

Vicente Kleber de Melo Oliveira



VICENTE KLEBER DE MELO OLIVEIRA é auditor fiscal da Receita Federal – AFRF, lotado na Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Fortaleza (CE), bacharel em Direito pela Universidade Federal do Ceará – UFC, Turma 1999/2, autor do livro *Direito Tributário – Sistema Tributário Nacional – Teoria e Prática*, Del Rey, 2001, pós-graduando em Direito Tributário pela UVA – Universidade Vale do Acaraú em Fortaleza (CE), E-mail: Vicente.Kleber-Oliveira@receita.fazenda.gov.br.

LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

CAMPO DE APLICAÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

O tema atinente ao campo de aplicação da lei complementar não é novidade em nosso sistema jurídico-constitucional-tributário, porquanto sob a égide do ordenamento jurídico precedente, o assunto já fora objeto de regulamentação no Texto Magno, conforme se depreende do seguinte dispositivo da Constituição Federal de 1967 (EC nº 1/69), intranscrito:

Art. 18.
(...)

§ 1º Lei complementar estabelecerá normas gerais de Direito Tributário, disporá sobre os conflitos de competência nessa matéria entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios, e regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar.

A interpretação do dispositivo em tela levou os aplicadores do Direito nesta área a admitirem que o alcance e o sentido da lei complementar,¹ em matéria tributária, limitava-se, praticamente, ao teor do artigo em referência, ficando atrelada, portanto, a:

- a) estabelecer normas gerais de Direito Tributário;
- b) dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos; e
- c) regular as limitações ao poder de tributar.

Todavia, com a promulgação da Constituição Federal, em 5 de outubro de 1988, a matéria em foco foi regulamentada de forma mais abrangente, vez que o novo dispositivo trouxe as mesmas regras da Constituição anterior, no entanto, com o acréscimo de que, no tocante ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, a lei complementar poderia também disciplinar elementos que tradicionalmente estavam sob a reserva da lei ordinária nesta área, conforme se vê de dispositivo próprio da vigente Carta Política, nos seguintes termos:

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)...

A dicção do artigo em referência, sobretudo diante do teor de seu inciso III, a e b, tem levado a que aplicadores do Direito, nesta seara, defendam a tese, para nós equivocada, de que somente através de lei complementar poder-se-ia estabelecer norma sobre tais elementos.

A simples leitura do dispositivo em tela nos leva, em princípio, a entender que somente através de lei complementar poder-se-ia disciplinar os elementos acima discriminados. Pode-se até admitir tal interpretação, no entanto, se levarmos em conta apenas o aspecto literal do citado artigo. Todavia, não é esse o nosso entendimento, porquanto o que quis dizer o dispositivo em questão é que, no âmbito de Normas Gerais em matéria de legislação tributária, vale dizer normas que disciplinam as regras genéricas nesse plano, evidentemente, aplicáveis aos tributos de modo geral, é que se exige lei complementar para disciplinar tais assuntos.

Além disso, a lei para disciplinar tais matérias já existe – a de nº 5.172, de 25.10.66 (Código Tributário Nacional – CTN), que, embora tenha nascido como lei ordinária, foi posteriormente elevada à categoria de lei complementar por força do art. 7º do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967, salientando-se que, no plano de normas gerais em matéria de legislação tributária, já temos disciplinando o assunto o Livro Segundo do referido Código, que traz regras específicas sobre a obrigação tributária principal e seus elementos constitutivos (arts. 97, I a V; 113, § 1º; 114; 119 e 121), sobre o lançamento e o crédito tributário (arts. 142 a 150), bem assim sobre os institutos da decadência e da prescrição (arts. 173 e 174).

Ao mesmo tempo, o referido Código traz regras específicas que tratam da definição do tributo e suas espécies (arts. 3º, 5º e 16, 77 e 81), bem assim sobre os fatos geradores, base de cálculo e contribuintes de impostos que existiam no Sistema Tributário anterior e que ainda permanecem no atual sistema, a exemplo do que ocorre com o Imposto de Renda, onde temos tratando do assunto os arts. 43, 44 e 45, dispondo, respectivamente, sobre o fato gerador, base de cálculo e contribuintes desse tributo.

