

Autoritarismo no regime jurídico das leis complementares e o problema no direito tributário

Authoritarianism in the legal regime of the complementary laws and the problem in tax law

André Folloni¹

Resumo: O campo de estudo do artigo é a lei complementar enquanto espécie normativa instituída no período ditatorial brasileiro. O objetivo preliminar é demonstrar a origem ditatorial das leis complementares: sua criação não teve por finalidade garantir maior representatividade popular, pela exigência de maioria absoluta, mas garantir durabilidade à normatização de certas matérias. Isso ocorre com várias leis complementares votadas antes da Constituição atual, que mantêm, ainda hoje, um insistente resquício do período ditatorial. Essa hipótese é formulada com o recurso à história e à política, e sua demonstração é feita pelo recurso ao Direito Tributário, por aplicação do método hipotético-dedutivo. No Direito Tributário, as leis complementares exercem função relevante e aquelas anteriores a 1988 têm sido consideradas re-

1 Professor Adjunto de Direito Constitucional Tributário no Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR. Doutor em Direito do Estado pela UFPR. Pesquisador Líder do Grupo de Pesquisas Tributação, complexidade e desenvolvimento sustentável, vinculado ao PPGD da PUCPR.

cepcionadas pela doutrina e jurisprudência. Contudo, o estudo demonstra, como resultado, que várias das disposições dessas leis não se mostram adequadas com o modelo de constitucionalismo atual, que entrega novos objetivos à República Federativa do Brasil, como a promoção do desenvolvimento nacional sustentável. O artigo conclui que o Direito Tributário e a tributação têm oferecido pouca contribuição ao desenvolvimento e, dentre as causas desse déficit, estão as leis complementares produzidas no período ditatorial, que dificultam a consecução dos objetivos constitucionais via tributação.

Palavras-chave: Leis complementares. Autoritarismo. Intervenção do Estado. Tributação. Desenvolvimento.

Abstract: The field of the paper is the “complementary law” as a normative specie established in the Brazilian dictatorship period. The preliminary objective is to demonstrate the dictatorial origin of the complementary laws that were not created with the goal of greater popular representation but to ensure durability to the normalization of certain subjects. This happens with several complementary laws voted before the Constitution, maintaining a remnant of that dictatorial period. This hypothesis is made considering history and politics and its proof is made considering Tax Law, as an application of the hypothetico-deductive method. In Tax Law these complementary laws have relevant functions and Doctrine and the Courts deem the ones edited before 1988 effective. However, the article shows, as a result, that many of the provisions of these laws are not adequate to the contemporary constitutionalism, which define new aims to the Federative Republic of Brazil, like the promotion of the sustainable national development. The paper concludes that Tax Law and taxation have offered

minor contribution to development much because of these complementary laws produced in the totalitarian period, once they hamper the achievement of the constitutional objectives through taxation.

Keywords: Complementary laws. Authoritarianism. State intervention. Taxation. Development.

1. Introdução

O Direito Tributário brasileiro, em muitos assuntos, apresenta notável disparidade entre as normas postas pelo Código Tributário Nacional, em 1966, e as prescrições da Constituição de 1988. Não obstante, vem sendo compreendido como recepcionado pela Constituição e depositário das normas gerais de Direito Tributário previstas no artigo 146, III, da Constituição, como de edição reservada à lei complementar.

Esse é um exemplo de como leis complementares produzidas no período ditatorial anterior a 1988 podem permanecer gerando efeitos mesmo após a ruptura e a instauração de um Estado Democrático de Direito. E, pior ainda, leis ordinárias, como o CTN, são recepcionadas como lei complementar e ocupam o espaço no qual deveria ser produzida legislação adequada com o Estado Democrático.

Entender esse problema demanda compreensão adequada do que as leis complementares representaram no período ditatorial. Diante da frequência como que se sustenta serem, as leis complementares, instrumentos para garantir maior representatividade democrática pelo recurso à maioria absoluta, sua origem autoritária precisa ser demonstrada e debatida, o que este artigo faz em seu início. Em seguida, o caráter ideológico que presidiu sua criação enquanto espécie

normativa autônoma, nada preocupado com representatividade democrática, é posto a nu. Adiante, o artigo esclarece o regime jurídico formal e material das leis complementares. Já ao final, em demonstração empírica do problema, o artigo demonstra o resquício autoritário presente nas normas de interpretação e integração da legislação tributária presentes no CTN e explica por que a definição reducionista de tributo e das espécies tributárias no mesmo código, feita sem atenção às causas da tributação e à finalidade do tributo, é anacrônica diante da Constituição e dificulta do debate sobre as relações entre Direito Tributário, tributação e desenvolvimento.

Sob o ponto de vista político e histórico, o artigo constrói sua hipótese, relativa aos malefícios que as leis complementares anteriores à constituição vêm causando, e procura demonstrar sua veracidade com o recurso ao Direito Tributário. O método, então, é o hipotético-dedutivo, mediante o uso da história e da política na formulação da hipótese, e da dogmática jurídica – vista em sentido complexo, com atenção à Constituição e aos objetivos fundamentais da República – em sua tentativa de corroboração empírica.

2. A origem autoritária das leis complementares no Brasil

A doutrina registra que a experiência brasileira com as leis complementares, em feição assemelhada à atual, pode ter tido um esboço inicial com a Emenda Constitucional n. 4/1961.² A emenda instituiu um regime parlamentar, decerto efêmero. Em seu artigo 22, *caput*, previu que leis votadas por maioria absoluta “complementariam” a organização daquele sistema parlamentarista: “Art. 22. Poder-se-á complementar a organização do sistema parlamentar de governo ora insti-

2 SILVA, 2004, p. 234; SAMPAIO, 1968, p. 36-37; BORGES, 1975, p. 1-3.

tuído, mediante leis votadas, nas duas Casas do Congresso Nacional, pela maioria absoluta dos seus membros”. Duas leis complementares, inclusive, chegaram a ser elaboradas em 1962 com esse fundamento de validade.³

2.1. As leis complementares na Carta Constitucional de 1967

Embora a Comissão que elaborou, já sob a égide do regime militar, o anteprojeto de Reforma Tributária que culminou na Emenda Constitucional n. 18/1965, tenha previsto “leis complementares à Constituição”, votadas por maioria absoluta em duas sessões em cada casa legislativa, esse instrumento normativo não vingou. A lei complementar enquanto espécie tributária não apareceu na Emenda Constitucional n. 18.⁴

A previsão de leis complementares surgiu, apenas, na redação original da Carta Constitucional de 1967, promulgada pelo Congresso Nacional. Em seu artigo 49, II, a Carta previu que o processo legislativo compreenderia a elaboração de “leis complementares à Constituição”. O artigo 53, por sua vez, condicionou a aprovação dessas leis à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional.

