositivo constitucional, ao dispor que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre o adequado tratamento tributário do ato cooperativo, contém mandamento de observância obrigatória para o legislador ordinário e para o Poder Judiciário³⁴. Trata-se de norma de eficácia limitada, porém de aplicabilidade imediata e de efeitos vinculantes, ante seu caráter programático³⁵.

Significa dizer que, apesar de não ter a aplicabilidade imediata, a norma constitucional produz efeitos mínimos, eis que tem eficácia ab-rogante da

33. “Todavia, em 1996, com a Lei Complementar 84, a União pretendeu cobrar Contribuição Previdenciária das cooperativas, equiparando os cooperados a empregados e a cooperativa aos seus empregadores. [...] Em 1997, a Lei Federal 9.532 alterou significativamente a legislação tributária federal, elevando a incidência tributária das cooperativas de consumo. Enfim, por meio da Medida Provisória 1.858-6/99 e reedições, revogou-se a isenção relativa a Cofins de todas as cooperativas brasileiras, fazendo com que as mesmas passassem a arcar com 3% de sua receita bruta. Nessa época também sobrevieram as primeiras decisões dos Tribunais Superiores, sob a égide da Constituição de 1988, especialmente relativas ao Imposto de Renda incidente sobre as aplicações financeiras, em que o STJ decidiu desfavoravelmente às cooperativas” (MACEI, Demetrius Nichele. *Tributação & Ato Cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 95).

34. Betina T. Grupenmacher afirma que “diante da premissa de que as normas constitucionais não podem ser interpretadas de maneira independente, ou seja, de que a interpretação do texto maior deve ser sistemática, a norma em questão independe de lei complementar para que possua plena aplicabilidade. O art. 146, inc. III, “c”, não pode ser interpretado de maneira isolada, mas dentro de um conjunto de normas que regem as associações e as cooperativas” (GRUPENMACHER, Betina Treiger [coord.]. *Cooperativas e tributação*. Curitiba: Juruá, 2001. p. 180-181).

35. Para J. J. Gomes Canotilho as normas programáticas tem aplicabilidade imediata. É ver: “Além de constituírem princípios e regras definidoras de directrizes para o legislador e a administração, as normas programáticas vinculam também os tribunais, pois os juízes têm acesso à constituição, com o conseqüente dever de aplicar as normas em referência e suscitar o incidente de inconstitucionalidade, (...) dos actos normativos contrários às mesmas normas. (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito constitucional*. 6ª ed., Coimbra: Almedina, 1993. p. 188).

legislação precedente incompatível ou nas palavras de Ataliba “paralisante da eficácia dessas leis, sem ab-rogá-las”³⁶.

Questão polêmica é se a Lei n. 5.764, de 16 de dezembro de 1971, que define a política nacional de cooperativismo e institui o regime jurídico das sociedades cooperativas, foi recepcionada pela Constituição de 1988, com *status* de lei complementar. Considera-se que, após a promulgação da nova Carta, as normas de caráter tributário constantes da referida lei (que trata ainda de normas de caráter societário) passaram a ser privativas da lei complementar, por força do disposto no art. 146, III, “c”. Tais dispositivos tributários só poderão, portanto, ser alterados por lei formalmente complementar³⁷.

Qualquer alteração nesta lei especial das cooperativas, mesmo no sentido de dar adequado tratamento tributário ao ato cooperativo, só poderá ser feita mediante lei complementar, aprovada pela maioria absoluta dos parlamentares. Não se deve concluir, contudo, que o adequado tratamento tributário do ato cooperativo só possa ser alcançado pela edição desta modalidade de ato normativo.

Cumpra ao legislador ordinário e ao Poder Judiciário interpretar de forma sistemática a Carta Maior e seus princípios, no que concerne às cooperativas, para compreender o que efetivamente vem a ser o ato cooperativo, e, dessa forma, verificar a subsunção destes fatos às hipóteses de incidência já previstas na legislação de cada ente.

A doutrina converge no sentido de que deve existir, para as cooperativas, um tratamento diferenciado, e que a interpretação do art. 146 deva ser sistemática, principalmente em relação ao disposto no art. 174 da Constituição.