Com efeito, no plano de normas gerais de Direito Tributário ou da exigência de lei complementar para disciplinar tais elementos, já existe o Código Tributário Nacional (CTN), o qual, na categoria de lei complementar, e de ter sido também recepcionado pelo vigente

doutrina Vicente Kleber de Melo Oliveira

sistema jurídico-constitucional-tributário, naquilo que não contrarie a Constituição Federal, já disciplina todas essas matérias.

Em reforço ao entendimento acima, trazemos a lume a opinião de eminentes tributaristas:

O professor Roque Antonio Carraza comenta:

"Observamos que o item III do art. 146 da CF ("cabe à lei complementar: (...) 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") não autoriza a lei complementar a modificar a "norma padrão de incidência" (a "regra matriz", o "arquétipo genérico") dos tributos. De fato, ela foi constitucionalmente traçada e, por isto mesmo, não poderá ter seus confines alterados pela lei em foco.

(...)

Portanto, somos da opinião que a lei complementar em exame só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão "as limitações constitucionais ao poder de tributar".

(...)

A lei complementar veiculadora de "normas gerais em matéria de legislação tributária" poderá, quando muito, sistematizar os princípios e normas constitucionais que regulam a tributação, orientando, em seu dia-a-dia, os legisladores ordinários das várias pessoas políticas, enquanto criam tributos, deveres instrumentais tributários, isenções tributárias, etc. Ao menor desvio, porém, desta função simplesmente explicatória, ela deverá ceder passo à Constituição" (grifei) (Carraza, 2002, p. 781/782 e 784).

A mesma opinião tem o professor Paulo de Barros Carvalho, senão vejamos:

"Qual a compreensão que devemos ter do papel a ser cumprido pelas normas gerais de Direito Tributário, no novo sistema?

O primeiro passo é saber o que são as tão faladas normas gerais de Direito Tributário. E a resposta vem depressa: são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar. Pronto: o conteúdo está firmado. Quanto mais não seja, indica, denotativamente, o campo material, fixando-lhe limites. E como fica a dicção constitucional, que despendeu tanto verbo para dizer algo bem mais amplo? Perde-se no âmago de rotunda formulação pleonástica, que nada acrescenta. Vejamos. *Pode o legislador complementar, invocando a disposição do art. 146, III, a, definir um tributo e suas espécies? Sim, desde que seja para dispor sobre conflitos de competência. Ser-lhe-á possível mexer no fato*

gerador, na base de cálculo e nos contribuintes de determinado imposto? Novamente sim, no pressuposto de que o faça para dispor sobre conflitos. E quanto à obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários? Igualmente, na condição de satisfazer àquele finalidade primordial.

Com tal interpretação, daremos sentido à expressão *normas gerais de Direito Tributário*, prestigiaremos a Federação, a autonomia dos municípios e o princípio da isonomia das pessoas políticas de direito constitucional interno, além de não desprezar, pela coima de contraditórias, as palavras extravagantes do citado art. 146, III, a e b, que passam a engrossar o contingente das redundâncias tão comuns no desempenho da atividade legislativa. (Carvalho, 1993, p. 139)" (grifei).

Como se vê, a função básica da lei complementar em matéria tributária é obviamente dispor sobre conflitos de competência entre os entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e municípios), regular as limitações ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária.

Não podemos desconhecer, todavia, que, excepcionalmente, pode a lei complementar criar exações tributárias, nos casos previstos pela Carta Política, quando concede à União, nos termos do art. 148, I e II, parágrafo único, competência para a instituição de empréstimos compulsórios, para o imposto sobre grandes fortunas (CF/88, art. 153, VII), ou, ainda, para os impostos criados com base na competência tributária residual desse ente federativo (CF/88, art. 154, inciso I).