Mas que Congresso era esse que promulgou a Carta de 1967? Naquele ano, estava em vigor o Ato Institucional n. 2, de 27 de outubro de 1965. Para compreendê-lo juridicamente é preciso regressar ao Ato Institucional de 9 de abril de 1964, então não numerado, mas hoje conhecido como o AI-1. O Ato Institucional, assinado pelo General Arthur da Costa e Silva, pelo Tenente-Brigadeiro Francisco de Assis Correia de

3 SILVA, 2004, p. 234.

4 SILVA, 2004, p. 234-235; BORGES, 1975, p. 3-4.

Mello e pelo Vice-Almirante Augusto Hamann Rademaker Grunewald, autoqualificava a chegada da junta militar ao poder, em 31 de março e 1º de abril de 1964, como uma “Revolução” na qual se traduzia “...não o interesse e a vontade de um grupo, mas o interesse e a vontade da Nação”. Por isso, “A revolução vitoriosa se investe no exercício do Poder Constituinte” e, nessa medida, “...se legitima por si mesma”. Segue o Ato Institucional, sobre a “Revolução”:

Ela destitui o governo anterior e tem a capacidade de constituir o novo governo. Nela se contém a força normativa, inerente ao Poder Constituinte. Ela edita normas jurídicas sem que nisto seja limitada pela normatividade anterior à sua vitória. Os Chefes da revolução vitoriosa, graças à ação das Forças Armadas e ao apoio inequívoco da Nação, representam o Povo e em seu nome exercem o Poder Constituinte, de que o Povo é o único titular.

O Ato serviria para assegurar, ao novo governo, os meios para governar. Como o governo anterior “...deliberadamente se dispunha a bolchevizar o País” e os “...processos constitucionais não funcionaram...” para destituí-lo, foi necessária a “Revolução”, “...que se tornou vitoriosa com o apoio da Nação na sua quase totalidade”. Como a “Revolução” proclamou-se detentora do Poder Constituinte Originário, “...só a esta [ela] cabe ditar as normas e os processos de constituição do novo governo e atribuir-lhe os poderes ou os instrumentos jurídicos que lhe assegurem o exercício do Poder no exclusivo interesse do País”.

Segundo ela própria, a “Revolução” teria, portanto, o Poder Constituinte originário, de modo que poderia fazer uma nova constituição e extinguir o Congresso Nacional então existente. Mas, ainda segundo si mesma, decidiu mostrar boa vontade, apenas modificando os poderes do Presidente e opondo reservas aos poderes do Congresso. O Ato Institucional expõe:

Para demonstrar que não pretendemos radicalizar o processo revolucionário, decidimos manter a Constituição de 1946, limitando-nos a modificá-la, apenas, na parte relativa aos poderes do Presidente da República, a fim de que este possa cumprir a missão de restaurar no Brasil a ordem econômica e financeira e tomar as urgentes medidas destinadas a drenar o bolsão comunista, cuja purulência já se havia infiltrado não só na cúpula do governo como nas suas dependências administrativas. Para reduzir ainda mais os plenos poderes de que se acha investida a revolução vitoriosa, resolvemos, igualmente, manter o Congresso Nacional, com as reservas relativas aos seus poderes, constantes do presente Ato Institucional.

O Congresso ficou mantido, como que por benevolência da “Revolução”, mas com reservas. E a “Revolução” não é legitimada por ele, e sim o contrário: “Fica, assim, bem claro que a revolução não procura legitimar-se através do Congresso. Este é que recebe deste Ato Institucional, resultante do exercício do Poder Constituinte, inerente a todas as revoluções, a sua legitimação”.

Feito esse preâmbulo, seguem-se os artigos do Ato Institucional. Dentre eles, destaca-se o artigo 10:

Art. 10 - No interesse da paz e da honra nacional, e sem as limitações previstas na Constituição, os Comandantes-em-Chefe, que editam o presente Ato, poderão suspender os direitos políticos pelo prazo de dez (10) anos e cassar mandatos legislativos federais, estaduais e municipais, excluída a apreciação judicial desses atos. Parágrafo único - Empossado o Presidente da República, este, por indicação do Conselho de Segurança Nacional, dentro de 60 (sessenta) dias, poderá praticar os atos previstos neste artigo.

Ou seja: o Congresso Nacional que aprovou a Carta de 1967 e a existência de leis complementares no ordenamento brasileiro era um Congresso formado por pessoas que, se não o fizessem, poderiam perder seus mandatos e terem cassados seus direitos políticos por dez anos, sem direito a reclamação judicial contra o ato de destituição e de cassação. O mesmo

vale para o Congresso que, depois, deveria aprovar as leis complementares de iniciativa do Poder Executivo – como as tributárias, por exemplo, que eram, na Constituição de 1967, de iniciativa exclusiva do Presidente da República (art. 60, I). Um Congresso com, se alguma, restritíssima liberdade democrática.

No ano seguinte, foi aprovado o Ato Institucional n. 2. No seu preâmbulo, o AI-2 consignou que o Poder Constituinte Originário ostentado pela “Revolução” permanecia, referindo-se ao AI-1: “Não se disse que a revolução foi, mas que é e continuará. Assim o seu Poder Constituinte não se exauriu, tanto é ele próprio do processo revolucionário, que tem de ser dinâmico para atingir os seus objetivos”. E com fundamento nesse Poder Constituinte Originário auto concedido, o Comando Supremo da “Revolução” aprofundou drasticamente a restrição à democracia:

Art. 15 - No interesse de preservar e consolidar a Revolução, o Presidente da República, ouvido o Conselho de Segurança Nacional, e sem as limitações previstas na Constituição, poderá suspender os direitos políticos de quaisquer cidadãos pelo prazo de 10 (dez) anos e cassar mandatos legislativos federais, estaduais e municipais.

Parágrafo único - Aos membros dos Legislativos federal, estaduais e municipais, que tiverem seus mandatos cassados não serão dados substitutos, determinando-se o *quorum* parlamentar em função dos lugares efetivamente preenchidos.

Art. 16 - A suspensão de direitos políticos, com base neste Ato e no art. 10 e seu parágrafo único do Ato Institucional, de 9 de abril de 1964, além do disposto no art. 337 do Código Eleitoral e no art. 6º da Lei Orgânica dos Partidos Políticos, acarreta simultaneamente:

- I - a cessação de privilégio de foro por prerrogativa de função;
- II - a suspensão do direito de votar e de ser votado nas eleições sindicais;

III - a proibição de atividade ou manifestação sobre assunto de natureza política;

IV - a aplicação, quando necessária à preservação da ordem política e social, das seguintes medidas de segurança:

a) liberdade vigiada;

b) proibição de freqüentar determinados lugares;

c) domicílio determinado.