36. ATALIBA, Geraldo. *Lei Complementar na Constituição*, Revista dos Tribunais, São Paulo, 1971, p. 20.

37. Carrazza afirma que “quer a doutrina mais tradicional que, implantados, primeiramente em 1967 e depois em 1988, novos regimes constitucionais, a lei em exame, mesmo não tendo sido aprovada com o quorum especial e qualificado do art. 69 da Carta Suprema, assumiu, ipso facto, a natureza de lei complementar, por versar sobre matérias que estão hoje reservadas a esta modalidade de ato normativo. Data máxima vênua, assim não nos parece. A nosso ver, a Lei 5.172/66 continua, sim, sendo formalmente uma simples lei ordinária: materialmente, entretanto, é lei de cunho nacional. (...) Evidentemente, a matéria de que a lei em questão cuida (...) passou a ser privativa de lei complementar (...), só poderá ser revogada ou modificada por lei complementar” (CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 21. ed., São Paulo: Malheiros, 2005. p. 570-571).

A parte que gera alguma controvérsia é saber se este tratamento diferenciado deveria ser, do ponto de vista tributário, necessariamente mais benéfico, ou não. Três pontos de vista merecem destaque: (i) o primeiro que interpreta que o artigo constitucional corresponde a uma imunidade tributária; (ii) o segundo, embora não aceitando tal imunidade, concorda com o fato de que as cooperativas devem receber tratamento tributário mais benéfico, na maioria das vezes, mediante a outorga de isenções; (iii) há ainda os que creem que deve existir um tratamento diferenciado, que observe as características deste tipo de sociedade, mas não que seja necessariamente mais benéfico.

No entendimento de Carvalho e Murgel³⁸, tratamento tributário adequado ao ato cooperativo é aquele que neutraliza a carga tributária na atuação cooperativa, de modo que a arrecadação fiscal não exceda aquela que normalmente ocorreria caso o associado atuasse isoladamente, sem a “ajuda” da cooperativa.

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou no sentido de que a Carta Constitucional não estabeleceu imunidade para as sociedades cooperativas e que o adequado tratamento não significa necessariamente tratamento privilegiado³⁹. Na ausência da lei complementar regulamentadora, segue sendo aplicado o tratamento disposto na legislação ordinária dos entes tributantes instituidora de cada tributo.

38. CARVALHO, Fábio Augusto Junqueira de; MURGEL, Maria Inês Caldeira Pereira da Silva. “A incidência da CPMF sobre a movimentação financeira das cooperativas”. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 35, ago. 1998, p. 26-32.

39. EMENTA: ICMS. Cooperativas de consumo. - Falta de prequestionamento da questão concernente ao artigo 5º, “caput”, da Constituição Federal (súmulas 282 e 356). - Alegada ofensa ao artigo 150, I, da Carta Magna é indireta ou reflexa, não dando margem, assim, ao cabimento do recurso extraordinário. - Inexiste, no caso, ofensa ao artigo 146, III, “c”, da Constituição, porquanto esse dispositivo constitucional não concedeu às cooperativas imunidade tributária, razão por que, enquanto não for promulgada a lei complementar a que ele alude, não se pode pretender que, com base na legislação local mencionada no aresto recorrido, não possa o Estado-membro, que tem competência concorrente em se tratando de direito tributário (artigo 24, I e § 3º, da Carta Magna), dar às Cooperativas o tratamento que julgar adequado, até porque tratamento adequado não significa necessariamente tratamento privilegiado. Recurso extraordinário não conhecido. (RE 141800, Relator Min. Moreira Alves, Primeira Turma, julgado em 01/04/1997, DJ 03/10/1997).

3.2. Definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para empresas de pequeno porte

As microempresas e empresas de pequeno porte representam um segmento de suma importância para a economia pátria, com elevado número de componentes, e que é responsável por boa parte dos postos de trabalho. Além da relevante função social, tais empreendimentos se moldam mais rapidamente a novos contextos econômicos, estimulando a aquisição de tecnologias e o fomento de novos mercados. Não há dúvidas de que sua constituição e sua manutenção devem ser incentivadas pelo Estado.