Pode-se até admitir a utilização de lei complementar pela União, para disciplinar sobre a obrigação tributária principal e, naturalmente, sobre todos os elementos constitutivos desta, inclusive sobre o ato de lançamento e sobre os prazos de decadência e de prescrição dessa nova exação (CF/88, art. 146, III, a e b), desde que este novo gravame tributário (imposto) tenha fato gerador e base de cálculo diferentes dos demais impostos existentes no atual sistema tributário e que, obviamente, atenda o requisito da não-cumulatividade (CF/88, art. 154, I).

CAMPO DE APLICAÇÃO DA LEI ORDINÁRIA

O fato de se exigir, em termos de normas gerais de Direito Tributário, lei complementar para disciplinar os elementos a que se referem o art. 146, III, a e b, não afasta, a nosso ver, a utilização da lei comum (lei ordinária) para dispor sobre a exigência, criação, majoração e extinção de tributos, podendo, sobretudo, estabelecer sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária principal, até porque nestas se encontra a lei ordinária – o instrumento legal adequado para tal finalidade, conforme se vê adiante.

É a lei ordinária o instrumento próprio para disciplinar sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária principal

Nesse particular, o CTN, em dispositivo

próprio, estabelece:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

I – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

II – a majoração de tributos, ou a sua redução, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

III – a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e de seu sujeito passivo;

IV – a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 39, 57 e 65;

V – a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

§ 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação de sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.

§ 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.

O diploma legal a que se refere o dispositivo em comento é, sem dúvida alguma, a lei ordinária ou outra de mesmo nível hierárquico². Em primeiro lugar, porque é através desse instrumento legislativo que se realiza o princípio constitucional da legalidade tributária (CF/88, art. 150, I). Além disso, levando-se em conta a redação utilizada no art. 97 do CTN, quando diz: *Art. 97. Somente a lei pode estabelecer*, nos leva à conclusão, inclusive por uma questão de técnica legislativa que a lei aí referida (lei com I minúsculo) refira-se naturalmente à lei ordinária.

Partindo-se, pois, desse pressuposto, ou seja, de que à lei ordinária cabe sobretudo disciplinar os elementos constitutivos da obrigação tributária principal (sujeitos: ativo e passivo; fato gerador – vínculo jurídico/causa; e objeto/prestação – o crédito tributário), nada mais coerente ou razoável inferir-se que o art. 97 do CTN, e outros dispositivos do referido Código que dispõem sobre a matéria, dão, na verdade, o comando para que a lei ordinária discipline esses elementos, senão vejamos:

a) exercício da competência tributária plena

À luz do art. 6º do CTN, a "atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena", significando dizer que ao se criar o tributo através da norma adequada (normalmente a lei ordinária), ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas "Constituições" dos outros entes federativos (E, DF e M), e observado o disposto no próprio CTN, o poder tributante, nos três níveis da Federação, institui o tributo incluindo na norma jurídica própria todos os elementos caracterizadores da obrigação tributária principal.

Neste particular, é bem-vinda a lição do ilustre professor José Souto Maior Borges, nos seguintes termos:

"A repartição do poder tributário caracteriza o princípio da competência tributária. Esta exerce-se ordinariamente através de lei.

Competência tributária significa, na lição de Hensel, a faculdade de exercer o poder tributário, do ponto de vista material, sobre um setor determinado. Assim, a distribuição constitucional do poder de gravar—delimitação formal e material do poder tributário—vincula a criação das regras jurídicas tributárias.

A fórmula da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) é perfeita: "Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas leis orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios..."

A competência tributária consiste, pois, numa autorização e limitação constitucional para o exercício do poder tributário.