Art. 18 - Ficam extintos os atuais Partidos Políticos e cancelados os respectivos registros.

Parágrafo único - Para a organização dos novos Partidos são mantidas as exigências da Lei nº 4.740, de 15 de julho de 1965, e suas modificações.

Art. 19 - Ficam excluídos da apreciação judicial:

I - os atos praticados pelo Comando Supremo da Revolução e pelo Governo federal, com fundamento no Ato Institucional de 9 de abril de 1964, no presente Ato Institucional e nos atos complementares deste;

Art. 30 - O Presidente da República poderá baixar atos complementares do presente, bem como decretos-leis sobre matéria de segurança nacional.

Art. 31 - A decretação do recesso do Congresso Nacional, das Assembléias Legislativas e das Câmaras de Vereadores pode ser objeto de ato complementar do Presidente da República, em estado de sítio ou fora dele.

Parágrafo único - Decretado o recesso parlamentar, o Poder Executivo correspondente, fica autorizado a legislar mediante decretos-leis em todas as matérias previstas na Constituição e na Lei Orgânica.

De acordo com o artigo 33 do AI-2, essas restrições seriam vigentes até 15 de março de 1967, data exata em que entrou em vigor a Carta Constitucional de 1967. Assim, o Congresso que promulgou a Carta introdutora, no ordenamento brasileiro, da previsão de leis complementares, era

um congresso sem qualquer liberdade democrática para não o fazer.

2.2. As leis complementares na Emenda Constitucional n. 1/1969

As leis complementares foram ratificadas com a edição da Emenda Constitucional n. 1/1969. Essa emenda foi feita pelos Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar. Isso porque, em 13 de dezembro de 1968, o Presidente da República Costa e Silva, ouvido o Conselho de Segurança Nacional e considerando os fundamentos e propósitos da “Revolução”, editou o Ato Institucional n. 5, autorizando a si próprio a decretar o recesso do Congresso Nacional e das demais casas legislativas – estaduais e municipais – do país, além de outras disposições. Com fundamento na autorização que se concedera, o Presidente editou o Ato Complementar n. 38, na mesma data, decretando, de fato, o recesso do Congresso Nacional. Com isso, o Poder Executivo Federal estava autorizado por ele mesmo a legislar sobre todas as matérias, inclusive para emendar a Constituição. E o fez.

Os Ministros da Marinha de Guerra, do Exército e da Aeronáutica Militar fizeram a Emenda n. 1, porque, adocido o Marechal Costa e Silva, esses mesmos ministros concederam, a si próprios, por meio dos Atos Institucionais n. 12 e 16/1969, competência legislativa. Precedida dos “considerandos”, dentre os quais um destacando que boa parte da constituição de 1967 continuaria materialmente a mesma, vinham os dois únicos artigos da emenda. O artigo 1º prescrevia o seguinte: “A Constituição de 24 de janeiro de 1967 passa a vigorar com a seguinte redação”, a que se seguia a nova redação da constituição, do primeiro ao últi-

mo artigo – daí muitos autores a referirem como uma nova carta constitucional, e não, apenas, uma emenda, como o faz Pontes de Miranda.⁵ O artigo 2º prescrevia: “A presente Emenda entrará em vigor no dia 30 de outubro de 1969”.

Nessa nova redação, o artigo 46, II, previu que o processo legislativo compreenderia a elaboração de “leis complementares à Constituição”. O artigo 50, por sua vez, condicionou a aprovação das leis complementares à aprovação pela maioria absoluta dos membros das duas casas do Congresso Nacional. Estavam criadas, no Brasil, as leis complementares. São fruto da Carta Constitucional de 1967, editada sob a vigência do Ato Institucional n. 2/1965, e da Emenda Constitucional n. 1/1969, outorgada pelos Ministros de Guerra, na vigência do Ato Institucional n. 5.

3. O caráter ideológico das leis complementares

Como visto, quando a possibilidade de instituição de leis complementares foi criada, no Brasil, pela Emenda Constitucional n. 1/1969, estava em vigor o AI-5, que permitia, ao Presidente da República, decretar o recesso do Congresso Nacional. Nesse caso, conforme o artigo 2º, § 1º, do AI-5, “...o Poder Executivo correspondente fica autorizado a legislar em todas as matérias e exercer as atribuições previstas nas Constituições ou na Lei Orgânica dos Municípios”. Todas as matérias, sem exceção; inclusive, portanto, é de se supor, aquelas reservadas à lei complementar. O AI-5 durou uma década: só foi revogado pela Emenda Constitucional n. 11/1978, que entrou em vigor no primeiro dia do ano seguinte. A própria Emenda n. 1/1969 deu, ao artigo 181 da Carta de 1967, redação aprovando e excluindo de apreciação judicial os “...atos praticados pelo Comando Supremo da Re-

5 MIRANDA, 1987, *passim*.

volução de 31 de março de 1964”, como os atos do Governo Federal, editados com fundamento em atos institucionais e em atos complementares, além dos atos dos ministros militares. A emenda também conferiu, ao artigo 182, redação que garantiu expressa vigência ao AI-5 e aos demais atos baixados posteriormente.

Por isso, não é correto supor que a preocupação imediata da inserção das leis complementares no ordenamento jurídico brasileiro, pelos ministros militares, em 1969, ao demandarem maioria absoluta para sua aprovação, foi com maior legitimidade democrática para o tratamento de matérias de relevância destacada. O ponto fundamental das leis complementares quando de sua inserção no sistema jurídico brasileiro foi o do seu relativo caráter de permanência: uma lei complementar é mais dificilmente alterável ou revogável, embora discipline conteúdo não constitucional. É o que ensina, por exemplo, Miguel Reale, para quem as leis complementares configuram um “...*tertium genus* de leis, que não ostentam a rigidez dos preceitos constitucionais, nem tampouco devem comportar a revogação (perda de vigência) por força de qualquer lei ordinária superveniente”.⁶

A introdução das leis complementares no ordenamento jurídico brasileiro foi um expediente capaz de reservar, a certas matérias não constitucionais, um tratamento que se prolongasse no tempo, e que resistisse a maiorias democraticamente eleitas. Esse caráter não passou despercebido a Luis Eduardo Schoueri: ao refutar posicionamento doutrinário segundo o qual o tratamento, por lei complementar, de matérias não reservadas, pela Constituição, a essa espécie normativa, impediria sua votação posterior por maioria simples, consignou:

6 REALE, 1962, p. 110.

Ainda mais grave é a consequência do raciocínio [...] se forem considerados os riscos para a democracia. Afinal, a ser acertado aquele entendimento, então nada impediria que determinado partido, detentor de ampla maioria no Congresso mas derrotado nas eleições seguintes, tomasse a decisão, em seu último dia de legislatura, de converter todas as leis ordinárias então vigentes em leis complementares. Nesse caso, os novos parlamentares recém-eleitos e cujo mandato teria sido reconhecido pela Constituição nada poderiam mudar na ordem legal, a menos que obtivessem maioria absoluta.⁷

Tem razão Schoueri. E, se nada impediria que um partido detentor de ampla maioria no Congresso o fizesse, com muito maior certeza nada impediria que um presidente, ou uma junta de ministros militares, diante de um congresso em recesso, normatizasse determinadas matérias, à revelia dos representantes do povo, e as reservasse a alteração apenas por maioria absoluta dali em diante!