Antes do advento da Constituição da República de 1988, a legislação já disciplinava um tratamento mais simplificado e privilegiado para as microempresas, incluindo-se a redução das obrigações acessórias⁴⁰. Com o novo texto constitucional, o tratamento privilegiado foi estendido às empresas de pequeno porte, sendo que o art. 179 dispõe que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

A alínea “d” foi incluída no inciso III do art. 146 da Constituição de 1988 pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, para dispor que caberá a lei complementar de normas gerais dispor sobre definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. O parágrafo único do mencionado art. 146, também incluído pela EC n. 42/2003, estabelece o seguinte:

40. Vide a Lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, também chamada de Estatuto da Microempresa, por ter aglutinado na mesma lei, diversos assuntos de interesse das microempresas, já dava tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, também na seara tributária.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

A Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2003, no cumprimento de sua competência, instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, com um novo sistema de tributação simplificada, denominado de Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, que abrangia, além de impostos e contribuições federais, o ICMS (estadual) e o ISS (municipal).

4. Hierarquia da lei complementar

Por derradeiro, é importante nos debruçarmos, rapidamente, sobre a questão relativa à existência ou não de hierarquia entre a lei complementar e a lei ordinária.

A lei complementar é aquela que deverá dispor sobre matéria indicada na Constituição, implícita ou expressamente, e que está submetida à aprovação da maioria absoluta das Casas do Congresso Nacional (art. 69 da Constituição de 1988⁴¹). Por si só e por seu quórum de aprovação, não é hierarquicamente superior a qualquer outro instrumento normativo⁴². Cuida-se de espécie nor-

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

42. BORGES, José Souto Maior. *Lei Complementar Tributária*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1975. p. 54.

mativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada. Reale as coloca como um “*tertium genus* de leis, que não ostentam a rigidez dos preceitos constitucionais, nem tampouco devem comportar a revogação (perda da vigência) por força de qualquer lei ordinária superveniente”⁴³.

Especificamente no âmbito do Direito Tributário, a lei complementar, além das indicadas funções de contexto mais geral, tem as seguintes atribuições: criar certos tributos (arts. 148, 153, VII, 154, 195, § 4º) e a de tornar mais detalhada a regulamentação de certos impostos, cujas linhas mestras já são traçadas na Constituição da República (arts. 155, § 2º, XII e 156, § 3º).

O caráter de supremacia hierárquica relativamente às leis ordinárias foi defendido por muitos⁴⁴, talvez porque a lei complementar seja editada pelo Congresso, com validade em todo o território nacional, abarcando a União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios. Teria influenciado também a posição topográfica no rol dos incisos do art. 59⁴⁵ da Constituição de 1988, eis que a previsão da lei complementar vem logo abaixo das emendas constitucionais, sendo de aprovação mais severa que as leis ordinárias.

Ocorre que, justamente por agirem em campos distintos, não é tecnicamente correto considerar que a lei ordinária é hierarquicamente inferior à lei complementar. Tanto as leis complementares como as leis ordinárias estão previstas no art. 59 da Constituição. Fácil é perceber que a lei ordinária extrai seu fundamento de validade diretamente da Carta Maior e não da lei complementar, razão pela qual se conclui inexistir qualquer relação hierárquica entre as espécies, mas tão somente coordenação no mesmo patamar normativo.

A lei complementar tem seu campo material de incidência expressa ou implicitamente determinado pela própria Constituição, de modo que, não haveria possibilidade de superposição normativa a gerar conflito com lei ordinária. É claro que poderão ocorrer casos de invasão do campo material reservado à outra.

43. REALE, Miguel. *Parlamentarismo brasileiro*, Saraiva, São Paulo: 1962. p.110.

44. Hugo de Brito Machado, Haroldo Valadão, Pontes de Miranda, Wilson Accioli, Nelson Sampaio, Geraldo Ataliba, Manoel Gonçalves Ferreira Filho, Ricardo de Moura Paulo, entre outros juristas de escol.

45. Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de: I – emendas à Constituição; II – leis complementares; III – leis ordinárias; IV – leis delegadas; V – medidas provisórias; VI – decretos legislativos; VII – resoluções.