Embora sendo uma emanção do poder tributário, com ele não se confunde. Os conceitos de poder tributário e competência tributária não coincidem. No Brasil, p. ex., a União detém a competência para legislar sobre normas gerais de Direito Tributário, aplicáveis não só a ela, União, mas também aos demais entes públicos (CF/88, art. 146, III) sem que correlativamente tenha o poder de tributar pessoas, bens, atos, fatos ou estados de fato submetidos à competência tributária privativa dos Estados-membros, Distrito Federal e Municípios." (Borges, 2001, p. 30).

b) fato Gerador da Obrigação Tributária Principal

O CTN, neste particular, prescreve:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Na lição do professor Alfredo Augusto Becker, o fato gerador constitui-se "na hipótese de incidência realizada", ou seja, naquela situação definida em lei (ato, fato, situação ou negócio jurídico) que, uma vez ocorrido, faz nascer ou dá origem à obrigação tributária principal, criando, assim, o liame, o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, obrigando este a adimplir em favor daquele a prestação ou o objeto caracterizado pelo pagamento do tributo e demais gravames (crédito tributário).

Neste aspecto, o art. 97 do CTN está plenamente de acordo com as regras estipuladas pelos arts. 113, § 1º e 114 do referido Código, ao dispor:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:
(...);

III — a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do art. 52, e de seu sujeito passivo;

Para o professor Bernardo Ribeiro de Moraes "A lei ordinária é o instrumento jurídico utilizado para criar a obrigação tributária.", ou seja, é a lei ordinária que define o fato gerador (hipótese de incidência realizada), estabelecendo as situações (fato, atos, negócios ou situações jurídicas) que, uma vez ocorridas no mundo fático, criam o vínculo jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, estabelecendo a relação jurídico-tributária (obrigação tributária principal) com todos os seus elementos característicos, obrigando este a adimplir em favor daquele a prestação/objeto (o crédito tributário).

A tese acima é reforçada pela opinião do não menos eminente professor Luciano Amaro, transcrita abaixo:

"A lei exigida pela Constituição Federal para a criação do tributo é, como regra, a lei ordinária; por exceção, para alguns tributos, a Constituição requer lei complementar; é o caso, por exemplo, dos impostos que podem ser criados pela União no exercício da chamada competência residual (art. 154 da CF). Ao estudarmos as fontes do Direito Tributário, vamos analisar essas hipóteses, e ainda examinar figuras normativas que, como sucedâneo da lei ordinária, podem fazer-lhe as vezes na criação ou modificação de tributos (Amaro, 2000, p. 112)."

Saliente-se, porém, que, embora a lei ordinária seja o instrumento adequado para estabelecer sobre a obrigação tributária e seus elementos constitutivos, não pode, evidentemente, tal instrumento legal, nesse nível, desrespeitar um critério ou parâmetro que foi estabelecido para esses mesmos elementos, em termos de normas gerais de Direito Tributário ou no nível de lei complementar.

Exemplo: se no nível de normas gerais de Direito Tributário em termos de Lei Complementar (CTN), se estabelece que a base de cálculo do Imposto de Renda é o lucro real, presumido ou arbitrado da renda ou dos proventos tributáveis (CTN, art. 44), com efeito, não pode naturalmente a lei ordinária, ao instituir o referido tributo, criar uma base de cálculo (aspecto valorativo do fato gerador) diferente do que foi estabelecido naquele nível.

c) partes da relação jurídico-tributária: sujeitos ativo e passivo

O "sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento" (CTN, art. 119).

Embora existam diferenças significativas entre quem tem a competência tributária e quem exerce a capacidade tributária ativa (CTN, arts. 6º, 7º e 119), não é necessário que a lei diga taxativamente quem é o sujeito ativo da obrigação tributária, porquanto basta saber a origem da lei. Se esta for de âmbito federal e disciplinar a exigência de tributo de competên-

cia nesse nível, o sujeito ativo será naturalmente a União. O mesmo raciocínio vale quando se tratar de tributos dos Estados, do Distrito Federal ou dos municípios.

Quanto ao sujeito passivo, não; neste caso, a lei deve necessariamente definir quem será colocado no pólo passivo da relação jurídico-tributária, ou seja, aquela pessoa (física ou jurídica) obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, que pode ser o contribuinte, aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou o responsável, quando, sem revestir a condição daquele, sua obrigação advier de disposição taxativa de lei (lei ordinária), conforme dispõe o art. 121, parágrafo único, I e II, do CTN.

d) o objeto/prestação: o crédito tributário

O crédito tributário como objeto (prestação) dessa relação jurídica constitui-se, em verdade, na própria razão de existência da relação jurídico-tributária (obrigação tributária principal).