Descortina-se o caráter ideológico que presidiu a inserção da figura das leis complementares demandando quórum qualificado por maioria absoluta: longe de atribuir representatividade popular mais intensa quando de sua criação, as leis complementares teriam, isso sim, maior dificuldade de modificação ou renovação, tornando-se relativamente perenes em comparação às leis comuns. Representatividade popular, em 1967 e em 1969, sequer havia, pois estavam vigentes os atos institucionais de limitação da atividade do Congresso Nacional, no período inicial, e seu recesso, nos anos seguintes. A preocupação imediata, sem dúvida, não era com representatividade democrática. O efeito foi permitir que leis criadas pelo estado autoritário e sem votação pelos representantes do povo pudessem resistir a futuras majorias simples democraticamente eleitas, prolongando seu efeito no tempo.

7 SCHOUERI, 2012, p. 83.

4. O suposto caráter materialmente complementar e nacional e formalmente superior das leis complementares

Se há uma regra que um recomendável “anarquismo metodológico” parece não conseguir superar, quando o assunto é compreender um instituto regulado por um direito positivo historicamente considerado, é que esse direito, com suas regulações, deve ser efetivamente considerado nessa compreensão.⁸ Assim, definir se as leis complementares complementam a Constituição ou não, se são leis nacionais ou apenas federais, e se têm ou não superioridade hierárquica diante das leis ordinárias, depende não somente de uma teoria prévia sobre as leis complementares, mas também, e sobretudo, de uma teoria *a posteriori*, obtida a partir do exame do direito constitucional em questão. No caso da Constituição de 1988, a resposta para as três perguntas é a mesma: eventualmente.

4.1. Leis complementares nem sempre “complementam” a Constituição

A intenção de relativa perdurabilidade das leis complementares está em harmonia com o conceito original de lei propriamente “complementar”. Historicamente, a República brasileira conheceu a noção de leis que objetivavam complementar a disciplina materialmente constitucional de certas previsões e dispositivos de organização estatal que não haviam sido esgotadas no texto da Constituição. Eram leis próximas das “materialmente constitucionais”, naquele conceito tradicional de normas com conteúdo propriamen-

8 Sobre o “anarquismo metodológico”, cf. FEYERABEND, 2010, p. 19.

te constitucional não inseridas no texto da Constituição.⁹ É nesse sentido que Luís Eduardo Schoueri lembra como “complementares” as leis orgânicas a que se referiam Rui Barbosa e Victor Nunes Leal.¹⁰ É nesse sentido, também, que a doutrina aponta como “complementares” as primeiras leis, votadas por maioria absoluta do Congresso Nacional, no regime parlamentarista da Emenda Constitucional n. 4/1961: elas seriam editadas para “...complementar a organização do sistema parlamentar de governo...”, nos termos da emenda. Essa seria um conceito de lei complementar no plano da “lógica jurídica”, na forma como a entende Hugo de Brito Machado.¹¹

Atualmente, algumas leis complementares previstas na Constituição de 1988 podem ser havidas, em entendimento razoável, como “complementares” – nesse sentido, por assim dizer, tradicional. A criação de Estados, Municípios e Territórios (CF, art. 18) e a definição do número de deputados (CF, art. 45, § 1º), por exemplo, são temas que podem ser compreendidos como materialmente constitucionais e foram delegados ao tratamento por lei complementar. Outras leis complementares previstas na Constituição de 1988, contudo, nada têm de “complementares” nesse sentido mais tradicional da expressão. Dispor sobre a atividade administrativa de lançamento tributário, ou os prazos de prescrição extintiva do crédito tributário (CF, art. 146, III, *b*), são temas sem conteúdo materialmente constitucional.

Esses exemplos demonstram que, no regime atual brasileiro, nem todas as leis que são complementares, no conceito contemporâneo, também o são no conceito tradicional, voltado às leis que “complementam” a Constituição

9 BACHOF, 1994, p. 39.

10 SCHOUERI, 2012, p. 69-70.

11 MACHADO, 2012, p. 116-117.

por tratarem de temas materialmente constitucionais. Daí o destaque, notado por Nélson de Sousa Sampaio, em relação às leis previstas no efêmero regime parlamentarista de 1961, e registrado por José Souto Maior Borges: naquela época, “complementar” era o verbo, que exprimia a ação realizada pelas leis, não um adjetivo que as qualificasse; hoje, não mais.¹² Atualmente, na Constituição de 1988, as leis complementares não necessariamente complementam a Constituição. Salvo se se considerar que tudo aquilo que é desdobramento de norma constitucional é algo que complementa a Constituição. Mas, nesse caso, desapareceria a diferença específica e o propósito da classificação.¹³

4.2. Leis complementares nem sempre são leis nacionais

Outra afirmação comum, na doutrina, sustenta que as leis complementares seriam leis nacionais, em oposição às leis ordinárias, que seriam leis federais.¹⁴ Esse tema gera controvérsia, pois afirmar que leis ordinárias ou complementares são “federais” ou “nacionais” depende do que se entende por esses termos. Para José Souto Maior Borges, por exemplo, leis federais são aquelas que, em seu âmbito pessoal, vinculam a União e os cidadãos, mas não vinculam Estados e Municípios, sendo nacionais as leis que vinculam, além da União, também os Estados ou os Municípios. Na lei nacional, o âmbito material de validade da norma editada pela União estende-se a Estados ou Municípios, além dos cidadãos.¹⁵ Diante dessas definições estipulativas, certas leis

12 BORGES, 1975, p. 2.

13 BORGES, 1975, p. 32.

14 SCAFF, 2013, p. 86.

15 BORGES, 1975, p. 63.

ordinárias previstas na Constituição de 1967 – sobre a qual o autor se debruçou – têm caráter nacional, outras têm caráter federal, e o mesmo ocorre com as leis complementares.¹⁶

Esse raciocínio pode ser adaptado à Constituição de 1988. Adotadas aquelas definições, leis ordinárias previstas na Constituição atual, como o Código de Processo Civil, vincula Estados e Municípios, que lhe devem obediência quando partes em processo, e deve ser aplicado pelos poderes judiciários estatais. Por isso, é lei nacional, embora ordinária (Lei n. 5869/1973, com fundamento no artigo 22, I, da Constituição). Já a Lei n. 9.430/1996, com fundamento no artigo 153, III, da Constituição, no que dispõe sobre o Imposto de Renda das pessoas jurídicas, é lei ordinária federal e não nacional, não se destinando a Estados ou Municípios. Há, portanto, leis ordinárias federais e leis ordinárias nacionais.