Como quem pode o mais pode o menos, o quórum de maioria absoluta dos parlamentares é hábil para aprovação de lei complementar tratando de regras que, em razão da matéria, poderiam ser veiculadas por lei ordinária. Isso não impedirá que, futuramente, lei ordinária superveniente disponha de forma diversa, revogando ou alterando o disposto na lei complementar⁴⁶.

Por outro lado, a especificidade e a força dos provimentos de norma geral advêm do respectivo conteúdo, e seu tratamento em matéria tributária é intangível por outros instrumentos normativos, que não a lei complementar, em cumprimento do art. 146 da Constituição.

5. Conclusões

a) É função das normas gerais do Direito Tributário a garantia da segurança jurídica dos administrados, já que prescrevem normas uniformes para serem seguidas pelos entes federados, evitando-se uma multiplicidade

46. Contribuição Social sobre o Faturamento – COFINS (CF, art. 195, I). Revogação pelo art. 56 da Lei 9.430/1996 da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991. Legitimidade. Inexistência de relação hierárquica entre lei ordinária e lei complementar. Questão exclusivamente constitucional, relacionada à distribuição material entre as espécies legais. Precedentes. A Lei Complementar 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária, com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída. ADC 1, Rel. Moreira Alves, *RTJ* 156/721 (RE 377.457, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgamento em 17-9-2008, Plenário, *DJE* de 19-12-2008).

No mesmo sentido: RE 522.719-AgR, Rel. Min. Ayres Britto, julgamento em 23-11-2010, Segunda Turma, *DJE* de 4-3-2011; AI 603.649-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, julgamento em 15-12-2009, Primeira Turma, *DJE* de 5-2-2010; AI 591.353-AgR, Rel. Min. Ellen Gracie, julgamento em 4-8-2009, Segunda Turma, *DJE* de 28-8-2009; RE 515.074-AgR, Rel. Min. Cezar Peluso, julgamento em 9-6-2009, Segunda Turma, *DJE* de 1º-7-2009; RE 551.553-AgR, Rel. Min. Marco Aurélio, julgamento em 26-5-2009, Primeira Turma, *DJE* de 26-6-2009; AI 709.691-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 28-4-2009, Segunda Turma, *DJE* de 29-5-2009; AI 700.657-AgR, Rel. Min. Menezes Direito, julgamento em 5-5-2009, Primeira Turma, *DJE* de 28-8-2009; AI 541.632-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 17-3-2009, Segunda Turma, *DJE* de 17-4-2009; RE 492.044-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, julgamento em 16-12-2008, Primeira Turma, *DJE* de 20-2-2009; AI 614.094-AgR, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 28-10-2008, Primeira Turma, *DJE* de 27-2-2009; AI 637.299-AgR, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 18-9-2007, Segunda Turma, *DJ* de 5-10-2007; RE 457.884-AgR, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento em 21-2-2006, Primeira Turma, *DJ* de 17-3-2006.

de regulações próprias, nem sempre compatíveis entre si, o que diminui a racionalidade do sistema e aumenta a insegurança dos cidadãos.

b) Diversamente do que prega a corrente dualista, as normas gerais não obstam ou mitigam a competência outorgada aos entes tributantes, mas tornam possível o seu adequado exercício. Não há discriminação de um ente, mas a pretensão de tratar-lhes de maneira uniforme e, principalmente, obrigar a que assim tratem os contribuintes.

c) A Constituição da República de 1988 manteve a denominação de “normas gerais” para se referir às regras jurídicas que, sem serem formalmente constitucionais, têm características destas, como (i) serem editadas pelo Congresso Nacional, versando sobre matérias que, em princípio, seriam de competência também dos Estados e Municípios, (ii) padronizarem a normatividade inerente a estes e à União, (iii) limitarem os respectivos poderes de legislar e (iv) disporem sobre seus conflitos de competência. Assim, de forma mais pormenorizada que as Cartas Constitucionais anteriores, em seu art. 146, a Constituição de 1988 estabeleceu as seguintes funções genéricas da lei complementar: (iv.1) dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; (iv.2) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (iv.3) estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (iv.3.1) 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; (iv.3.2) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; (iv.3.3) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; e (iv.3.4) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.