Sobre o assunto, o CTN, em dispositivo próprio, estabelece:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória:

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

O referido dispositivo ao estabelecer que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente, nada mais está a dizer que, a partir do momento em que o sujeito passivo adimpla a prestação, pagando o tributo e demais gravames (o crédito tributário), a relação jurídica se extingue, desde que o referido objeto esteja perfeitamente caracterizado sob o aspecto quantitativo ou valorativo (base de cálculo x alíquota).

O crédito tributário representa o aspecto valorativo ou quantitativo do fato gerador, composto pela base de cálculo multiplicada pela alíquota, mais os acessórios, ou seja, multa de mora, no procedimento espontâneo (CTN, art. 138), ou multa de ofício, no procedimento dessa natureza (CTN, art. 149, I a IX, parágrafo único), e correção monetária, se for o caso;

O art. 97 do CTN, neste aspecto, dispõe:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

(...);

IV — a fixação da alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos arts. 21, 26, 33, 57 e 65;

V — a combinação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

A fixação da base de cálculo do tributo e de sua alíquota, obtendo-se o valor a ser recolhido aos cofres públicos (*quantum debeatur*) nada mais representa do que o crédito tributário. Ressalte-se, porém, que nem sempre o valor

do tributo é recolhido no prazo regulamentar, de sorte que ele vem normalmente acompanhado dos acessórios (multa de mora ou multa de ofício, juros de mora e, eventualmente, de correção monetária), sendo, pois, razoável que a lei discipline também a cominação de penalidades nas condições apontadas pelo dispositivo em referência.

Alógica desse raciocínio é confirmada pelo seguinte dispositivo do CTN, senão vejamos:

"Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de *juros de mora*, seja qual for o motivo determinante da falta, *sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis* e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (Grifei)

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de 1% (um por cento) ao mês."

Vejamos que o artigo em foco dispõe que: "...sem prejuízo da imposição de penalidades cabíveis...", referindo-se, portanto, à multa moratória, reitera-se, no procedimento espontâneo (CTN, art. 138), ou à multa de ofício nesse procedimento (CTN, art. 149). E, também, quando diz: "sem prejuízo... da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei", lei com "L" maiúsculo, referindo-se, portanto, ao próprio CTN, concernentes às garantias e privilégios do crédito tributário (arts. 183 a 193), portanto em nível de normas gerais já disciplinadas na referida Lei Complementar.

Todavia, a parte final do citado artigo, prescreve: "sem prejuízo... da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas... em lei tributária", significando que, além das garantias que estão previstas no próprio CTN, para o crédito tributário (como objeto da obrigação tributária principal), a lei ordinária poderá disciplinar outras garantias.

e) lançamento tributário x crédito tributário

Ao falar em crédito tributário, é forçoso relacioná-lo à forma e/ou procedimento do fisco em tornar a obrigação tributária líquida e certa, através da constituição do referido elemento por meio do lançamento tributário, conforme aduz o CTN em artigo próprio, nos seguintes termos:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Embora o dispositivo em referência disponha que o lançamento é "procedimento administrativo", é ele, na verdade, ato admi-

nistrativo. Não há dúvida, pois, do ponto de vista doutrinário e/ou jurisprudencial, que o lançamento é ato administrativo, declaratório da obrigação tributária e é, também, ato constitutivo do crédito tributário (CTN, art. 142, *caput*). Naturalmente, como ato declaratório, tem a função básica de declarar a relação jurídico-tributária preexistente – a obrigação tributária principal, com efeito retroativo *ex tunc* (CTN, art. 144).

Ora, se o lançamento é o ato administrativo, praticado por servidor competente (autoridade administrativa), deve ter, obviamente, todos os atributos e/ou requisitos do ato administrativo reconhecido por esse ramo do Direito Público (Direito Administrativo), sobretudo o da presunção de legitimidade e auto-executoriedade³.