Muitas leis complementares previstas na Constituição têm caráter nacional, inegavelmente. A lei complementar prevista no artigo 146, I, que deve dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, sem dúvida tem caráter nacional. Já a lei complementar prevista no artigo 153, VII, necessária para a instituição de Imposto sobre Grandes Fortunas, é restritivamente federal, exatamente como a lei do Imposto de Renda. Há, então, nesse sentido, leis complementares federais e leis complementares nacionais. Na Constituição de 1988, as leis complementares não são, necessariamente, leis nacionais.

16 BORGES, 1975, p. 63-72.

4.3. Leis complementares nem sempre são hierarquicamente superiores a leis ordinárias

Outro posicionamento teórico que se registra na doutrina é o da superioridade hierárquica da lei complementar em face da lei ordinária.¹⁷

Um argumento comum usado para sustentar que as leis complementares ocupam posição intercalar entre a Constituição e os demais diplomas legais, subordinando-os, e tendo, sobre eles, supremacia hierárquica, é o parágrafo único do artigo 59 da Constituição: “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”. O dispositivo, porém, apenas prescreve que aquela lei complementar individual, especificamente nele prevista, deverá ser observada pelo Poder Legislativo, quando da elaboração das leis. Essa qualidade dessa lei complementar específica, porém, não se transmite às demais por força apenas daquele dispositivo. Não há nada, no dispositivo, a autorizar essa transferência. Como o artigo 59, parágrafo único, da Constituição, integra a Seção VIII, do Capítulo I, do Título IV, intitulada “Do Processo Legislativo”; e o artigo 59, *caput*, prescreve que o “processo legislativo” compreende a elaboração, inclusive, de leis complementares; está, sem dúvida, no âmbito de competência da lei complementar lá referida, dispor sobre a elaboração, inclusive, de leis complementares. A aceitar-se o argumento, de que há superioridade hierárquica da lei complementar em geral – isto é, da lei complementar enquanto espécie legislativa – sobre todas as demais leis, confirmada pelo artigo 59, parágrafo único, da Constituição, então as leis complementares, em geral, também seriam superiores... às leis complementares, em função do mesmo artigo! Ou seja: o argumento forçosamente conclui que, no Direito brasileiro, a

17 MACHADO, 1996, p. 19.

lei complementar é hierarquicamente superior a ela própria. E, ainda: se se entender que o processo legislativo compreende a elaboração, inclusive, de emendas constitucionais, o que é inegável; e que a lei complementar referida no artigo 59, parágrafo único, da Constituição, também disporá sobre a elaboração das emendas constitucionais, incluídas na referência do preceito às “leis” – o que é discutível, mas foi a interpretação adotada pelo Congresso Nacional, quando editou Lei Complementar n. 95/1998, com base naquele preceito; então as leis complementares, em geral, também seriam superiores... às emendas constitucionais, em função daquele mesmo artigo! Ou seja: o argumento também pode levar à conclusão segundo a qual, no Direito brasileiro, as leis complementares são hierarquicamente superiores às emendas constitucionais. Como se nota, a busca pelo artigo 59, parágrafo único, da Constituição, como fundamento empírico para sustentar a tese da superioridade hierárquica das leis complementares, em geral, sobre as leis ordinárias, não só é insuficiente, como incorreto.

Ele serve, apenas, para sustentar o seguinte: se se entender que a lei desobediente às prescrições da Lei Complementar n. 95/1998 tem problemas de validade, então essa lei complementar específica funciona como fundamento de validade para as demais leis, inclusive para as demais leis complementares, sendo hierarquicamente superior a elas. E, se se entender que as emendas constitucionais subsomem-se à previsão do artigo 59, parágrafo único, da Constituição, então essa lei complementar específica funciona como fundamento de validade para as emendas constitucionais, sendo hierarquicamente superior a elas. Mas apenas aquela lei complementar prevista naquele dispositivo, e não toda e qualquer lei complementar – a lei complementar enquanto gênero, ou enquanto espécie legislativa.

É mais uma corroboração da antiga tese da superioridade hierárquica eventual da lei complementar: aquelas leis complementares que servirem de fundamento de validade para outras leis serão, em relação a elas, hierarquicamente superiores. Mas não serão hierarquicamente superiores a outras leis – delas, eventualmente, independentes. E, se houver leis complementares que não fundamentem a validade de outras leis, elas não serão hierarquicamente superiores a lei alguma. Por isso, e não por outro motivo, a hierarquia entre leis complementares e outras leis é eventual, como tem decidido o Supremo Tribunal Federal e sustentado boa parte da doutrina.¹⁸ Hierarquia, tanto para o STF quanto para a doutrina referida, deve ser entendida como fundamento de validade, em sentido kelseniano.¹⁹

5. A lei n. 5.172/1966, sua recepção como lei complementar e o caráter autoritário das normas de interpretação

A Emenda Constitucional n. 18/1965 previu, em seu artigo 1º: “O sistema tributário nacional compõe-se de impostos, taxas e contribuições de melhoria, e é regido pelo disposto nesta Emenda, em leis complementares, em resoluções do Senado Federal, e, nos limites das respectivas competências, em leis federal, estadual ou municipal”. Haveria, então, leis complementares à emenda, que comporiam o sistema tributário nacional, ao lado das demais leis e das resoluções senatoriais. Em vários outros dispositivos, a EC 18 previu a edição de leis complementares. Mas a proposta de que essas leis complementares ao sistema tributário tivessem um

18 No Supremo Tribunal Federal, cf. RE 377.457; na doutrina, BORGES, 1975, p. 82-83; ÁVILA, 2012, p. 189.

19 Sobre validade em sentido kelseniano, cf. JESTAEDT, 2013, p. 42.

quórum de votação diferenciado – anteprojeto “A” – não foi aprovado. Seriam, por isso, “leis complementares” que, pela ausência de quórum diferenciado, não se identificam com as leis complementares atuais.

A lei geral que veio a complementar o sistema tributário concebido na EC 18 foi a Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Essa lei dispôs, em seu livro primeiro, sobre o “sistema tributário nacional”, detalhando temas da EC 18, como a repartição de impostos e as limitações ao poder de tributar, e acrescentando outros, como o conceito de tributo e normas relativas à competência tributária. Também dispôs, em seu livro segundo, sobre “normas gerais de Direito Tributário”. Foi, depois, denominada Código Tributário Nacional, pelo artigo 7.º do Ato Complementar n. 36/1967.

No que dispõe sobre normas gerais, a Lei n. 5.172/1966 tem a posição de lei complementar por recepção constitucional em função da matéria, conforme decide o Supremo Tribunal Federal.²⁰ O espectro abrangido por essas normas gerais foi amplíssimo e compreende as chamadas “normas de interpretação e integração da legislação tributária”, entre os artigos 107 e 108 do Código Tributário Nacional. Trata-se de comando autoritário, destinado a prescrever como, inclusive, o Poder Judiciário deveria interpretar o Direito Tributário, com pretensão de permanência quando alçados à posição de lei complementar.

O Código Tributário Nacional, por exemplo, exclui a Constituição da “legislação tributária” a ser interpretada (art. 107 c/c art. 96). O CTN apenas autoriza o recurso aos princípios gerais de Direito Tributário e de Direito Público, hoje constitucionalizados, na ausência de disposição expressa nas leis, tratados e convenções internacionais e nos instrumentos normativos infralegais. Ou seja: a Constituição só é levada em

20 Por exemplo, RE 560.626.

consideração na ausência de disposição infraconstitucional expressa, o que promove clara subversão na hierarquia das fontes. A equidade – justiça do caso concreto – só poderia ser invocada se houvesse ausência de disposição infraconstitucional expressa, e como último recurso. Havendo o dispositivo, ainda que sua aplicação a determinado caso concreto resultasse em inconstitucionalidade, essa aplicação inconstitucional deveria ser efetuada, pois a equidade estaria proibida. A legislação que disponha sobre suspensão ou exclusão do crédito tributário, outorga de isenção, ou dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, deveria ser interpretada literalmente – a Constituição, novamente aqui, está excluída da legislação a ser interpretada.

Percebe-se o despropósito em aplicar essas normas de interpretação na vigência da Constituição de 1988. E, também, de aplicá-las à própria interpretação constitucional. No que diz respeito a sua aplicação atual, é incabível, pois não recepcionadas: o produto do Estado autoritário que impedia o juiz de considerar o texto constitucional não é recepcionado pela Constituição. No que diz respeito à sua aplicação à Constituição, além de descabida pelo mesmo motivo, também é incabível porque o próprio Código Tributário Nacional não inclui o texto constitucional entre aqueles que devem ser interpretados segundo suas regras. E nem poderia, pois a legislação infraconstitucional não pode determinar o modo de se interpretar a própria Constituição. Seria outra subversão na hierarquia das fontes.

Não é de hoje que a doutrina reconhece o caráter autoritário dessas normas do Código Tributário Nacional. Entre todos, quem melhor o demonstrou, de forma exaustiva, foi Ricardo Lobo Torres, que destaca: “Por muito mais que mera coincidência as normas sobre a interpretação estampadas no CTN vieram a lume no início do regime autoritário de

1964: visavam, sem a menor dúvida, a conservar e manter na via interpretativa a orientação política então inaugurada”.²¹ Essas normas, ainda com o professor, “...reportam-se a atitudes autoritárias e ditatoriais...”. Conclui serem normas “... ilegítimas e inválidas”.²² Certamente, não recepcionadas pela Constituição do Estado Democrático de Direito instituído em 1988. É lamentável, além de inconstitucional, sua aplicação pelo Poder Judiciário, ainda realizada 25 anos após a redemocratização, como em muitos casos, assim como é triste que essa lei ainda não tenha sido revogada pelo Congresso Nacional e substituída por um Código Tributário democrático.²³

6. O conceito reducionista e a classificação dos tributos na lei n. 5.172/1966 diante da Constituição de 1988

Em 1966, as normas gerais de Direito Tributário definiram tributo como obrigação pecuniária que não constitua é sanção por ato ilícito (CTN, art. 3º). No âmbito das normas gerais, não se admitia tributo com efeito sancionatório. Em 1988, todavia, a Constituição prescreveu a possibilidade de que o IPTU seja utilizado como “pena” em razão do “aproveitamento inadequado” do solo “não utilizado” ou “subutilizado” em face da lei (CF, art. 182, § 4º, II). Ou seja: lei definirá o que será um aproveitamento adequado e, diante de aproveitamento inadequado, portanto ilícito, o IPTU poderá ser majorado, progredindo em função do tempo de subutilização ou de não utilização. A majoração do tributo vem como consequência da adoção de um comportamento

21 TORRES, 2006, p. 347-348.

22 TORRES, 2006, p. 379.

23 Por exemplo, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, Resp 1.237.751; no Supremo Tribunal Federal, AI 767.141.

ilícito, de modo que o caráter sancionatório desse IPTU é evidente.²⁴ Mais ainda: sendo norma constitucional, essa previsão condiciona a interpretação do artigo 3º do CTN, que deve ser visto com novos olhos.

Qualquer conceito constitucional de tributo que venha a ser pensado pelo intérprete contemporâneo não pode ignorar a previsão do artigo 182, § 4º, II, da Constituição, e também a previsão expressa do artigo 146, III, *a*, que remete ao Poder Legislativo a competência para definir o que é tributo.²⁵ Um conceito constitucional de tributo não pode eliminar a possibilidade de que o tributo venha, ainda que excepcionalmente, a servir de sanção contra atos ilícitos. A previsão do artigo 182, § 4º, da Constituição, todavia, não inviabiliza a proposta doutrinária segundo a qual a norma tributária impositiva não pode descrever, como fato gerador, uma conduta ilícita. Porque a norma do IPTU não descreve, em abstrato, uma conduta ilícita, mas a propriedade. Porém, sem dúvida, essa incidência específica do IPTU majorado só se dá diante de fato ilícito: não “ter a propriedade”, que segue sendo fato lícito, mas seu “aproveitamento inadequado” diante da lei.

Como a Constituição atribui à lei complementar a função de “definição de tributo e suas espécies”, não são raras manifestações doutrinárias a admitirem que o conceito do Código Tributário Nacional, ou a sua classificação dos tributos em espécie, correspondem ao previsto na Constituição. Ou, ainda, manifestações que requerem que a legislação tributária infraconstitucional adote a destinação dos tributos como nota relevante para que, aí sim, esse fator tenha relevância para a classificação dos tributos em espécies.²⁶

24 SCHOUERI, 2012, p. 142.

25 SCHOUERI, 2012, p. 144.

26 BECHO, 2011, p. 340.

Contudo, se a legislação infraconstitucional não adota a finalidade como nota distintiva dos tributos em espécie, mas a Constituição o faz – ao diferenciar, por exemplo, os impostos das contribuições para a seguridade social pelo critério da finalidade –, é a Constituição que prevalece. As prescrições do CTN, se incompatíveis, ainda que parcialmente, com o texto constitucional de 1988, não podem ser consideradas recepcionadas sem, no mínimo, uma interpretação conforme à Constituição.