Com efeito, para a efetivação do ato de lançamento, basta que o agente público seja competente para praticá-lo, de sorte que seria uma incongruência das mais nefastas para o Direito Tributário, sobretudo no campo da administração pertinente, exigir-se que um ato administrativo dessa natureza, para ter sua validade jurídica reconhecida, tivesse necessariamente que ser disciplinado por lei complementar.

E por que tal ressalva?

Porque a redação do art. 142 do CTN nos leva a duas interpretações, ao dispor que o lançamento se destina a constituir o crédito tributário, caracterizando-se como o procedimento (ato) administrativo tendente a 1. verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente; 2. determinar a matéria tributável; 3. calcular o montante do tributo devido; 4. identificar o sujeito passivo, e 5. propor (aplicar) a penalidade cabível.

Repare-se que todos os itens acima são, na verdade, os elementos da obrigação tributária principal e, como tal, somente por lei poderão ser disciplinados (CTN, arts. 97, I a V, 113, § 1º, 114, 119 e 121, parágrafo único, I e II).

Vale dizer, como relação jurídica de direito material, a obrigação tributária principal e seus elementos constitutivos somente poderão ser disciplinados por lei, normalmente a lei ordinária, conforme exaustivamente demonstrado acima.

Todavia, na efetivação do lançamento, a autoridade administrativa tem, naturalmente, que se ater aos dois aspectos: – o aspecto material da relação jurídica – a obrigação tributária principal (com todos os seus elementos constitutivos, reitera-se); e o aspecto formal – ou seja, exteriorizar a referida obrigação no plano do Direito Tributário Processual (Processo Administrativo Fiscal – PAE no âmbito federal), discriminando cada um desses elementos no processo, a fim de que o sujeito passivo possa exercer o seu pleno direito de defesa contra a exigência, sob pena de o contribuinte arguir a nulidade do procedimento, ou até mesmo a Administração Tributária vir a reconhecê-la de forma unilateral (CTN, art. 173, inciso II, c/c a IN/SRF nº 94/97, arts. 5º e 6º).

Nessa condição, portanto, de ato adminis-

trativo destinado a atender ao aspecto formal do lançamento, basta que uma norma complementar o discipline (CTN, art. 100, I), como por exemplo uma portaria ou uma instrução normativa.

No plano da legislação tributária federal, temos disciplinando o assunto, além do Decreto nº 70.235/72, com as alterações da Lei nº 8.748/93, a Instrução Normativa SRF nº 94, de 24.12.1997, em cujo art. 5º, incisos I a VIII⁴, estão disciplinados os requisitos (formais) mínimos que devem constar do Auto de Infração (ato administrativo de lançamento).

f) prescrição e decadência

Da mesma forma que defendemos a tese de que cabe à lei ordinária disciplinar sobre o fato gerador, a obrigação tributária principal e seus elementos constitutivos, o fazemos relativamente aos institutos da prescrição e da decadência, conforme adiante expendido:

1. exercício da competência tributária plena

Ao aludirmos à atribuição constitucional de competência tributária, compreendendo a competência legislativa plena (CTN, art. 6º), dissemos que, à luz da citada regra, ao se criar o tributo através da norma adequada (lei ordinária), o poder tributante caracteriza a obrigação tributária principal e todos os seus elementos constitutivos.

Com efeito, não há, também, nenhum impedimento no sentido de que a lei discipline o prazo decadencial e/ou prescricional a que se submetem tal exação, desde que, naturalmente, a norma jurídica instituidora não afronte as regras do art. 173 I, II, parágrafo único do CTN (para os impostos sujeitos ao lançamento por declaração e de ofício) ou do art. 150, § 4º do mesmo Código (para os impostos e/ou contribuições sujeitos ao lançamento por homologação e de ofício).