Algo relevante, e mesmo decisivo, é a consideração segundo a qual o CTN, ao definir tributo, não incluiu qualquer referência à sua função ou à sua finalidade no funcionamento do Estado. E que, ao definir as espécies tributárias, expressamente excluiu a finalidade como elemento definidor. Com isso, no nível infraconstitucional e no âmbito de um Estado autoritário, o CTN absteve-se de qualquer cogitação a respeito da causa material, da justificativa jurídico-política da tributação, para além da competência formal do ente que institui a exação. Isso é um problema porque, diante da Constituição atual, há incidências tributárias que se justificam pela necessidade estatal de recursos financeiros, e há incidências tributárias que se justificam na intervenção do Estado sobre o funcionamento socioeconômico do país.²⁷ Isso pode significar que a tributação sem necessidade financeira é ilegítima, assim como a tributação interventiva sem os meios adequados para atingir as finalidades constitucionais e com efeitos juridicamente válidos é, também, carente de fundamento constitucional.²⁸

A ausência de qualquer menção a respeito das finalidades dos tributos no CTN, e de uma lei editada na vigência da atual Constituição democrática que venha a dispor sobre

27 SCHOUEI, 2005, p. 165-166.

28 FERRAZ, 2003, p. 206.

esse tema, tem causado grave dificuldade no controle de constitucionalidade material da tributação no Brasil. Não se consegue controlar a constitucionalidade de tributo excessivo diante das necessidades financeiras estatais, sempre obscuras. Não se tem êxito em controlar a constitucionalidade de tributo instituído para atender a determinada necessidade orçamentária e depois desviado. Não se é capaz de controlar a constitucionalidade de tributo instituído para intervir nas relações socioeconômicas e que ou não intervém, ou intervém de forma insuficiente, ou de forma excessiva, ou gerando efeitos diversos e até contrários aos inicialmente previstos. Para além do controle formal da competência tributária, há muito ainda que se avançar, e a recepção do CTN como lei complementar de nítidos traços autoritários, despreocupados de qualquer justificativa material da tributação, não tem ajudado a oferecer respostas; ao contrário, tem dificultado o debate. Dentre os vários objetivos constitucionais com os quais a tributação se relaciona, e em face dos quais excessos de exação não justificados ou direcionamentos interventivos despropositados serão ilegítimos porque, longe de contribuir, dificultam seu alcance, está o desenvolvimento nacional sustentável.

7. O direito tributário no CTN e a promoção do desenvolvimento sustentável

Uma vez que o Código Tributário Nacional não considera a finalidade do tributo uma nota essencial, silenciando a respeito, as finalidades constitucionais para as quais os tributos devem ser utilizados ficam, dele, excluídas. Uma delas é o desenvolvimento sustentável (CF, art. 3º, II c/c art. 225, *caput*), que fica ausente do Sistema Tributário Nacional conforme normatizado em nível infraconstitucional. Sim-

plesmente o CTN nada diz a respeito.

O constitucionalismo moderno consagrou-se pela necessidade de impor limites ao exercício do poder. Com isso, garantiu a proteção dos cidadãos em alguns direitos individuais, além de determinar a separação dos poderes e distribuir competências. Após a Segunda Guerra Mundial, porém, o constitucionalismo contemporâneo amplia esse espectro, para incorporar um projeto de sociedade cuja realização deve ser obrigatoriamente buscada. Nos países não desenvolvidos, esse projeto incorpora a obrigação de busca do desenvolvimento.

Se, nas Constituições brasileiras anteriores, o desenvolvimento era tema pouco relevante, ou irrelevante, a Constituição de 1988 anuncia, no preâmbulo, a instituição de um Estado Democrático destinado a assegurar, dentre outros, o “desenvolvimento”. O artigo 3.º inclui, dentre os quatro objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, “garantir o desenvolvimento nacional”. Note-se a importância do desenvolvimento na Constituição: o Estado Democrático é constituído para assegurá-lo; o desenvolvimento é um dos valores supremos da sociedade brasileira e um dos quatro objetivos fundamentais da República. Princípios fundamentais, como a igualdade, relacionam-se com concessões específicas a regiões menos desenvolvidas, em atenção à necessidade de “...promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País” (CF, art. 151, I).

O texto também se dedica a uma série de aspectos do desenvolvimento, tecendo uma rede complexa de elementos que conformam o desenvolvimento em sentido amplo, ainda que não exclusivamente. Esses aspectos são qualificados em pontos específicos da Constituição, que detalham o desenvolvimento. A Constituição menciona, por exemplo, o

“desenvolvimento econômico” (art. 239, § 1.º), referindo-se a um aspecto da totalidade complexa “desenvolvimento”. Em outro ponto, parece restringir a noção de desenvolvimento econômico, ao mencionar o “desenvolvimento do sistema produtivo” (art. 218, § 2.º), detalhando sua normatividade. Também alia o desenvolvimento econômico a outro aspecto, quando se refere, por exemplo, ao “desenvolvimento tecnológico e econômico” (art. 5.º, XXIX). Mas o desenvolvimento tecnológico é preocupação da Constituição, inclusive, sem relevo imediato para o desenvolvimento econômico, aliado ao desenvolvimento científico: o texto contém a expressão “desenvolvimento científico e tecnológico” (art. 200, V); depois, “desenvolvimento científico” (art. 218, *caput*), sem a preocupação imediata com a tecnologia junto ao conhecimento científico. Em outros pontos, o desenvolvimento econômico é aliado ao social: “desenvolvimento econômico e social” (art. 21, IX), “desenvolvimento social e econômico” (art. 180) e “desenvolvimento sócio-econômico” (art. 151, I). As preocupações humanitárias e culturais complexificam a noção quando o texto se refere a “desenvolvimento humano, social e econômico” (art. 216-A) e a “desenvolvimento cultural e sócio-econômico” (art. 219). E, em certos pontos, a questão econômica fica subjacente a – ou eclipsada por – outros aspectos do desenvolvimento destacados em trechos específicos da Constituição: “desenvolvimento da pessoa” (art. 205; art. 227, V); “desenvolvimento cultural” (art. 215, § 3.º); “desenvolvimento do ensino” (art. 34, VII, e; art. 35, III; 167, IV; 212, *caput*; 214, *caput*); “desenvolvimento urbano” (art. 21, XX e art. 182, *caput*). E, além de preocupações com o “desenvolvimento nacional” (art. 174, § 1.º) ou “desenvolvimento do País” (art. 192, *caput*), a Constituição também tem ponto em que se volta especificamente ao “desenvolvimento regional” (art. 163, VII).