2. prescrição e decadência podem ser disciplinadas por lei ordinária

Desde que não sejam afrontadas as regras do nível das normas gerais de Direito Tributário que estão prescritas no Código Tributário Nacional – CTN, ao tratar dos institutos em referência, nada impede que a lei ordinária venha a dispor sobre a matéria, vez que o próprio CTN, ao tratar do princípio da legalidade, na instituição, redução e/ou majoração de tributos e disciplinar também os demais elementos da obrigação tributária principal, em artigo específico, estabelecendo: "Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: – a instituição de tributos, ou a sua extinção;

(...)

V1 – as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidade;" (grifei).

Ora, como prescrição e decadência estão incluídas como formas de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, V), nada mais razoável que admitirmos possam ser tais institutos disciplinados por lei ordinária.

3. nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação

O CTN, neste aspecto, prescreve:

"Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação" (grifei).

A luz do dispositivo em apreço, a lei (lei ordinária) pode muito bem criar um prazo de homologação, de decadência, portanto, diferente do que prevê o § 4º *supra*, para os impostos/contribuições sujeitos a essa modalidade de lançamento, naturalmente, tais como o ICMS, o IPI, a Cofins e o PIS.

Assim, no que diz respeito ao plano de normas gerais, para se disciplinar a prescrição e decadência, embora se exija lei complementar (CF/88, art. 146, III, b), tal requisito já foi atendido pelo Livro Segundo do CTN. Por outro lado, no tocante ao plano específico, relativamente a cada tributo, individualizadamente, pode-se perfeitamente disciplinar tais institutos através de lei ordinária, sobretudo tratando-se da instituição de impostos sujeitos ao lançamento por homologação, reitere-se.

CONCLUSÕES

A função precípua da lei complementar em matéria de legislação tributária limita-se a:

- dispor sobre conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os municípios (CF/88, art. 146, I);
- regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (CF/88, art. 146, II);
- estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146, III);
- no plano de normas gerais de Direito Tributário, a que se refere o art. 146, a e b, já existe a lei complementar a disciplinar sobre tais elementos – o Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172/66), sobretudo o Livro Segundo – Normas Gerais de Direito Tributário;
- no tocante ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, a lei complementar não pode invadir o campo reservado à lei ordinária, vez que os elementos a que se referem as alíneas a e b do inciso III do art. 146 da Constituição Federal, são estabelecidos através desse instrumento legislativo;
- a lei complementar pode, excepcionalmente, ser utilizada para instituir tributos, desde que o faça dentro dos parâmetros estabelecidos pela Carta Política, especialmente para

instituir empréstimos compulsórios (art. 148, I e II, parágrafo único); imposto sobre grandes fortunas (art. 153, VII) e imposto residual (art. 154, I), todos de competência da União;

- todavia, para um novo tributo, diverso dos previstos no atual Sistema Tributário, admite-se que a lei complementar possa disciplinar todos os elementos da obrigação, até mesmo sobre os prazos de decadência e prescrição, desde que seu fato gerador e base de cálculo sejam diferentes dos estabelecidos no atual Sistema Tributário e que tal exação guarde a característica da não-cumulatividade (CF/88, art. 154, I);

- o instrumento legal adequado para o exercício da competência tributária de cada ente federativo, e para disciplinar a obrigação

tributária principal é a lei ordinária, à luz da Constituição Federal (arts. 150, I, 153, 155 e 156) e à luz do CTN (arts. 6º, 7º, 97, I a V, 113, § 1º, 114, 119 e 121, parágrafo único, I e II);

- da mesma forma, é a lei ordinária o instrumento próprio para disciplinar, individualmente ou em conjunto, os elementos da obrigação tributária principal (vínculo jurídico: fato gerador; sujeitos: ativo e passivo; objeto/prestação: o crédito tributário); e

- embora sendo o instrumento adequado para estabelecer sobre a obrigação tributária principal e seus elementos constitutivos, não pode a lei ordinária, nesse nível, afrontar os parâmetros ou critérios estabelecidos em nível de normas gerais de Direito Tributário para esses mesmos elementos. ■

BIBLIOGRAFIA

- Amaro, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 5. ed., Saraiva, São Paulo, 2000.
- Becker, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, Lejus, 3. ed., São Paulo, 1998.
- Borges, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*, 3. ed., Malheiros, São Paulo, 2001.
- Carrara, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, Malheiros, 5. ed., São Paulo, 1995.
- Carvalho, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, Saraiva, 6. ed., São Paulo, 1993.
- Código Tributário Nacional – CTN (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), Saraiva, 29. ed., São Paulo, 2000.
- Constituição da República Federativa do Brasil, de 24 de janeiro de 1967 (EC nº 1/69).

- Saraiva, 31. ed., São Paulo, 1988.
- Constituição da República Federativa do Brasil, de 5 de outubro de 1988, Saraiva, 27. ed., São Paulo, 2001.
- Meinelles, Heil Lopes. *Direito Administrativo Brasileiro*, 20. ed., São Paulo, 1995.
- Moraes, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*, Forense, 2. ed., V. I e II, Rio de Janeiro, 1993 e 1994.
- Oliveira, Vicente Kleber de Melo. *Anulabilidade do Lançamento por Vício Formal: Descabimento do recurso de ofício estabelecido pelo art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235/72; – Contagem do prazo decadencial para feitura de nova peça impositiva, nos termos do art. 173, inciso II, do CTN*, Tributação em Revista, Ano 5, nº 21, Unafisco Sindical, Brasília, jul. a set. 97.

NOTAS

1. Havia, também, no Sistema Tributário, anterior, a possibilidade de a União utilizar a lei complementar para instituir empréstimos compulsórios, em casos excepcionais e especiais, bem assim para conceder isenções de impostos estaduais e municipais (CF/67, c/c a EC nº 1/69, arts. 18, § 3º, 21, § 2º, II e 19, § 2º, respectivamente).
2. No Sistema Tributário anterior utilizou-se muito o decreto-lei como se tivesse o mesmo nível hierárquico da lei ordinária (CF/67, c/c a EC nº 1/69, arts. 46, V e 55, II). No vigente Sistema Tributário tem-se utilizado com essa finalidade a Medida Provisória (CF/88, arts. 59, V e 62, parágrafo único). Neste particular, vide alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 32, de data fútilica (11.9.2001).
3. "A presunção de legitimidade autoriza a imediata execução ou operatividade dos atos administrativos, mesmo que argüidos de vícios ou defeitos que os levem à invalidade. ... A auto-executoriedade consiste na possibilidade que certos atos administrativos ensejam de imediata e direta execução pela própria Administração, independentemente de ordem judicial. ..." (Meinelles, 1995, p. 141 e 143).
4. O aspecto material da relação jurídico-tributária (obrigação tributária principal) é relevante porque se não for observado, o lançamento pode

ser julgado improcedente, total ou parcialmente, quando impugnado pelo sujeito passivo no prazo hábil (CTN, art. 145, I, c/c o Decreto nº 70.235/72, arts. 14, 15 e 27 a 36). O aspecto formal do procedimento fiscal também é de extrema importância, sob pena de ser anulado por vício formal (CTN, art. 173, II; Súmula nº 473 do STF; Lei nº 9.784/99, art. 53 e IN/SRF nº 94, de 24.12.97, arts. 5º e 6º).

5. IN/SRF nº 94, de 24.12.97 (DOU, de 28.12.97): "Art. 3º Em conformidade com o disposto no art. 142 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) o auto de infração lavrado de acordo com o artigo anterior conterá, obrigatoriamente: I – a identificação do sujeito passivo; II – a matéria tributável, assim entendida a descrição dos fatos e a base de cálculo; III – a norma legal infringida; IV – o montante do tributo ou contribuição; V – a penalidade aplicável; VI – o nome, o cargo, o número de matrícula e a assinatura do AFTN responsável; VII – o local, a data e a hora da lavratura; VIII – a intimação para o sujeito passivo pagar ou impugnar a exigência no prazo de trinta dias contado a partir da data da ciência do lançamento." Art. 6º Sem prejuízo do disposto no art. 173, inciso II, da Lei nº 5.172/66, será declarada a nulidade do lançamento que houver sido constituído em desacordo com o disposto no art. 3º.