Além disso, embora visto amplamente, o desenvolvimento não é livre de qualificações materiais. Ele deve ser buscado em “equilíbrio” com o “bem-estar em âmbito nacional” (art. 23, par. único); deve ser um “desenvolvimento equilibrado” (art. 192, *caput*); sua busca não pode contradizer o dever de defender e preservar o meio ambiente ecologicamente equilibrado (art. 225, *caput*) – em redação, aliás, aproximada da noção de desenvolvimento sustentável do Relatório Brundtland, da ONU, de 1987.

O desenvolvimento, então, é tema fundamental para a Constituição de 1998. Foi para assegurá-lo, dentre outros elementos, que se constituiu um Estado Democrático. A República tem quatro objetivos; um deles, é garantir o desenvolvimento nacional. Essas normas, à toda evidência, conformam todo o ordenamento jurídico, inclusive o Sistema Tributário Nacional. Toda a tributação deve ser orientada para a consecução de alguns objetivos e, dentre eles, o desenvolvimento sustentável.

Nada disso está, porém, presente nas cartas constitucionais do período autoritário, que são lacônicas ao se referirem a desenvolvimento. E, muito menos, nas leis complementares – ou recepcionadas como tal – elaboradas sobre matéria tributária. Vistas como recepcionadas e até hoje condicionando a tributação no Brasil, essas leis complementares prolongam os valores ditatoriais e engessam a possibilidade de desenvolvimento democrático do Brasil, inclusive em assuntos tributários. Ainda está por ser elaborada a lei complementar de normas gerais de Direito Tributário, prevista no artigo 146, III, da Constituição, que traga diretrizes materiais destinadas ao controle da justificativa das incidências tributárias. Na ausência dessa lei, ficamos, ainda, com os resquícios da ditadura, que em nada têm ajudado na matéria; ao contrário, têm gerado bastante confusão doutrinária e atraso jurídico-constitucional para o Direito Tributário.

8. Considerações finais

O Código Tributário Nacional – e, em geral, as leis complementares tributárias promulgadas antes da Constituição de 1988 – silencia a respeito das finalidades da tributação e, em específico, da busca pelo desenvolvimento sustentável. É natural que isso ocorra, uma vez que essas leis foram editadas em um período no qual não havia Constituição a impor finalidades para a tributação além do objetivo arrecadatório. Como, porém, a Constituição de 1988 atribui esses objetivos à República Federativa do Brasil como um todo, e a seu aparato tributário em específico, as leis complementares produzidas no período ditatorial ficam inadequadas. E especialmente inadequadas, pois trata-se de um instrumento normativo concebido para durar, no tempo, mais do que as leis ordinárias, prolongando uma orientação ideológica autoritária.

Isso gera uma oposição entre o Direito Tributário ainda estabelecido no Código Tributário Nacional e das leis complementares tributárias em geral, insistentes resíduos do período ditatorial, e o Direito Tributário da Constituição. Por conta da recepção dessas leis complementares claramente inadequadas, o Sistema Tributário Nacional fica com grave contradição interna. Esse é mais um campo no qual se deve destacar que a atenção excessiva ao CTN e às leis complementares, ofuscando a Constituição, gera danos para a interpretação do Direito Tributário. Não é admissível que as leis complementares produzidas antes da Constituição de 1988, se com ela incompatíveis, impeçam que o Sistema Tributário Nacional auxilie na busca pelo projeto de futuro plasmado no texto constitucional vigente. E, mais amplamente, que aquilo que ficou decidido no período de ditadura militar ainda determine, em muitos campos, os destinos da nação, passadas quase três décadas do fim daquele regime.

Referências

ATALIBA, Geraldo. Debates. In: BORGES, José Souto Maior. *Imposto sobre serviços: exposição e debates: notas taquigráficas de seminário realizado em 29-10-73 na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo*. São Paulo: Saraiva; EDUC, 1974.

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

BACHOF, Otto. *Normas Constitucionais Inconstitucionais?* Trad. José Manuel M. Cardoso da Costa. Coimbra: Almedina, 1994.

BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.

BORGES, José Souto Maior. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1.237.751. Segunda Turma. Relator Ministro Castro Meira. Publicado em 24/08/2012. Disponível em <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1169207&num_registro=201100345615&data=20120824&formato=PDF>. Acesso em 19 de maio de 2014.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Agravo de Instrumento 767.141. Primeira Turma. Relator Ministro Luiz Fux. Publicado em 23/04/2012. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28AI%24%2ESCLA%2E+E+767141%2ENUME%2E%29+OU+%28AI%2EACMS%2E+ADJ2+767141%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/cpjprcf>>. Acesso em 19 de maio de 2014.*

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 377.457. Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Publicado em 19/12/2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/>*

portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+377457%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+377457%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/aacypju>. Acesso em 19 de maio de 2014.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 560.626. Pleno. Relator Ministro Gilmar Mendes. Publicado em 05/12/2008. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+560626%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+560626%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/as8qzc5>>. Acesso em 19 de maio de 2014.

FERRAZ, Roberto. Da hipótese ao pressuposto de incidência: em busca do tributo justo. In:

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.). *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 175-238.

FEYERABEND, Paul. *Against method*. 4. ed. London: Verso, 2010.

JESTAEDT, Matthias. A ciência como visão de mundo: ciência do direito e concepção de democracia em Hans Kelsen. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. Belo Horizonte, n. 106, pp. 13-67, jan./jun. 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. Posição hierárquica da lei complementar. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n. 14, p. 13-27, nov/1996.

MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Comentários à Constituição de 1969*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987 (5 vol).

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

SAMPAIO, Nélson de Sousa. *O processo legislativo*. São Paulo: Saraiva, 1968.

SCAFF, Fernando Facury. Federalismo fiscal e taxas decorrentes do poder de polícia sobre a atividade minerária. In: FISCHER, Octavio Campos (org.). *Guerra fiscal e tributação nos 25 anos da Constituição de 1988*. Brasília: IDP, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SILVA, José Afonso da. *Aplicabilidade das normas constitucionais*. 6. ed., 3. tir. São Paulo: Malheiros, 2004.

SOUSA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. *Comentários ao Código Tributário Nacional: parte geral*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

Recebido em 22/05/2014.

Aprovado em 21/10/2014.

André Folloni

Programa de Pós-Graduação em Direito da PUCPR

Rua Imaculada Conceição, 1155 - Bloco Vermelho

Prado Velho, Curitiba/PR

80215-901 BRASIL

E-mail: andrefolloni@gmail.com

